

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger über die Beschwerde der X-GmbH, Adresse Bf, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, der die in der Beilage A angeführten Arbeitnehmer beigetreten sind, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10.04.2014, betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Festsetzung des Dienstgeberbeitrags (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Haftungsbescheide werden abgeändert und die Bf als Arbeitgeberin gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in der im Folgenden dargestellten Höhe in Anspruch genommen (alle Beträge in EUR):

2008	3.892,57
2009	4.371,03
2010	3.915,58

Die angefochtenen Abgabenbescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (alle Beträge in EUR):

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	davon bereits entrichtet	Nachforderung
2008	5.225.767,45	DB	235.159,54	234.761,77	397,77
		DZ	20.903,07	20.867,76	35,31
2009	5.272.550,57	DB	237.264,78	236.564,65	700,13
		DZ	21.090,20	21.027,90	62,30
2010	5.542.303,68	DB	249.403,67	248.813,95	589,72
		DZ	22.169,21	22.116,73	52,48

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) betreibt einen Handel mit Kraftfahrzeugen.

Im Zuge einer Prüfung der Lohnabgaben der Jahre 2008 bis 2010 stellte die Prüferin fest, dass die Bf entgegen der Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung ausgehend von den in den Eingangsrechnungen aufscheinenden Anschaffungskosten den Rabatt für Vorführkraftfahrzeuge in Abzug gebracht, dann die Umsatzsteuer dazugerechnet und davon 1,5% als Bemessungsgrundlage für den Sachbezug herangezogen habe.

Die Prüferin ermittelte die Bemessungsgrundlagen für den Sachbezug jedes einzelnen Dienstnehmers neu, indem sie die Anschaffungskosten inklusive Normverbrauchsabgabe und Umsatzsteuer um 20% erhöhte.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge dieser Feststellung Rechnung tragende Haftungsbescheide für Lohnsteuer und setzte die Lohnabgaben mit Bescheiden vom 10. April 2014 fest.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde führte die Bf aus, bei Vorführkraftwagen seien laut § 4 Abs. 6 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBI II 416/2001 idF BGBI II 468/2008, die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten heranzuziehen.

Es werde bestritten, dass die Bestimmung in § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung auch auf die Mitarbeiter von Kfz-Händlern anzuwenden sei. Außerdem werde die Gesetzwidrigkeit des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung eingewandt. Die gesetzliche Grundlage, auf die sich die Sachbezugswerteverordnung beziehe, finde sich in § 15 Abs. 2 EStG, wonach geldwerte Vorteile (so auch die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung) mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen seien, wobei man sich hierbei nach Judikatur und Lehre an den relativ günstigsten Mittelpreisen zu orientieren habe.

Die Sachbezugswerteverordnung bezwecke eine Vereinfachung der Vorgangsweise durch eine pauschale Bewertung bestimmter Sachbezüge. Die in der Verordnung angeführten Werte würden als üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes gelten.

Die Sachbezugswerteverordnung dürfe die gesetzliche Anordnung, wonach der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes heranzuziehen sei, lediglich präzisieren. Führe die Anwendung der Bestimmungen jedoch zu dem Ergebnis, dass die ermittelten

Sachbezugswerte von den tatsächlich dem Endverbraucher zugänglichen günstigen Preisen erheblich abweichen würden, so fehle der Sachbezugswerteverordnung die gesetzliche Grundlage.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 25. Juni 2014 führte die Bf aus:

- a) Die Behörde gehe zu Unrecht davon aus, dass die Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung auch auf Mitarbeiter von Fahrzeughändlern anzuwenden sei.
- b) Bei Anwendung dieser Bestimmung käme es jedenfalls dazu, dass der gesetzlichen Vorgabe des § 15 Abs. 2 EStG 1988 nicht entsprochen werde und selbst ohne Berücksichtigung der im vorliegenden Fall gegebenen Nutzungseinschränkungen die Anwendung dieser Bestimmung zu einem gesetzes- bzw verfassungswidrigen Ergebnis führe.
- c) Die Bewertung der Behörde lasse zu Unrecht den Aspekt der Nutzungseinschränkungen für die Arbeitnehmer außer Acht.

ad a) Zur Anwendung der Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung bestimmten Arbeitnehmern der Bf sei es gestattet, aus dem Pool der Vorführkraftfahrzeuge Fahrzeuge zur privaten Nutzung zu verwenden. Die Nutzungsmöglichkeit richte sich grundsätzlich nach der jeweiligen betrieblichen Notwendigkeit und sei mit zahlreichen Auflagen verbunden.

Ursprünglich sei die Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung durch die Finanzverwaltung so interpretiert worden, dass der 20%-Zuschlag dazu diene, beim Vorführkraftfahrzeug als Gebrauchtwagen auf die Erstanschaffungskosten hochzurechnen. Diese Regelung sei explizit auf Nicht-Händler bezogen worden.

Im Rahmen des Lohnsteuerprotokolls 2008 sei demgegenüber die Auffassung vertreten worden, dass sich die Regelung auf Kfz-Händler beziehe und mit dem Zuschlag offensichtlich die Handelsspanne des Händlers abgedeckt werden sollte.

Die gesetzliche Grundlage, auf die sich die Sachbezugswerteverordnung beziehe, finde sich in § 15 Abs. 2 EStG, wonach geldwerte Vorteile (so auch die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung) mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen seien. Dabei habe man sich nach Judikatur und Lehre an den relativ günstigsten Marktpreisen zu orientieren. Abgesehen davon, dass es für die Sachbezugswerteverordnung an der verfassungsrechtlichen bzw gesetzlichen Grundlage fehle (vgl Doralt, EStG¹⁴, § 15, Rz 44), könnten die darin enthaltenen Regelungen im Zweifelsfall nur so interpretiert werden, dass dieser gesetzlichen Vorgabe weitestgehend entsprochen werde und das Auslegungsergebnis keine unsachlichen Differenzierungen aufweise.

Ein solcher Zweifelsfall liege im vorliegenden Fall im Hinblick auf die strittige Anwendbarkeit der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung vor.

Wenn - wie hier im Rahmen der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben - nachgewiesen werde, dass die Anwendung dieser Regelung dazu führe, dass die der Sachbezugsbewertung zugrundeliegende Basis systematisch und deutlich über dem am Markt erzielbaren Preis für das entsprechende Neufahrzeug liege, komme die Anwendung dieser Regelung von vorneherein nicht in Betracht.

ad b) Gesetz- und verfassungswidriges Ergebnis

b1) Gesetzliche Vorgaben:

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 hätten Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Lehre folgende Grundsätze festgehalten:

- Die im Gesetz verwendete Formulierung "üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes" dürfe nicht so verstanden werden, dass ein Durchschnittspreis anzusetzen sei. Dies würde dazu führen, dass z.B. der Dienstnehmer eines Diskontladens einen höheren Sachbezugswert hinzunehmen hätte als Kunden im selben Geschäft zu bezahlen hätten. Ein solcher Ansatz würde einer verfassungskonformen Interpretation des § 15 Abs. 2 EStG 1988 nicht gerecht, weil ein lohnwerter Vorteil ausgeschlossen sein müsse, wenn dem Dienstnehmer aufgrund der Mitarbeiterkondition kein Vorteil entstehe, weil er das Produkt am Markt tatsächlich zu gleichen oder noch günstigeren Konditionen erwerben könne. Im Hinblick darauf sei im dEStG auch der Begriff "üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes" gegen den "um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort" ausgetauscht worden, ohne dass dadurch eine Änderung der Rechtslage eingetreten sei.
- Ein Sachbezug könne nur dann und insoweit angesetzt werden, als der Mitarbeiter günstigere Konditionen erhalte als jene, die er beim jeweils günstigsten Anbieter am regionalen Markt für eine vergleichbare Leistung erhalten könne. Maßgeblich sei der objektiv günstigste Preis am Markt, den der rationale Endverbraucher für ein funktionsidentes Produkt bzw eine entsprechende Dienstleistung zahlen müsse. Dementsprechend sei nach dem BFH-Urteil vom 14.9.2005, VI R 37/03, hinsichtlich des Wertes eines Gebrauchtwagens nicht auf den Händlerverkaufspreis, sondern - ein entsprechendes Fahrzeugangebot vorausgesetzt - unter Umständen auf einen geringeren Kaufpreis bei einem privaten Gebrauchtwagenhändler abzustellen, weil letztlich das niedrigere Preisniveau des privaten Gebrauchtwagenhändlers maßgeblich sei. Auch nach Auffassung des österreichischen BMF könne als äußerster Preisnachlass der Kundenrabatt an den besten (Einzel-)Kunden angesetzt werden (vgl Fleischer, RDW 1994, 187).
- Auch nach Rz 222 der LStR könne ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis nicht vorliegen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit bestehe, die gleichen Waren oder Dienstleistungen zum gleichen oder einen geringeren Preis im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs zu kaufen. Der rationale Dienstnehmer werde sich bei seiner Bedarfsdeckung an der günstigsten Möglichkeit am Markt für die Beschaffung gleicher Produkte orientieren. Maßgeblich sei daher die Orientierung an relativ niedrigen

Normalpreisen (etwa Supermarktpreise, "Diskontpreise") bzw müsse man sich bei verschiedenen Preisen am unteren Preisniveau bewegen.

Wenn man daher mit der Sachbezugswerteverordnung davon ausgehe, dass sich der Wert der Privatnutzung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen grundsätzlich anhand eines bestimmten Prozentsatzes der Anschaffungskosten bestimmen lasse, dann sei bei Fehlen konkreter Anschaffungskosten nach den gesetzlichen Vorgaben bzw bei verfassungskonformer Interpretation auf den relativ günstigsten Marktpreis für ein entsprechendes Kraftfahrzeug abzustellen.

b2) Zulässigkeit und Grenzen der pauschalen Verordnungsregelung:

Die Sachbezugswerteverordnung diene der pauschalen und damit vereinfachten Bewertung bestimmter Sachbezüge. Sie dürfe dabei die gesetzliche Anordnung, wonach der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes heranzuziehen sei, lediglich präzisieren. Führe die Anwendung der Bestimmungen der Verordnung, die auf keiner gesetzlichen Ermächtigung basiere, jedoch zu dem Ergebnis, dass die ermittelten Sachbezugswerte von den tatsächlich dem Endverbraucher zugänglichen günstigen Preisen abwichen, so fehle der Sachbezugswerteverordnung die verfassungsrechtliche bzw gesetzliche Grundlage (vgl Doralt, EStG¹⁴, § 15, Tz 44).

Der Verfassungsgerichtshof habe für die Zulässigkeit von Pauschalregelungen im Rahmen der Sachbezugswerteverordnung im Hinblick auf die Bewertung von Wohnraum in der Entscheidung vom 30.9.2008, V 349/08 ua, folgende Grundsätze festgehalten:

- Es bestünden grundsätzlich keine Bedenken, bei der Bewertung von Wohnraum statt der Ermittlung des ortsüblichen Mittelpreises im Einzelfall auf pauschalierte Quadratmeterpreise zurückzugreifen. Angesichts der Tatsache, dass das Bundesgebiet kein Gebiet mit gleicher Wohnmarktsituation darstelle, sei es aber unzulässig, keine Differenzierung der Bewertung nach Verbrauchsorten vorzusehen und in dieser Hinsicht auch keinen Nachweis über die tatsächlichen Marktpreise zuzulassen.
- Wenn die Pauschalsätze der Verordnung selbst bei einer Durchschnittsbetrachtung deutlich unter den gemäß § 15 Abs. 2 EStG anzusetzenden Mittelpreisen des Verbrauchortes lägen, widerspreche dies den gesetzlichen Vorgaben. Eine solche Verordnungsregelung sei daher jedenfalls gesetzwidrig und daher aufzuheben.
- Der Verfassungsgerichtshof hege zwar keine Bedenken dagegen, dass die Ermittlung des Sachbezugswertes für vom Arbeitgeber angemieteten Wohnraum mit 75% der tatsächlichen Miete erfolge. Im Hinblick darauf müsse für im Betriebsvermögen des Arbeitgebers befindliche Wohnungen aber ein Sachbezugswert zur Anwendung kommen, der im Durchschnitt dem für angemietete Wohnungen entspreche. Sei dies nicht der Fall komme es zu einer unzulässigen und durchaus ins Gewicht fallenden Ungleichmäßigkeit in der Lohnbesteuerung.

Aus diesen Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes lasse sich für den vorliegenden Fall Folgendes ableiten:

- Die pauschale Bewertung des lohnwerten Vorteils hinsichtlich der Nutzung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen in Abhängigkeit von den jeweiligen Anschaffungskosten des Fahrzeugs erscheine zulässig bzw gesetzeskonform.
- Das bei Anwendung der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung sich ergebende Äquivalent für die Anschaffungskosten dürfe in einer Durchschnittsbetrachtung nicht systematisch (deutlich) über den sonst maßgeblichen Anschaffungskosten für den entsprechenden Personenkraftwagen liegen. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werde, im Einzelfall den Nachweis zu erbringen, dass die nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung ermittelte Sachbezugsbasis von den tatsächlichen Anschaffungskosten abweiche.
Diese Möglichkeit sei der Bf nicht zugestanden worden. Im Rahmen der GPLA-Prüfung sei die Auffassung vertreten worden, dass die Anwendung der pauschalen Zuschlagsregelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung insoweit zu keiner Ungleichbehandlung führe, als bei der Zurverfügungstellung eines Vorführkraftfahrzeuges an Mitarbeiter von Nicht-Kfz-Händlern von einem Gebrauchtwagen auszugehen und dementsprechend auf den Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung (also auf den Listenpreis) abzustellen sei.

Dabei werde aber übersehen, dass jedenfalls in diesem Fall wahlweise auf die tatsächlichen Anschaffungskosten des Erstbesitzers abgestellt werden könne, wobei ausdrücklich auch allfällige Sonderausstattungen und Rabatte umfasst seien. Gerade dadurch werde deutlich, dass es letztlich nur darauf ankommen könne, wie hoch die relativ günstigsten Marktpreise des jeweiligen Kraftfahrzeuges lägen.

Im Übrigen ergäbe sich aus Rz 181 der LStR 2002, dass dem Steuerpflichtigen selbst bei Anwendung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung entsprechend Rz 179 der LStR ein solches Wahlrecht auf Nachweis des tatsächlichen Marktpreises zustehe. Danach diene die Regelung dazu, "in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückzurechnen". Es handle sich daher offensichtlich um eine in Anlehnung an die Ausführungen zu den Gebrauchtfahrzeugen festgelegte und damit widerlegbare Pauschalregelung. Wenn aber bei den Gebrauchtfahrzeugen wahlweise auf die tatsächlichen Anschaffungskosten unter Berücksichtigung von Rabatten zurückgegriffen werden könne, dann müsse ein entsprechender Nachweis auch bei Vorführkraftfahrzeugen möglich sein.

Die Auffassung, dass aufgrund des Zusammenhangs zwischen Rz 179 und 181 auch bei Anwendung der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung der Nachweis der tatsächlich niedrigeren Marktpreise möglich sei, decke sich im Übrigen auch mit den Aussagen in den LStR 1992 zur Sachbezugsbewertung. Nach Rz 118 der LStR 1992 handle es sich bei einem Vorführkraftfahrzeug um einen Gebrauchtwagen, bei dem keine Bedenken bestünden, in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückzurechnen, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten um 20% erhöht würden.

Demnach sei offensichtlich sogar primär auf den tatsächlichen, relativ günstigsten Marktpreis und nur subsidiär auf die Pauschalregelung abzustellen.

- Das gesetzwidrige Ergebnis aufgrund der Anwendung der angeführten Verordnungsregelung werde noch verstärkt, wenn man berücksichtige, dass die Arbeitnehmer im vorliegenden Fall bei der Nutzung der Vorführkraftfahrzeuge - im Unterschied zur normalen Überlassung von arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen - besonderen Nutzungseinschränkungen unterlägen.

b3) Nachweis der tatsächlichen Marktpreise für die zur Privatnutzung überlassenen Vorführkraftfahrzeuge

In der Beilage werde eine Aufstellung übermittelt, aus der die im Rahmen der GPLA-Prüfung auf Grundlage der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung "hochgerechneten" Bemessungsgrundlagen und die tatsächlichen Marktpreise für die entsprechenden Neufahrzeuge dargestellt würden. Die tatsächlichen Marktpreise seien wie folgt ermittelt worden:

- Es seien alle Neuwagenverkäufe, die die Bf im Prüfungszeitraum von 2008 bis 2010 abwickeln habe können, zu Grunde gelegt worden.
- Aus dieser Liste seien zunächst alle Neuwagenverkäufe ausgeschieden worden, die unter besonderen Umständen und damit zu besonderen Konditionen erfolgt seien.
- Danach seien alle aus Sicht der Bf negativen "Ausreißer", also alle Verkäufe, bei denen die Bf ohne erkennbaren Grund einen Verlust von mehr als 500 Euro pro Fahrzeug erlitten habe, eliminiert worden.
- Von den verbleibenden 3.647 Autoverkäufen sei die aus der Sicht der Bf ertragsstärkere Hälfte ausgeschieden und von der restlichen Hälfte pro Fahrzeugmodell der durchschnittliche Aufschlag aus dem Verhältnis zwischen Eingangsrechnung und Verkaufspreis ermittelt worden.

Die in der beiliegenden Liste auf Basis der oben dargestellten Berechnungsschritte ermittelten Marktpreise gäben daher die Endverbraucherpreise für die Fahrzeugtypen wieder, die den Mitarbeitern im Rahmen des Pools der Vorführkraftfahrzeuge zur Verfügung gestellt worden seien. Sie berücksichtigten aber nur die Verkaufssituation bei der Bf; allfällig günstigere Konditionen bei Konkurrenzunternehmen am lokalen Markt seien nicht berücksichtigt worden. Es handle sich daher nicht um die nachweislich günstigsten, sondern um die relativ günstigsten Marktpreise, sodass der gesetzlich bzw verfassungsrechtlich gebotenen Vorgangsweise für die Bewertung des lohnwerten Vorteils entsprochen werde.

Dieser Vergleich zwischen den der Nachverrechnung zugrunde gelegten Preisen und den tatsächlichen Marktpreisen zeige, dass der tatsächliche Marktpreis für das entsprechende Neufahrzeug in allen Fällen deutlich unter dem Wert liege, der im Rahmen der GPLA-Prüfung der Sachbezugsbewertung zugrunde gelegt worden sei. Zum Teil liege der tatsächlich erzielbare Marktpreis für ein entsprechendes Neufahrzeug bei unter 70% des von der Behörde zugrunde gelegten Wertes.

ad c) Berücksichtigung der besonderen Nutzungseinschränkungen:

Nach § 4 Abs. 4 der Sachbezugswerteverordnung sei der Sachbezugswert bei Gebrauchtwagen vom Neuwert (= Listenpreis im Zeitpunkt der Erstanschaffung ohne Sonderausstattung und Rabatte) oder wahlweise von den tatsächlichen Anschaffungskosten des Erstbesitzers (inklusive Sonderausstattung und abzüglich Rabatte) zu errechnen. Dies erscheine in einer Durchschnittsbetrachtung deshalb gerechtfertigt, weil der Nutzungswert am Fahrzeug insofern vom Alter des Fahrzeugs relativ unabhängig sei, als ältere Fahrzeuge idR höhere Betriebskosten aufweisen würden (vgl Doralt, EStG-Kommentar¹⁴, § 15, Tz 53/2).

Im vorliegenden Fall sei der laufende Nutzungswert dadurch geshmälert, dass die Bf aus augenscheinlich eigenbetrieblichen Interessen die Nutzungsmöglichkeiten der Arbeitnehmer in wesentlichen Punkten einschränke. Dieser Aspekt müsse wertmindernd berücksichtigt werden, weil diese Einschränkungen zu einer objektiven Minderung des Gebrauchswertes des Fahrzeuges führten bzw fremde Käufer das Fahrzeug unter diesen Bedingungen jedenfalls nicht zum vollen Kaufpreis erwerben würden (vgl Doralt, EStG-Kommentar¹⁴, § 15, Tz 41).

Die wesentlichen Einschränkungen, die die Mitarbeiter der Bf hinsichtlich der Nutzung der Vorführkraftfahrzeuge trafen, seien:

- Der Mitarbeiter könne sich das Auto aus dem Pool nicht aussuchen.
- Der Mitarbeiter müsse das Fahrzeug bei Bedarf (z.B. für Probefahrten) umgehend zurückstellen.
- Der Mitarbeiter müsse das Fahrzeug zu jeder Zeit im "verkaufsbereiten" Zustand halten, dh das Fahrzeug müsse immer sauber und dürfe nicht bepackt sein.
- Die Nutzung des Fahrzeuges im Urlaub oder im Ausland sei nicht oder nur eingeschränkt möglich.

Der Aspekt der besonderen Nutzungseinschränkungen werde beispielsweise in einem Schreiben des Finanzamtes an einen Branchenmitbewerber wie folgt festgehalten:

"Das Finanzamt teilt Ihre Ansicht, daß die Kfz-Branche ihre "Handelsware" ihren Mitarbeitern unter völlig anderen Bedingungen zur Nutzung - auch für private Fahrten - überläßt als andere Branchen. Ein Abweichen von der 'Regelfallbewertung' ist daher durchaus gerechtfertigt. Auch die Lohnverrechnungsrichtlinien 1989 des BMF GZ 140603/1-IV/14/89 vom 26.5.89 (ARD-Sondernummer) greifen die Möglichkeit einer vereinfachten Wertermittlung für die Autobranche auf. Das Finanzamt hat daher keine Bedenken, wenn Sie ausgehend von Ihrer Dienstwageneinteilung den Durchschnittswert der Einstandspreise in die einzelnen Kategorien fallenden Fahrzeugtypen als Basis für die Berechnung der Sachbezüge heranziehen."

Auch wenn sich diese Aussage noch auf die Vorgängerregelungen der Sachbezugswerteverordnung auf Länderebene beziehen würde, habe sich an dieser Beurteilung und auch an der konkreten Behandlung nichts geändert.

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspreche, wenn diese Aspekte im Unterschied zur Beurteilung im vergleichbaren Fällen nur im vorliegenden Fall Berücksichtigung fänden.

Zusammenfassung:

Die Vorschreibung der im Rahmen der angefochtenen Bescheide vom 10. April 2014 vorgeschriebenen Nachforderung sei deshalb unrechtmäßig, weil

- sie zu Unrecht von der Anwendbarkeit der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung ausgehe,
- sich bei Anwendung der strittigen Regelung ein Widerspruch zu den gesetzlichen Vorgaben und selbst ohne Berücksichtigung der Nutzungseinschränkungen für die Arbeitnehmer der Bf eine signifikante und in jedem Einzelfall eintretende Schlechterstellung der Arbeitnehmer der Bf gegenüber jenen Steuerpflichtigen eintrete, denen ein entsprechendes Neufahrzeug vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werde und
- es letztlich auch den gesetzlichen Vorgaben widerspreche, wenn die von der Bf vorgegebenen Einschränkungen für die Nutzung der Vorführkraftfahrzeuge, die zu einer objektiven Minderung des Gebrauchswertes führten, keine Berücksichtigung fänden.

Zum Abschluss teilte die Bf gemäß § 258 BAO mit, dass die in einer als Beilage übermittelten Liste angeführten Arbeitnehmer der Beschwerde gemäß § 257 Abs. 1 BAO beitreten würden.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die Behauptung der Gesetzwidrigkeit des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung gemäß § 262 Abs. 3 BAO idF BGBl I Nr 14/2013 ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vorgelegt.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde die Bf mit Beschluss vom 14. August 2014 ersucht, zum Nachweis der Behauptung der Gesetzwidrigkeit der Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung die durchschnittlichen Verkaufspreise von Neufahrzeugen an Endkunden (inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe)

1. gegliedert nach den Streitjahren 2008 bis 2010 und
2. je Modellvariante

darzustellen und durch Rechnungskopien zu belegen.

Mit Schreiben vom 1. September 2014 nahm die Bf wie folgt Stellung:

- Die grundsätzliche Problematik der Nachforderung bestehe einerseits darin, dass im Rahmen der GPLA-Prüfung bei der Anwendung der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung nur die der Bf gewährten Vorführwagenbonifikationen, nicht aber alle anderen in der Autohandelsbranche üblichen und vielschichtigen Rabatte berücksichtigt worden seien.

Damit seien der Sachbezugsbewertung im Ergebnis aber Anschaffungskosten zugrunde gelegt worden, die über den tatsächlich von der Bf erzielten Endkundenpreisen liegen.

Die Berechnungen zeigten, dass die Werte laut GPLA-Prüfung im Schnitt um 14,27% höher seien als die tatsächlich im Sinne einer Medianberechnung (Eliminierung der Verkäufe mit den geringsten und den höchsten Aufschlägen) ermittelten Marktpreise. Zusätzlich lägen die GPLA-Werte nur um 6,57% unter den Listenpreisen, was einem Endkundenrabatt von 6,57% entspreche. Die von der Bf ermittelten Werte lägen im Durchschnitt um 18,24% unter den Listenpreisen, was einem Endkundenrabatt von 18,24% entspreche.

- Das zweite Problem der Sachbezugsbewertung nach Maßgabe der GPLA bestehe darin, dass die umfangreichen Nutzungseinschränkungen der Arbeitnehmer nicht berücksichtigt worden seien. Sie bestünden insbesondere darin, dass die Pool-Autos, die jederzeit in verkaufsbereitem Zustand zu halten seien, an jedem Arbeitstag zur Arbeitsstätte gebracht werden müssten, keine Option zur alternativen Verwendung durch Dritte bestehe und die Nutzung des Fahrzeuges im Urlaub oder im Ausland nicht oder nur eingeschränkt möglich sei.

Die von der Bf übermittelten Rechnungskopien wurden dem Finanzamt mit dem Ersuchen übermittelt, zu errechnen, ob der nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung errechnete Wert höher sei als der Verkaufspreis von Neufahrzeugen inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe.

Das Finanzamt führte dazu aus, es bestehe keine rechtliche Möglichkeit, von den Bestimmungen der Sachbezugswerteverordnung abzuweichen. Das Finanzamt habe diese Verordnung als generelle Rechtsnorm zwingend anzuwenden.

Der von der Bf im Rahmen der GPLA-Prüfung geforderte konkrete Nachweis, dass es bei Anwendung des § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO tatsächlich zu einer Überbewertung komme, sei weder gegenüber dem Finanzamt noch gegenüber dem BFG erbracht worden.

Dem Hinweis, dass vom Hersteller auf die von der Bf zu zahlenden Einkaufspreise auch noch nachträglich Preisreduktionen gewährt würden, sei entgegenzuhalten, dass der für die Sachbezugswertermittlung maßgebliche Wert die Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Erstzulassung seien. Auch die Normverbrauchsabgabe falle in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Erstzulassung an. Nachträglich gewährte Rabatte reduzierten den Sachbezugswert daher nicht. Es sei auch nicht davon auszugehen, dass nachträglich vom Hersteller gewährte Rabatte vom Kfz-Händler an den Einzelhandelskunden weitergegeben werden.

Die übermittelte neuerliche Berechnung sei aus Sicht des Finanzamtes in mehreren Punkten unschlüssig:

- a) Um einen "konservativen" Aufschlag auf den Einkaufspreis für Vorführkraftfahrzeuge zu ermitteln, scheide die Bf 50% der Fahrzeugverkäufe in Einzelhandelskunden, mit denen die Bf die höchsten Bruttoerträge erzielt habe, aus. Durch diese Berechnungsweise könne der Aufschlag auf die Einkaufspreise für Vorführkraftfahrzeuge wiederum recht gering gehalten werden. Im Übrigen erfolge der Aufschlag nach Ansicht des Finanzamtes

auf einen für Vorführkraftfahrzeuge wesentlich geringeren Einkaufspreis. Der Kalkulationsaufschlag auf den Einkaufspreis werde jedoch von höheren Einkaufspreisen für Neuwagen abgeleitet. Bereits die Basis, auf die der Aufschlag erfolge, sei nicht ident, was zu keiner Vergleichbarkeit der Werte nach § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO führe. Inwieweit sich die Einkaufspreise zwischen Fahrzeugen, die für den Verkauf bestimmt seien, und Vorführkraftfahrzeugen unterscheiden würden, lege die Bf nicht dar. Nachträglich gewährte Boni und Rabatte durch die Hersteller seien - wie bereits erwähnt - für die Sachbezugswerteermittlung nicht relevant.

b) Um nachzuweisen, dass die Bewertung nach § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO zu einer Überbewertung im Vergleich zu den nach § 4 Abs. 1 SachbezugswerteVO führe, bilde die Bf für die Ermittlung des Aufschlages auf den Einkaufspreis von Vorführkraftfahrzeugen nicht nachvollziehbare Durchschnittswerte je Modell, wobei eine Differenzierung nach Modellvarianten nicht erfolgt sei. Ebenso sei die konkrete Ausstattung nicht berücksichtigt worden. Ob § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO tatsächlich zu einer Überbewertung führe, könne nur dann beurteilt werden, wenn auch das jeweilige Kraftfahrzeug hinsichtlich Ausführung und Ausstattung vergleichbar sei. Die von der Bf als Marktpreise bezeichneten Werte seien keine tatsächlichen Verkaufspreise je Modell, sondern seien fiktiv durch einen "konservativ" gehaltenen Aufschlag auf den Einkaufspreis ermittelt worden, wobei 50% der Verkäufe, mit denen die höchsten Bruttoerträge erzielt worden seien, ausgeschieden worden seien. Eine Begründung für diese Vorgangsweise liefere die Bf nicht. Nach Meinung des Finanzamtes müssten aber die Aufschläge auf den Einkaufspreis auch nach Modellvarianten bzw konkreter Ausstattung variieren.

Die Bf erreiche durch ihre Berechnung und die Bildung von extremen Durchschnittswerten keine geeigneten Wertansätze. Der "relativ günstigste" Marktpreis entspreche jedenfalls nicht dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes gemäß § 15 Abs. 2 EStG.

Bei der Sachbezungsbewertung laut Verordnung handle es sich um eine pauschalierende und typisierende Bewertung. Zu den von der Bf angeführten Nutzungsbeschränkungen sei auf das Urteil des BFH vom 24.7.2013, VI R 49/11, zu verweisen, wonach die Überlassung eines Dienstwagens unabhängig von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers führe, da der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung die Zurverfügungstellung des Fahrzeuges sowie die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten, die von der Nutzung unabhängig seien, umfasse. Selbst wenn der Arbeitnehmer den überlassenen Pkw tatsächlich nicht privat nutze, erspare er sich zumindest die nutzungsunabhängigen Kosten, die er für das Vorhalten eines betriebsbereiten Kfz verausgaben müsste.

Im Übrigen berücksichtige § 4 SachbezugswerteVO auch das Ausmaß der Privatnutzung. Bei einer Mindernutzung könne § 4 Abs. 3 SachbezugswerteVO angewandt werden.

Fraglich sei auch, ob zur Feststellung einer sich aus § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO ergebenden Überbewertung überhaupt ein Vergleich mit der Bewertungsregel gemäß § 4 Abs. 1 SachbezugswerteVO zulässig sei. Erwerbe ein Arbeitgeber ein

Vorführkraftfahrzeug, das er seinem Arbeitnehmer zur Privatnutzung überlasse, so habe die Bewertung des Kfz für die Ermittlung des Sachbezugswertes als Gebrauchtwagen zu erfolgen, d.h. der Arbeitgeber setze für die Sachbezugswerteermittlung den Neupreis der entsprechenden Modellvariante zum Zeitpunkt der Erstzulassung an (Sonderausstattungen sowie handelsübliche Rabatte blieben dabei unberücksichtigt). Arbeitnehmer von Kfz-Händlern wären bei der Bewertung von Vorführkraftfahrzeugen für die Ermittlung des Sachbezuges demnach gegenüber Arbeitnehmern anderer Arbeitgeber nicht schlechter gestellt.

In einer dazu eingebrochenen Gegenäußerung stellte die Bf das im Neuwagenhandel übliche, seit Jahren unveränderte Rechnungs- und Rabattprozedere dar:

1. Der Hersteller lege Preislisten auf ("Listenpreise")
2. Der Hersteller vereinbare mit dem einzelnen Händler einen "Händlerspanne" (% vom Listenpreis)
3. Der Hersteller lobe Rabatte aus, die er unter bestimmten Bedingungen nachträglich gewähre.
4. Der Händler kaufe beim Hersteller ein bestimmtes Fahrzeug und erhalte eine Rechnung in Höhe des Listenpreises abzüglich der Händlerspanne.
5. Der Händler lasse das Fahrzeug auf sich selbst zu (das sei z.B. der Fall von Vorführwagen, also der beschwerdegegenständliche Fall) oder er verkaufe es an den Endkunden (das sei der Regelfall).
6. Der Händler melde beim Hersteller Rabattansprüche an. Das könne ein Vorführwagenbonus sein (wie in den beschwerdegegenständlichen Fällen), ein Kleinfamilienbonus, ein Taxibonus, etc. Der Händler habe diese Rabatte bereits zum Zeitpunkt lt. Pkt. 5 eingepreist, sonst sei er einfach nicht wettbewerbsfähig.
7. Der Hersteller prüfe, ob die Bedingungen für die vom Händler geltend gemachten Rabattansprüche erfüllt seien.
8. Der Hersteller informiere den Händler, dass ein angemeldeter Rabattanspruch abgelehnt werde oder er stelle eine Gutschrift über den Rabattbetrag aus. Das sei also der Zeitpunkt der nachträglichen Rabattgewährung mittels Gutschrift, der je nach Hersteller tatsächlich auch viele Monate nach der Anmeldung als Vorführwagen oder nach dem Verkauf liegen könne.

Nach Ansicht des FA 1/23 sei als Einkaufspreis der Anschaffungswert im Zeitpunkt der Erstzulassung - ohne Berücksichtigung nachträglich gewährter Rabatte und Boni - anzusehen. Nach dieser Auffassung gebe es keinen Unterschied der Einkaufspreise, sie entsprächen in beiden Fällen dem Rechnungsbetrag laut Pkt. 4.

Würden auch noch jene Rabatte und Boni berücksichtigt, die der Höhe und dem Grunde nach bereits feststünden, deren Gutschrift aber erst nachträglich erfolge, so unterschieden sich die Einkaufspreise um den Vorführwagenbonus. Das sei ein Rabatt, den ein Händler dafür erhalte, dass er ein Fahrzeug als Vorführwagen anmeldet und potentiellen Kunden für Testfahrten zur Verfügung stelle. Dieser Vorführwagenbonus betrage beim Hauptlieferanten X 5%.

Die Differenz im Einkaufspreis betrage bei einem durchschnittlichen Mittelklassewagen mit einem Listenpreis von EUR 20.000,00 Eur 1.000,00, das seien 5,88% des Einkaufspreises des "normalen" Verkaufsfahrzeuges. Die Unverhältnismäßigkeit des 20%- Aufschlages des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung sei damit offensichtlich.

Bei der vom FA 1/23 verlangten modellcode-genauen Betrachtung liege der GPLA-Ansatz im Durchschnitt um 19% über den tatsächlichen Verkaufspreisen der vergleichbaren Modellvariante.

In der vom FA 1/23 dazu abgegebenen Stellungnahme wird nach einer stichprobenweisen Überprüfung wörtlich ausgeführt:

"Die Prüfungshandlungen haben ergeben, dass - abgesehen von geringfügigen Abweichungen, da die X-GmbH in ihre Berechnungen auch die verkauften Vorführfahrzeuge eingerechnet hat und vom ho. Finanzamt nur Neufahrzeuge als Stichprobe herangezogen wurden - es sich bei den von der X-GmbH nunmehr bekanntgegebenen Werten im Wesentlichen um Verkaufspreise von Neufahrzeugen handelt."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Die Bf ist eine im Kfz-Handel tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie erwirbt die im vorliegenden Fall streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge vom Hersteller/ Generalimporteur, um sie potentiellen Käufern zum Besichtigen, Probefahren, etc zur Verfügung stellen zu können. Es handelt sich dabei um Neufahrzeuge, die die Bf ihren Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlässt.

Die Arbeitnehmer unterliegen bei Nutzung der arbeitgebereigenen Fahrzeuge Einschränkungen dahingehend, als sie sich das Auto nicht aussuchen können, das Fahrzeug bei Bedarf für Probefahrten zur Verfügung gestellt und jederzeit in einem verkaufsbereiten Zustand gehalten werden muss sowie im Urlaub oder im Ausland nicht oder nur eingeschränkt genutzt werden darf.

Die monatliche Fahrtstrecke, die die Arbeitnehmer mit den zur Verfügung gestellten Fahrzeugen für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklegen, beträgt mehr als 500km.

Dieser Sachverhalt basiert auf den dem Gericht vorliegenden Unterlagen.

Rechtliche Würdigung:

§ 4 der Sachbezugswerteverordnung in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

(3)

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

(5) Bei geleasten Kraftfahrzeugen ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden.

(6) Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen.

(7)"

Im Zuge der GPLA-Prüfung wurden die von der Bf den Arbeitnehmern für die Privatnutzung zur Verfügung gestellten Fahrzeuge unter den Begriff "Vorführkraftfahrzeuge" subsummiert und der Sachbezug unter Anwendung der Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung berechnet.

Ein Rückblick in die Entstehungsgeschichte des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung ergibt Folgendes:

Durch das EStG 1988 wurden eine Reihe von Veränderungen auf dem Gebiet der Lohnverrechnung eingeführt. Mit den Richtlinien zur Lohnverrechnung 1989 wurde eine Reihe von Zweifelsfragen einer Klärung zugeführt.

Die Frage, wie vorzugehen sei, wenn bei einem Vorführkraftfahrzeug die Anschaffungskosten des Erstbesitzers (Autohändlers) nicht nachgewiesen werden könnten, wurde wie folgt beantwortet:

"Es bestehen keine Bedenken, wenn in derartigen Fällen in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückgerechnet wird, daß die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges (zuzüglich Umsatzsteuer) um 20% erhöht werden."

Mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl 217/1992, wurde im § 4 Abs. 6 die in den Richtlinien für die Lohnverrechnung 1989 für die Bewertung von Vorführkraftfahrzeugen vorgeschlagene Vorgangsweise in eine allgemein verbindliche Norm gegossen.

Auch in den Lohnsteuerrichtlinien 1992 (AÖF 1991/334) wurde von der Finanzverwaltung in Rz 118 die Auffassung vertreten, dass es sich bei einem Vorführkraftfahrzeug um einen Gebrauchtwagen handelt und keine Bedenken bestehen, wenn in solchen Fällen in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückgerechnet werde, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer) um 20 Prozent erhöht würden.

Im Lohnsteuerprotokoll 2008 wurde nach der Aussage, dass die Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung in der Praxis teilweise so ausgelegt werde, dass Abs. 6 nur bei der Anschaffung eines Vorführkraftfahrzeuges durch einen Nicht-Kfz-Händler angewendet werde, folgende Frage formuliert:

"Kann Abs. 6 der Verordnung auch so ausgelegt werden, dass auch beim Kfz-Händler selbst die tatsächlichen Anschaffungskosten der den Arbeitnehmern für Privatfahrten zur Verfügung gestellten Vorführkraftfahrzeugen um 20% zu erhöhen sind?"

Die Antwort lautete:

"§ 15 Abs 2 EStG Rz 182 LStR - Die Regelung des § 4 Abs 6 der VO über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 gilt für Vorführkraftfahrzeuge, die der Kfz-Händler seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt.

Kraftfahrzeuge, die der Arbeitgeber von einem Kfz-Händler als "Vorführwagen" erworben hat und seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt, sind Gebrauchtfahrzeuge iSd § 4 Abs 4 der VO und als solche zu bewerten (siehe Rz 179 LStR 2002)."

Diese Auslegung wendet sich ab von der Auslegung des historischen Verordnungsgebers. Dieser hatte - wie oben dargestellt - die Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung gerade für Fälle vorgesehen, in denen es sich bei den Vorführfahrzeugen um solche Fahrzeuge handelte, bei denen die Erstanschaffungskosten des Erstbesitzers/Händlers nicht nachgewiesen werden konnten.

Im vorliegenden Fall sind die Erstanschaffungskosten des Händlers bekannt. Es handelt sich um Neufahrzeuge, die vom Händler für Vorführzwecke (unter Geltendmachung des Vorführwagenbonus) angeschafft werden. Sie werden auf den Händler zugelassen und den Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Auslegung des historischen Verordnungsgebers an. Von einem Vorführfahrzeug ist dann auszugehen, wenn die nunmehr streitgegenständlichen Fahrzeuge an Kunden veräußert werden. Im Zeitpunkt

aber, in dem die streitgegenständlichen Fahrzeuge den Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen werden, liegen Neufahrzeuge vor. Der zu beurteilende Sachverhalt ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht unter die Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung, sondern unter § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung zu subsumieren.

Es sind daher der Ermittlung des Sachbezugswertes die tatsächlichen Anschaffungskosten (inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) zu Grunde zu legen.

Diese Auslegung wird auch gestützt durch den Vergleich zwischen den von der Bf tatsächlich beim Verkauf von Fahrzeugen der gleichen Type erzielten Verkaufspreisen und den von der GPLA-Prüferin ermittelten Bemessungsgrundlagen. Letztere liegen signifikant über den tatsächlich im Durchschnitt erzielten Verkaufspreisen.

Der Beschwerde war daher teilweise statzugeben und waren als Bemessungsgrundlagen für den jeweiligen Sachbezug der Arbeitnehmer die tatsächlichen Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe heranzuziehen (siehe Berechnung Sachbezug/Beilage B). Die sich bei Ansatz dieses Sachbezuges ergebende Haftung für Lohnsteuer und die Höhe des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag - aufgeschlüsselt nach den betroffenen Arbeitnehmern - sind der Beilage C zu entnehmen.

Unter Berücksichtigung der unbestrittenen Feststellungen der GPLA-Prüfung ergeben sich die im Spruch angeführten Beträge, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Bf als Arbeitgeberin mit diesem Erkenntnis in Anspruch genommen wird sowie die im Spruch angeführten Bemessungsgrundlagen (BMG) für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wie folgt:

	2008	2009	2010
Lohnsteuer auf Grund der unbestrittenen Feststellungen	355,14	145,19	27,38
Lohnsteuer auf Grund der bestrittenen Feststellung	3.537,43	4.225,84	3.888,20
Gesamtbetrag an Lohnsteuer	3.892,57	4.371,03	3.915,58

	2008	2009	2010
BMG vor GPLA-Prüfung	5.216.928,22	5.256.992,22	5.529.198,89
BMG der unbestrittenen Feststellungen	823,52	5.898,78	4.211,63
BMG der bestrittenen Feststellung	8.015,71	9.659,57	8.893,16
	5.225.767,45	5.272.550,57	5.542.303,68

Hinsichtlich der Berechnung ist anzumerken, dass nach der Judikatur des EuGH die Normverbrauchsabgaben nicht in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einbezogen werden darf. Für diesen Fall sieht jedoch § 6 Abs. 6 NovaG vor, dass

die Normverbrauchsabgabe um 20% zu erhöhen ist, sodass sich de facto bei einer rechtsprechungskonformen Ermittlung der Sachbezugsbemessungsgrundlage keine zahlenmäßige Abweichung zu der im Rahmen der GPLA-Prüfung ermittelten Bemessungsgrundlagen (vor Anwendung des Zuschlages in Höhe von 20% gemäß § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung) ergibt.

Dem Vorbringen der Bf, der laufende Nutzungswert sei dadurch geshmälert, dass die Bf die Nutzungsmöglichkeit der Arbeitnehmer in wesentlichen Punkten einschränke, ist entgegenzuhalten:

Mit der pauschalen Bewertung des Vorteiles, der in der Überlassung eines dienstgebereigenen Kraftfahrzeuges für Privatfahrten des Dienstnehmers besteht, soll jener Vorteil erfasst werden, der darin besteht, dass sich die Dienstnehmer jenen Aufwand ersparen, der ihnen erwachsen würde, wenn sie für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müssten (VwGH 22.3.2010, 2008/15/0078).

Für den Fall eines (erheblichen) betrieblichen Interesses an einer Vorteilsgewährung liegt nach der ständigen ertragsteuerlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann kein geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 EStG 1988 vor, wenn die Inanspruchnahme im **ausschließlichen Interesse** des Arbeitgebers liegt (VwGH 21.5.2014, 2010/13/0196).

In der Sachbezugswerteverordnung ist in keiner Bestimmung vorgesehen, dass allfällige Nutzungsbeschränkungen gesondert zu berücksichtigen sind. Es ist aber auch davon auszugehen, dass das Interesse des Dienstnehmers an der Privatnutzung des Fahrzeuges das Interesse des Dienstgebers an den Vorteilen, die sich aus der Nutzungsbeschränkung für ihn ergeben, weitaus überwiegt. Auch aus diesem Grund waren die von der Bf ins Treffen geführten Nutzungsbeschränkungen nicht gesondert zu berücksichtigen.

Außerdem wurde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes diesen Nutzungseinschränkungen ausreichend dadurch Rechnung getragen, als der Bf bei der Anschaffung der streitgegenständlichen Fahrzeuge ein Bonus gewährt worden ist, der bei der Ermittlung der Sachbezugswertebemessungsgrundlage berücksichtigt worden ist.

Da die Bestimmung des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung gelangte, war auf die von der Bf behauptete Gesetzwidrigkeit dieser Bestimmung nicht einzugehen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt.

Hinsichtlich der Frage, wie der Begriff "Vorführfahrzeug" im Zusammenhang mit der Sachbezugswerteverordnung auszulegen ist, existiert keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Revision für zulässig erklärt wurde.

Wien, am 15. Februar 2016