



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Heinz Göbel und Günter Benischek im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufung des Dr.A, x, vertreten durch Dr. Wolfgang Prindl, 1010 Wien, Opernring 7, vom 24. Januar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk, vertreten durch Mag. Christa Dürr, vom 21. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2002 nach der am 7. Dezember 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird abgeändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2001 bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Dr.A (idF Bw.) erzielte im berufungsgegenständlichen Zeitraum (der Jahre 2000-2002) u.a. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Rechtsanwalt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde hinsichtlich eines im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuges eine repräsentative Mitveranlassung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit b

EStG 1988 festgestellt und die über öS 467.000,- bzw. ab 2002 € 34.000,- liegenden Anschaffungskosten als nicht betriebsbedingt qualifiziert.

Das zuständige Finanzamt für den 1. Bezirk folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002.

Der Bw. erhob mit Eingabe vom 24. Jänner 2005 Berufung gegen obige Bescheide und beantragte, bei der Ermittlung der Einkommensteuer keine ‚Kfz-Luxustangente‘ in Anrechnung zu bringen. Die Anrechnung sei zu Unrecht erfolgt, da die Luxustangente, wie der UFS Salzburg in seiner Entscheidung vom 18. Mai 2004 festgestellt habe, dynamisch zu aktualisieren sei.

Der UFS Salzburg habe in seiner Entscheidung RV/0321-S/03 festgestellt, dass Anschaffungskosten i.H.v. öS 520.000,- im Jahr 1999 angemessen seien. Das Finanzministerium gehe ab 1.1.2005 von angemessenen Anschaffungskosten i.H.v. € 40.000,- aus. Die Anschaffungskosten des PKW würden öS 527.676,- betragen und nur geringfügig über dem mit Berufungsentscheidung angemessenen Betrag liegen. Des Weiteren wurde gegebenenfalls eine Entscheidung durch den Berufungssenat in mündlicher Verhandlung beantragt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2005 als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit b. EStG 1988 dürften bei den Einkünften Aufwendungen die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen betreffen insoweit nicht abgezogen werden, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch seien. Das Erfordernis der Angemessenheit sei mit dem EStG 1988 ausdrücklich gesetzlich verankert worden.

Der VwGH habe in seiner Rechtssprechung stets zum Ausdruck gebracht, dass ein teurer PKW gegenüber einem billigeren nicht nur sicherer sei, sondern sich im Regelfall auch als repräsentativer erweise. Die repräsentative Komponente dürfe steuerlich jedoch nicht berücksichtigt werden. Er habe das Ausscheiden einer Luxustangente als berechtigt angesehen, wenn eine sportliche und erheblich teurere Variante eines der Leistung und technischen Ausstattung im Wesentlichen gleichen Grundmodells angeschafft worden sei und auch festgehalten, dass ein PKW der Mittelklasse in Standardausführung als nach der allgemeinen Verkehrsauffassung angemessen angesehen werden könne (VwGH vom 22.12.2004, 2004/15/0101).

Der VwGH habe im zit. Erkenntnis betont, dass die Anschaffungskosten gängiger Fahrzeuge der durchschnittlichen Mittelklasse, insbesondere europäischer Hersteller nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen zu beurteilen seien wenn nicht konkrete betriebliche Besonderheiten ausnahmsweise höhere Anschaffungskosten erforderlich machen

würden. Derartige Besonderheiten seien nicht erkennbar und auch nicht vorgebracht worden. In der Ausscheidung eines Teiles der Anschaffungskosten („Luxustangente“) insoweit, als diese über öS 467.000,- hinausragen würden, könne keine Rechtswidrigkeit erblickt werden. Der Bw. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 10. November 2005 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Aus den Anschaffungskosten des Fahrzeuges seien laut beigelegter Rechnung auszuscheiden:

- öS 42.000,- für die Mehrkosten eines Allradantriebes,
- öS 17.652,- für Kosten einer Diebstahlsicherung,
- öS 391,- für die Kosten eines Warndreieckes.

Würde man diese nicht repräsentativ mitveranlassten Sicherheitszusatzaustattungen von den Anschaffungskosten abziehen, so liege man nur mehr geringfügigst über den von dem Finanzamt anerkannten Anschaffungskosten i.H.v. öS 467.000,-.

Beim in Frage stehenden Fahrzeug, einem Audi A 4 könne wohl nicht davon gesprochen werden, dass es der Luxusklasse angehöre oder eine übertriebene repräsentative Funktion erfülle. Die Diebstahlsicherung führe zu einer verringerten Diebstahlversicherungsprämie, der Allradantrieb diene einem verbesserten Fahrverhalten und keinem repräsentativen Zweck.

Wenn auch der VwGH zuletzt festgestellt habe, dass es keine fixe Grenze für die Anerkennung von angemessenen PKW-Kosten gäbe so müsse bei den einzelnen Komponenten eines Preises für das Fahrzeug danach unterschieden werden, ob sie repräsentative Komponenten beinhalten wie dies in der älteren Judikatur des VwGH getan wurde und seien insbesondere Aufpreise für zusätzliche Sicherheitsmaßnahmen als nicht repräsentativ veranlasst anzusehen. Die Grundtype des Fahrzeuges sei der am stärksten den Repräsentationscharakter beeinflussende Faktor. Luxuslimousinen und Luxussportwagen hätten alleine schon von ihrem optischen Erscheinungsbild einen Repräsentationswert, unabhängig von Spezialausführungen. Andererseits würden Fahrzeuge wie VW Golf, Audi A4, Mazda 6 etc in Standardausführungen kaum einen repräsentativen Eindruck wecken. Bei derartigen, in großer Zahl anzutreffenden Fahrzeugen bedürfe es zur Annahme repräsentative Merkmale vornehmlich solcher, die das optische Erscheinungsbild derselben änderten (Breitreifen, tiefer gelegtes Fahrwerk, Spoiler), da die im Motorraum und im Fahrzeug eingebauten Zusatzgeräte für Fremde kaum bemerkbar seien.

Unterschiedliche Motorleistungen würden im Regelfall kaum einen repräsentativen Wert darstellen.

Der Bw. verweist auf den Zusammenhang zwischen den höchsten anerkannten angemessenen Anschaffungskosten und den höchsten zur Anwendung kommenden Sachbezugswerten bei Dienstnehmern.

Die unterschiedliche Behandlung von Dienstnehmern und Selbstständigen sei sachlich kaum zu rechtfertigen.

Einerseits seien die Einnahmen von Dienstnehmern für die Privatnutzung von PKW's limitiert, andererseits auch die Ausgaben des Dienstgebers für die betriebliche Nutzung was zu sachlich nicht begründbaren Differenzierungen zwischen Steuerpflichtigen führe:

Im Rahmen von Dienstverhältnissen würden Dienstnehmer in hohen Positionen im Regelfall große und repräsentative Fahrzeuge als Dienstfahrzeuge benutzen. Die Nutzung des Fahrzeuges stelle, soweit es die durch das Repräsentationsbedürfnis erhöhten Fahrzeugkosten betreffe, einen steuerfreien Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, da im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit nur die angemessenen Kosten einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis begründen würden. Dies sei in wirtschaftlicher Betrachtung identisch mit dem Fall, dass die gesamten Kfz-Kosten einem Sachbezug zu unterziehen seien und andererseits die Kosten die auf die repräsentative Mitveranlassung fallen würden steuerlich abzugsfähig wären. Dies stelle einen eklatanten Wertungswiderspruch zu der für alle anderen Steuerpflichtigen geltenden Regelung dar, nach der Repräsentationsaufwendungen (insbesondere im Privatbereich) steuerlich nicht abzugsfähig seien.

Sachgerecht sei es, die Kosten der repräsentativ veranlassten Mehraufwendungen nicht einseitig beim Arbeitgeber zu erfassen, sondern zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer aufzuteilen. Dies führe insbesondere bei Dienstgebern, die nicht einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig seien, wie z.B. die öffentliche Hand zu einer Vermeidung einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung.

Um dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot zu genügen müsste, da Dienstnehmer, die ein repräsentatives Fahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen die auf die Repräsentation entfallende Wertkomponente nicht als Sachbezug zu versteuern haben im Umkehrschluss Personen, die ein solches Fahrzeug nicht als Dienstnehmer nutzen, auch der Abzug der Kosten zugestanden werden.

Im vorliegenden Fall stünden nicht repräsentative Aufwendungen sondern solche, die der Fahrsicherheit bzw. der Diebstahlsicherung dienen im Vordergrund. Die sich dadurch ergebenden Wirkungen hätten einen positiven gesamtwirtschaftlichen und gesamtstaatlichen Effekt.

Es werde beantragt, aus den Kosten des gegenständlichen Kraftfahrzeuges keine Luxustangente auszuscheiden.

Mit Schreiben vom 28. September 2006 wurde die den Kfz liefernde Gesellschaft aufgefordert, nähere Ausführungen zu dem gegenständlichen Kraftfahrzeug zu erteilen. Gemäß dem Antwortschreiben war im gegenständlichen Fahrzeug eine mit S 7.000,- bewertete

Diebstahlwarnanzeige eingebaut. Das in der Rechnung ausgewiesene Warndreieck war nicht im Serienumfang enthalten.

Der Bw. gab mit Eingabe vom 6. Dezember 2006 hiezu bekannt, dass der von ihm beantragte Betrag für die Diebstahlsicherung aus dem in der Rechnung ausgewiesenen Funktionspaket resultiere. Mit Ausnahme der gleichzeitig erwünschten Lordosenstütze seien die übrigen Sonderfunktionen ungefragt mitgeliefert worden. Ein gesonderter Einbau der Diebstahlwarnanlage hätte höhere Kosten verursacht als das Funktionspaket.

Am 7. Dezember 2006 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten, bei der die Partei ihr Vorbringen wiederholte.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988 lautet:

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Z 2 lit b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

§ 4 Abs. (4) EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind....

Gemäß Rechnung vom 2. April 1998 wurde ein Kfz Marke Audi A 4 2,8 5V quattro inklusive Metalliclackierung, „WCB Funktionspaket“ und Warndreieck um bto. öS S 527.676,- erworben. Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtssprechung entschieden, dass sich ein teurer PKW nicht nur als gegenüber billigeren Fahrzeugen sicherer, sondern im Regelfall als auch zur Repräsentation eignet (u.a. VwGH 22.2.1995; Zl. 95/15/0017).

Im Hinblick auf das oben angeführte Abzugsverbot kann daher der auf die Repräsentation entfallende Teil der Aufwendungen für Personenkraftwagen nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Ein solcher Anteil des Repräsentationsaufwandes an den Aufwendungen für Personenkraftwagen ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von der Abgabenbehörde im Schätzungswege unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 184 BAO zu ermitteln (zB 26.7.1995, Zl. 92/15/0144; 29.5.1996, Zl. 93/13/0014; 22.1.2004, Zl. 98/14/0165).

In seinem Erkenntnis vom 22.3.2000, Zl. 97/13/0207 vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass bezogen auf das Jahr 1991 Anschaffungskosten eines PKW in Höhe von S

467.000,- den betrieblichen Erfordernissen genügen. Diese Auffassung bestätigte er in seinem Erkenntnis vom 29.10.2003, 2000/13/0217.

Zuletzt hat der VwGH hinsichtlich der im Berufungszeitraum zur Anwendung kommenden Grenze (öS 467.000,-) ausgesprochen (Zl. 2004/15/0101 vom 22.12.2004):

, dass im Jahr 2004 (und damit umso mehr in Vorjahren) Fahrzeugmodelle der durchschnittlichen Mittelklasse von vielen Herstellern zu einem Preis bis maximal öS 467.000,- angeboten wurden (z.B. Audi A 4 1,6; VW Passat Edition 1.6; BMW 318d; Volvo S60 2,4; Mercedes C 200 CDI). Im Allgemeinen wird von solchen, die jeweils aktuellen Preisverhältnisse am österreichischen Pkw-Markt widerspiegelnden Durchschnittswerten für Pkw der durchschnittlichen Mittelklasse zur Bestimmung der Angemessenheitsgrenze nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 ausgegangen werden können, wenn nicht konkrete betriebliche Besonderheiten im Einzelfall (ausnahmsweise) höhere Anschaffungskosten erforderlich machen.'

Er hat damit den in der Berufungsentscheidung des UFS vom 18. Mai 2004 RV 0321-S/03 angestellten Überlegungen, nach der die oben angeführte Wertgrenze dynamisch zu aktualisieren sei, eine Absage erteilt.

Damit ist das Schicksal der Berufung im Wesentlichen bereits entschieden.

Die Überlegungen des Bw., neben den Anschaffungskosten seien weitere Kosten von Sicherheitseinrichtung anzuerkennen die außerhalb der Angemessenheitsprüfung jedenfalls zu berücksichtigen seien, basieren erkennbar auf einer älteren Verwaltungsübung (Einkommensteuerrichtlinien 1984 Abschnitt 68 Abs. 8), nach der neben den dort geltenden ‚angemessenen Anschaffungskosten‘ i.H.v. öS 350.000,- zusätzlich Kosten für Sicherheitseinrichtungen (ABS, Airbag) bzw. umweltschonende Einrichtungen (Katalysator) berücksichtigt werden konnten.

Mit Einführung der ‚Angemessenheitsgrenze‘ von öS 467.000,- waren Kosten für Sonderausstattungen, auch Sicherheitseinrichtungen soweit sie nicht selbstständig bewertbar sind, nicht mehr zusätzlich zu berücksichtigen (vergleiche Herzog, Die Angemessenheitsprüfung nach dem Durchführungserlaß zu § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 RdW 1990, 390;).

Konkret führt der Bw. aus, der Vierradantrieb verhelfe dem Fahrzeug zu einem sicheren Fahrverhalten.

Diese mit Mehrkosten (der Bw. beziffert diese mit rund öS 42.000,-) verbundene Technik führt zwar zu einem besseren Fahrverhalten der Fahrzeuge, der VwGH hat in einem vergleichbaren Fall (abgesehen von der von ihm als angemessen erkannten Grenze von öS 467.000,-) jedoch bereits ausgeführt (VwGH 97/13/0207 v. 22.3.2000):

„Hinweise etwa auf "gewisse Mehrkosten" einer Allradtechnik oder den Umstand, dass der Beschwerdeführer als gerichtlich beeideter Sachverständiger für das Jagd- und Fischereiwesen oft zur Beratung "im Bergland" unterwegs sei, lassen ebenfalls nicht erkennen, dass die belangte Behörde bei den als relevant angesehenen Anschaffungskosten nicht alle in Betracht zu ziehenden Umstände ausreichend berücksichtigt hätte.“

Abgesehen davon, dass die Kosten eines Allradantriebes schon seinerzeit (von Ausnahmefällen abgesehen) nicht unter ‚Sicherheitseinrichtungen‘ zu subsumieren waren, hat der Bw. besondere in Betracht zu ziehende Umstände nicht geltend gemacht.

Des Weiteren meint der Bw., im Rahmen der Anschaffungskosten des Kfz seien Kosten einer Diebstahlsicherung i.H.v. öS 17.652,- enthalten, die neben den von der Behörde anerkannten angemessenen Anschaffungskosten zu berücksichtigen seien.

Selbst wenn der Bw. in diesem Zusammenhang einen positiven gesamtwirtschaftlichen Effekt einwendet ist zu bemerken, dass eine derartige Vorrichtung schon nach alter Rechtslage nicht neben den seinerzeitigen Anschaffungskosten zu berücksichtigen war, waren doch nach Ansicht des UFS unter Sicherheitseinrichtungen solche zur Erhöhung der Verkehrssicherheit und nicht zum verbesserten Schutz gegen Diebstahl zu verstehen.

Weder die Kosten des Vierradantriebes noch die im Rahmen des Funktionspaketes erworbene Diebstahlsicherung sowie Lendenwirbelstütze vermögen somit die im Schätzungswege als angemessen angesehene Wertgrenze von öS 467.000,- zu erhöhen.

Bei den Kosten des Warndreiecks ist dagegen festzuhalten, dass es sich, wie vom Autoverkäufer bestätigt, um eine nicht den Serienumfang des Kfz zugehörige Anschaffung handelt. Das Warndreieck wurde vielmehr im Zusammenhang mit der Fahrzeugschaffung lt. Rechnung vom 2. April 1998 erworben.

Als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut ist es zu aktivieren, wobei die Anschaffungskosten i.H.v. brutto öS 391,15 auf eine angenommene Nutzungsdauer von 5 Jahren zu verteilen sind. Die resultierende Einkommensteuer führt aufgrund der Geringfügigkeit der Korrektur lediglich im Jahr 2002 zu einer geänderten Abgabenschuld (siehe Berechnung Tabelle unten).

Dem Berufungsvorbringen ist insofern zu folgen.

Zu den weiteren Einwendungen des Bw., nach der die anzuwendende gesetzliche Bestimmung infolge unsachlicher Differenzierung (Dienstnehmer, selbständig Erwerbstätige) verfassungswidrig sei, ist festzustellen, dass es dem UFS als Verwaltungsbehörde nicht zusteht, über die Verfassungskonformität der anzuwendenden Bestimmungen abzusprechen.

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Warndreieck

	öS	€
Buchwert 1.1.2000	234,69	

Afa 2000	-78,23
Buchwert 31.12.2000	156,46
Afa 2001	-78,23
Buchwert 31.12.2001	78,23
Afa 2002	-78,23
Buchwert 31.12.2002	-5,69
	0,00

Korrektur Afa-Zurechnung PKW	öS	€
Anschaffungskosten lt. Bp.	527.676,00	
Anschaffungskosten lt. UFS	527.284,85	
Afa bei Nutzungsdauer 8 Jahre	65.910,61	
Afa bei AKo von S 467.000,-, ND 8 Jahre	<u>58.375,00</u>	
Differenz	<u>7.535,61</u>	
davon 15% Privatanteil	-1.130,34	
ergibt Afa PKW lt. UFS	6.405,27	
Afa lt. Bp.	6.447,25	
Differenz	41,98	3,05

	öS	öS	€
Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit lt. Bw.	3.062.165,00	2.545.371,00	236.676,70
Korrektur (Afa Warndreieck)	-78,23	-78,23	-5,69
Korrektur (Afa PKW)	<u>41,98</u>	<u>41,98</u>	<u>3,05</u>
Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit lt. UFS	<u>3.062.128,75</u>	<u>2.545.334,75</u>	<u>236.674,06</u>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommensteuer 2000	öS
Einkünfte aus s.A (gerundet)	3.062.129,00
Einkünfte aus n.s.A	<u>84.450,00</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>3.146.579,00</u>
Einkommen	3.146.579,00

Einkommen gerundet	3.146.600,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.459.800,00
allgemeiner Absetzbetrag	-500,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag	<u>-4.000,00</u>
Einkommensteuer nach Absetzbeträgen	<u>1.453.800,00</u>
anrechenbare Lohnsteuer	<u>-30.884,90</u>
Abgabenschuld (unverändert)	<u>1.422.915,10</u>
Abgabenschuld bisher	1.422.915,00

Einkommensteuer 2001

öS

Einkünfte aus s.A (gerundet)	2.545.335,00
Einkünfte aus n.s.A	<u>47.220,00</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>2.592.555,00</u>
Einkommen	2.592.555,00
Einkommen gerundet	2.592.600,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.182.800,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-750,00
Verkehrsabsetzbetrag	<u>-4.000,00</u>
Einkommensteuer nach Absetzbeträgen	<u>1.178.050,00</u>
anrechenbare Lohnsteuer	<u>-9.896,20</u>
Abgabenschuld (unverändert)	<u>1.168.154,00</u>
Abgabenschuld bisher	1.168.154,00

Einkommensteuer 2002

€

Einkünfte aus s.A	236.674,06
Einkünfte aus n.s.A	<u>4.498,70</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>241.172,76</u>
Einkommen	241.172,76
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	112.336,68
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Verkehrsabsetzbetrag	<u>-291,00</u>
Einkommensteuer nach Absetzbeträgen	<u>111.991,68</u>
anrechenbare Lohnsteuer	-1.055,10

Abgabenschuld	<u>110.936,58</u>
Abgabenschuld bisher	110.937,90

Wien, am 12. Dezember 2006