

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF GmbH, Straße, Ort,

vertreten durch B Steuerberatungs GmbH, Straße1, Ort1,

gegen

Finanzamt C, Straße2, Ort

wegen

Beschwerde vom 10.12.2012 gegen die Bescheide vom 06.08.2012, betreffend
Körperschaftssteuer 2007, 2008, 2009 und 2010

zu Recht erkannt:

1. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
2. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblätter zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Spruches.
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der BF wurde eine Betriebsprüfung über die Jahre 2007 bis 2009 durchgeführt. Dabei stellte der Prüfer neben anderen, im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Punkten

fest, dass die BF ab April 2007 einen PKW BMW 335i xi Touring geleast hätte. Im Jahr 2007 sei eine Kürzung um die Luxustangente in Höhe von 20% unterblieben, was zu einer steuerlichen Hinzurechnung des Leasingaufwandes 2007 in Höhe von € 3.910,35 führe.

Weiters sei im Juli 2007 ein PKW Porsche Cayenne S (Erstzulassung Juni 2004) um € 47.885,50 angeschafft worden. Die Luxustangente für dieses Fahrzeug sei mit 16% ermittelt worden. Ein Luxusfahrzeug verliere seine Luxustangente nicht dadurch, dass es gebraucht angeschafft werde. Bei Fahrzeugen, die nicht mehr als fünf Jahre nach ihrer Erstzulassung in gebrauchtem Zustand angeschafft würden, habe die Kürzung der Aufwendungen (Anschaffungskosten) aufgrund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeuges zu erfolgen. Aufgrund des Neupreises des Fahrzeuges im Jahr 2004 in Höhe von € 76.700,00 werde der angemessene Wert von € 34.000,00 im Jahr 2004 um 42.700,00 überschritten. Es ergebe sich somit eine Luxustangente von 56%, die angemessenen Anschaffungskosten betrügen somit € 21.069,62. AfA und Versicherungsaufwand seien daher im Prüfungszeitraum, erweitert bis in das Jahr 2010 entsprechend zu kürzen.

Im Juli 2009 sei ein PKW Porsche 911 Turbo Coupe (Erstzulassung Dezember 2006) um € 86.140,26 angeschafft worden. Die Luxustangente für dieses Fahrzeug sei ebenfalls von den tatsächlichen Anschaffungskosten ermittelt worden. Bei Fahrzeugen, die nicht mehr als fünf Jahre nach ihrer Erstzulassung in gebrauchtem Zustand angeschafft würden, habe die Kürzung der Aufwendungen (Anschaffungskosten) aufgrund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeuges zu erfolgen. Aufgrund des angenommenen Neupreises des Fahrzeuges im Jahr 2006 in Höhe von € 160.000,00 werde der angemessene Wert von € 40.000,00 im Jahr 2009 um 120.000,00 überschritten. Es ergebe sich eine Luxustangente von 75%, die angemessenen Anschaffungskosten betrügen somit € 21.535,00. Die Jahres-AfA für dieses Fahrzeug betrage € 4.307,00, die Halbjahres AfA 2009 betrage € 2.153,50. Bisher sei in der Mehr-/Weniger Rechnung ein Betrag von € 2.500,00 bzw. € 5.000,00 als steuerlich zulässige AfA angesetzt worden. Die weitere außerbilanzielle Kürzung betrage daher im Jahr 2009 € 346,50 und im Jahr 2010 € 693,00.

Gegen die in weiterer Folge erlassenen Körperschaftssteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 erhob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Berufung und führte dabei im Wesentlichen aus, dass die in Frage stehenden Fahrzeuge im Ausland erworben worden seien und alle für die Zulassung im Inland anfallenden Abgaben entrichtet worden seien. Von Seiten der BP seien aber nicht die tatsächlichen Anschaffungskosten für die Berechnung der Luxustangente herangezogen worden, sondern fiktive Anschaffungskosten der Fahrzeuge auf Basis der österreichischen Händlerpreislisten.

Die BF vertrete die Ansicht, dass die VO des BM für Finanzen BGBl. II Nr. 466/2004 (PKW-AngemessenheitsVO) europarechtswidrig sei, da hier die Anschaffung von PKW im EU Ausland mit einer realen Mehrbelastung verbunden sei, andererseits der Gleichheitsgrundsatz und die Grundprinzipien des Einkommensteuerrechtes

(Reinvermögenszugangstheorie, Leistungsfähigkeitsprinzip etc.) verletzt würden. Das Sachlichkeitsgebot des Art 7 B-VG fordere eine gleichmäßige Besteuerung des gesamten Markteinkommens bei allen Steuerpflichtigen. Die Regelung der VO führe zu einer realen Kürzung der Betriebskosten und damit zu einer unsachlich höheren Besteuerungsgrundlage im Rahmen der KöSt bzw. der ESt. Zur Feststellung der Werte würden Standardpreislisten verwendet, auch dann, wenn die Ausstattung der Fahrzeuge nicht dem Ausstattungsstand der in Österreich erhältlichen Fahrzeuge entspreche.

Die BF vertrete daher die Ansicht, dass die Kürzung von den tatsächlichen Anschaffungskosten zu erfolgen habe.

Das FA lege diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor. Diese Berufung war bis zum 31. Dezember 2013 noch nicht entschieden.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des BFG vom 4 April 2016 erfolgte eine Zuteilung der gegenständlichen Beschwerdesache an den nun zuständigen Richter.

Mit Vorhalt vom 24.05.2016 ersuchte das BFG die BF um ergänzende Ausführungen zur Korrektur des Leasingaufwandes für den PKW BMW, den wertabhängigen (Betriebs)Kosten für den PKW Porsche 911 Turbo Coupe in den Jahren 2009 und 2010 sowie zu den Anschaffungskosten und den wertabhängigen (Betriebs)Kosten für den im November 2010 angeschafften PKW Porsche Cayenne S.

Dies beantwortete die BF mit Schreiben vom 06.07.2016 und zog gleichzeitig den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Das BFG hat dazu erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen ... vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Anbringen in solchen Verfahren wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das BFG legt seiner Entscheidung den folgenden Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens sowie dem Vorbringen der Parteien im gegenständlichen Verfahren ergibt:

Die BF schloss im April 2007 einen Leasingvertrag über einen PKW BMW 335 xi Touring ab. Diesem Vertrag wurde eine Bemessungsgrundlage von € 50.000,00 zugrunde gelegt. Der Listenpreis dieses Fahrzeuges in Österreich betrug € 54.851,00. Der Aufwand an Leasingraten und Kaskoversicherung für dieses Fahrzeug im Jahr 2007 betrug € 19.551,73. Die BF nahm im Jahr 2007 keine Kürzung dieser Aufwendungen um

einen repräsentativ mitveranlassten Teil vor. In den Folgejahren kürzte die BF diese Aufwendungen jeweils um 20%.

Die BF schaffte im Juli 2007 einen gebrauchten PKW Porsche Cayenne S (Erstzulassung Juni 2004) um € 47.885,50 an. Der Listenpreis für ein solches Fahrzeug betrug im Jahr 2004 in Österreich € 76.700,00.

In den Steuererklärungen der BF wurden die repräsentativ mitveranlassten Teile der Aufwendungen für dieses Fahrzeug dadurch berücksichtigt, dass für 2007 ein AfA Betrag von € 2.500,00 (1/2 Jahr) sowie für 2008 und die Folgejahre ein AfA Betrag von € 5.000,00 bei einer Restnutzungsdauer von 4 ½ Jahren gesamt sohin ein steuerlicher Anschaffungswert von € 22.500,00 geltend gemacht wurde. Den Versicherungsaufwand (Kasko) für dieses Fahrzeug lt. Handelsbilanz in Höhe von € 4.335,89 im Jahr 2007, € 4.728,29 im Jahr 2008, € 5.499,60 im Jahr 2009 und € 5.582,84 im Jahr 2010 kürzte die BF jeweils um 16%. Dies führte im Jahr 2007 zu einem steuerlich geltend gemachten Versicherungsaufwand in Höhe von € 3.642,15, im Jahr 2008, € 4.005,36, im Jahr 2009 € 4.593,62 und im Jahr 2010 € 4.689,59.

Im Juli 2009 schaffte die BF einen gebrauchten PKW Porsche 911 Turbo Coupe (Erstzulassung Dezember 2006) um € 86.140,26 an. Der Listenpreis für ein solches Fahrzeug im Jahr 2006 in Österreich betrug € 172.820,00, Das Fahrzeug enthielt Sonderausstattungen im Wert von € 9.000,00.

In den Steuererklärungen der BF wurden die repräsentativ mitveranlassten Teile der Aufwendungen für dieses Fahrzeug dadurch berücksichtigt, dass ein AfA Betrag von € 2.500,00 für 2009 (1/2 Jahr) sowie von € 5.000,00 für 2010 bei einer Nutzungsdauer von fünf Jahren gesamt sohin ein steuerlicher Anschaffungswert von € 25.000,00 geltend gemacht wurde. Der Versicherungsaufwand (Kasko) für dieses Fahrzeug betrug im Jahr 2009 € 5.735,26 und im Jahr 2010 € 11.885,25. Diese Beträge wurden von der BF jeweils um 75% gekürzt.

Im November 2010 schaffte die BF einen PKW Porsche Cayenne S (Erstzulassung April 2008) um € 52.507,00 an. Der Listenpreis für ein solches Fahrzeug im Jahr 2008 in Österreich betrug € 86.550,00.

In den Steuererklärungen der BF wurden die repräsentativ mitveranlassten Teile der Aufwendungen für dieses Fahrzeug dadurch berücksichtigt, dass ein AfA Betrag von € 2.500,00 für 2010 (1/2 Jahr) bei einer Restnutzungsdauer von 5 Jahren gesamt sohin ein steuerlicher Anschaffungswert von € 25.000,00 geltend gemacht wurde. Der Versicherungsaufwand (Kasko) für dieses Fahrzeug betrug im Jahr 2010 €. 5.585,82. Dieser Betrag wurde von der BF um 23,62% auf € 4.666,46 gekürzt.

Die Nichtberücksichtigung der die repräsentativ mitveranlassten Teile der Aufwendungen hinsichtlich der Leasingraten sowie der Kaskoversicherung für den ab dem Jahr 2007 geleasteten PKW BMW 335 xi Touring ergibt sich aus den Steuererklärungen der BF sowie den Feststellungen der BP. Die geltend gemachte AfA für die drei gebraucht angeschafften PKW Porsche ergibt sich aus den Anlageverzeichnissen der BF. Die von der BF

vorgenommenen Kürzungen der Kaskoversicherungen für diese drei Fahrzeuge ergeben sich aus den Steuerklärungen, den Feststellungen der BP sowie aus den mit Schreiben vom 06.07.2016 von der BF übermittelten Details der Mehr- / Wenigerrechnungen der BF. Sie sind von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten. Die Herkunft der drei PKW Porsche ergibt sich aus den Unterlagen des FA sowie den im Prüfungsverfahren erteilten Auskünften der BF, deren Neuwerte in Österreich ergeben sich aus den in den jeweiligen Eurotax-Listen.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b) EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, nicht abgezogen werden. Dies gilt insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt unter anderem für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen.

Gemäß § 1 der VO zu § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b) EStG 1988 BGBl II 2004/466 (PKW-AngemessenheitsVO) sind Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe im Kalenderjahr 2004 € 34.000,00 und ab dem Kalenderjahr 2005 € 40.000,00 nicht übersteigen. Diese Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Anschaffungskostenabhängige Nutzungsaufwendungen oder –ausgaben sind im entsprechenden Ausmaß zu kürzen.

Gemäß § 2 der VO zu § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b) EStG 1988 BGBl II 2004/466 (PKW-AngemessenheitsVO) hat bei in gebrauchtem Zustand angeschafften Personen- oder Kombinationskraftwagen, die nicht mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach ihrer Erstzulassung angeschafft wurden, eine Kürzung der Aufwendungen oder Ausgaben auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeuges zu erfolgen. Eine Kürzung ist vorzunehmen, wenn der Neupreis des Fahrzeuges abzüglich der ortsüblichen Preisnachlässe den Betrag gemäß § 1 übersteigt. Bei in gebrauchtem Zustand angeschafften Fahrzeugen, die mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach ihrer Erstzulassung angeschafft wurden, ist hinsichtlich der Kürzung auf die tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebrauchtfahrzeuges abzustellen.

Gemäß § 3 der VO zu § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b) EStG 1988 BGBl II 2004/466 (PKW-AngemessenheitsVO) hat bei Leasingfahrzeugen eine Kürzung von Aufwendungen oder Ausgaben beim Leasingnehmer insoweit zu erfolgen, als die der Berechnung der Leasingrate im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung zugrunde liegenden Anschaffungskosten den Betrag gemäß § 1 übersteigen.

Gemäß § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 ist bei Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen, die vor der Zuführung zum Anlagevermögen noch nicht in Nutzung standen (Neufahrzeuge), ... der Bemessung der Absetzung für Abnutzung eine

Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren zugrunde zu legen. Bei Kraftfahrzeugen im Sinne des vorstehenden Satzes, die bereits vor der Zuführung zum Anlagevermögen in Nutzung standen (Gebrauchtfahrzeuge), muss die Gesamtnutzungsdauer mindestens acht Jahre betragen.

In der Beschwerde moniert die BF nur am Rande, dass das FA die Bestimmungen des § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988, des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b) EStG 1988 bzw. die Bestimmungen der dazu ergangenen PKW-AngemessenheitsVO unrichtig interpretiert hätte. Vielmehr werde durch die oben angesprochene VO des BMF der Gleichheitsgrundsatz ebenso verletzt werde wie andere Grundprinzipien des Einkommensteuerrechtes. (Reinvermögenszugangstheorie, Leistungsfähigkeitsprinzip etc.) Dies führe bei der Anschaffung gebrauchter Fahrzeuge zu einer realen Kürzung der Betriebskosten basierend auf fiktiven Anschaffungskosten. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend sollten daher nur die vom Steuerpflichtigen getragenen tatsächlichen Anschaffungskosten herangezogen werden.

Zudem würden bei im Ausland angeschafften Fahrzeugen aufgrund größerer Märkte die Nettogrundpreise schon erheblich von den österreichischen Anschaffungskosten abweichen.

Vorab ist festzuhalten, dass Kürzungen nach den dargestellten Bestimmungen der auf § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG basierenden PKW-AngemessenheitsVO auch der bereits vor Geltung der VO zu § 20 Abs. 1 lit. b) EStG 1988 ergangenen Judikatur des VwGH entsprechen. (98/14/0165 vom 22.01.2004)

Sollte sich die Beschwerde auch gegen die prozentuelle Kürzung der Anschaffungskosten vom oben dargestellten Neuwert der Fahrzeuge dem Grunde nach richten, so ist dazu aus Sicht des BFG zunächst auszuführen, dass aus den Bestimmungen der PKW-AngemessenheitsVO im Ergebnis resultiert, dass Gebrauchtwagen innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren ab der Erstzulassung hinsichtlich der die repräsentativ mitveranlassten Teile ihrer Anschaffungskosten gleich mit Neuwagen behandelt werden. Das BFG kann in dieser Gleichbehandlung von Neuwagen und (relativ jungen) Gebrauchtwagen keinen Verstoß gegen verfassungsrechtliche Grundprinzipien erkennen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erweist sich ein teurerer Pkw nicht nur als gegenüber einem billigeren sicherer, sondern im Regelfall auch als repräsentativer; im Hinblick auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988 kann dabei der auf die Repräsentation entfallende Teil der Aufwendungen für den Pkw nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Dagegen bestehen nach Sicht des VwGH auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken. (Jakom/Vock, EStG 1988 § 20, Rz. 24) Diese repräsentative Komponente verliert ein Fahrzeug nicht dadurch, dass es kein Neuwagen mehr ist. (VwGH vom 22.01.2004, 98/14/0165)

Auch die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Gebrauchtwagen, die "jünger" oder "alter" sind als fünf Jahre ist nach dem Verständnis des BFG sachlich begründet und ergibt sich schon daraus, dass bei den derzeitigen Modellwechselintervallen der

Fahrzeughersteller ein derartiges Fahrzeug in der Regel kein aktuelles Fahrzeugmodell mehr darstellt. Zwar bleibt ein Fahrzeug der Oberklasse immer ein Fahrzeug der Oberklasse, der Repräsentationscharakter eines "alten", nicht mehr in Produktion befindlichen Modelles ist jedoch deutlich geringer. Es scheint daher sachgerecht, in typisierender Betrachtungsweise bei derartigen Fahrzeugen hinsichtlich des repräsentativ mitveranlassten Teiles der Anschaffungskosten für ein derartiges "altes" Gebrauchtfahrzeug nicht mehr auf die Neuanschaffungskosten sondern auf die tatsächlichen Anschaffungskosten dieses Fahrzeugs abzustellen.

Einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz und das Sachlichkeitsgebot kann auch das BFG bei dieser sachlich begründeten steuerlichen Gleichbehandlung der Anschaffungskosten von Neufahrzeugen und relativ jungen Gebrauchtfahrzeugen nicht erkennen. Damit werden letztendlich auch vergleichbare Fahrzeuge mit oder ohne Repräsentationskomponente gleich behandelt. Auch die unterschiedliche steuerliche Behandlung von "jungen" und "alten" Gebrauchtfahrzeugen der Oberklasse erachtet das BFG als sachlich gerechtfertigt.

Zu der von der BF explizit angefochtenen Berechnung der Kürzung der von den Anschaffungskosten abhängigen Betriebsausgaben (Kaskoversicherung) ist auszuführen, dass dem BFG nicht nachvollziehbar erscheint, warum bei weniger als fünf Jahre alten Fahrzeugen der Oberklasse wertabhängige Betriebskosten wie die im gegenständlichen Fall (ausschließlich) gekürzte Kaskoversicherung nicht vom Neupreis, sondern von den tatsächlichen Anschaffungskosten gekürzt werden sollen.

Einen vergleichbaren Leistungsumfang einer Versicherung für ein Neu- und ein Gebrauchtfahrzeug vorausgesetzt, berechnen Kaskoversicherungen Prämien auch für Gebrauchtfahrzeuge von den Neuwerten der Fahrzeuge. Dies wohl auch deshalb, weil zB durch Unfälle verursachte Reparaturaufwendungen für derartige Fahrzeuge der Oberklasse sowohl von den in Rechnung gestellten Ersatzteilpreisen wie auch von der Höhe der dafür in Rechnung gestellten Arbeitsstunden deutlich über den vergleichbaren Preisen für Mittelklassefahrzeuge liegen. Damit sind die wertabhängigen Betriebskosten für die verfahrensgegenständlichen Gebrauchtfahrzeuge der Oberklasse aber gleich hoch wie für ein neu angeschafftes Fahrzeug dieser Klasse.

Das BFG sieht daher in einer Kürzung der wertabhängigen Betriebskosten mit dem gleichen Prozentsatz, der bei der Kürzung der Anschaffungskosten angewendet wurde, eine sachlich begründete steuerliche Gleichbehandlung der von den Anschaffungskosten abhängigen Betriebskosten von Neu- und Gebrauchtfahrzeugen mit Repräsentationskomponente gegeben. Zudem werden Neufahrzeuge bzw. Gebrauchtfahrzeuge mit und ohne Repräsentationskomponente sachlich differenziert behandelt.

Aufgrund der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen des EStG bzw. der PKW-AngemessenheitsVO sieht das BFG in der Kürzung wertabhängiger Betriebskosten von den Neuanschaffungskosten somit keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes,

der Reinvermögenszugangstheorie, des Leistungsfähigkeitsprinzips oder anderer Grundprinzipien der österreichischen Verfassung. Die Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Sachverhalte hat daher nach den oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Im Einzelnen ist dazu auszuführen, dass die BF für den ab 2007 als Neuwagen geleasten PKW BMW 335 xi Touring die Kürzung der in § 3 der VO zu § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b) EStG 1988 BGBl II 2004/466 (PKW-AngemessenheitsVO) angesprochenen Aufwendungen um 20% ab dem Jahr 2008 basierend auf den dem Leasingvertrag zugrunde gelegten € 50.000,00 durchgeführt hat. Im Jahr 2007 unterblieb eine Kürzung sowohl hinsichtlich der Leasingraten als auch hinsichtlich der wertabhängigen Betriebskosten. Auch diese Feststellung der BP wurde von der BF bekämpft. Als Begründung dafür führte die BF über Vorhalt an, dass die Berechnung der Luxustangente für diesen Neuwagen nur von den tatsächlich getragenen Anschaffungskosten erfolgen dürfe.

Das FA hat die Kürzung für das Jahr 2007 von den tatsächlich weiterverrechneten Anschaffungskosten und von den wertabhängigen Nutzungsaufwendungen vorgenommen. Das BFG folgt – im Sinne der obigen Ausführungen - dieser Behandlung der Aufwendungen für dieses Fahrzeug im Jahr 2007.

Neben dem als Neuwagen geleasten PKW BMW 335 xi Touring wurden die anderen drei in Frage stehenden Fahrzeuge im Ausland gekauft. Der gebraucht gekaufte PKW Porsche 911 Turbo Coupe war eine US-Version. Die beiden gebraucht gekauften Porsche Cayenne S stammen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet. Alle Fahrzeuge waren im Zeitpunkt des Erwerbes jünger als fünf Jahre. Für diese Gebrauchtfahrzeuge sind somit Ausgangspunkt für die Bemessung des repräsentativ veranlassten Teiles der Anschaffungskosten nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b) EStG 1988 iVm § 2 der PKW-AngemessenheitsVO die Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs.

Die BF hat eine Kürzungen der tatsächlichen Anschaffungskosten dadurch durchgeführt, dass der Maximalbetrag der steuerlich akzeptierten AfA für einen Neuwagen bei einer achtjährigen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (€ 5.000,00 p.a.) auf die von ihr ermittelte Restnutzungsdauer verteilt wurde. Durch diese pauschale Berechnung werden für die konkreten Fahrzeuge – wie unten dargestellt - im Ergebnis in etwa die AfA Beträge erreicht, die auch bei einer genau berechneten prozentuellen Kürzung erreicht würden.

Nach § 2 iVm § 1 der PKW-AngemessenheitsVO hat auch bei Gebrauchtfahrzeugen die Kürzung der wertabhängigen Aufwendungen auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeuges und nicht auf Grund der Verhältnisse zum Anschaffungszeitpunkt des Gebrauchtfahrzeugs zu erfolgen. Diese betreffen im gegenständlichen Fall die Kasko Versicherungen aller drei Gebrauchtfahrzeuge.

Betrachtet man die steuerliche Behandlung der wertabhängigen Betriebskosten der gegenständlichen Fahrzeuge durch die BF, so ergibt sich kein einheitliches Bild. Bei den beiden im Jahr 2007 bzw. 2010 angeschafften PKW Porsche Cayenne S erfolgte eine

Kürzung von den tatsächlichen Anschaffungskosten, beim PKW Porsche 911 Turbo Coupe erfolgte eine Kürzung von rabattierten Neuanschaffungskosten und somit im Sinne der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen.

Das FA hat die Kürzungen grundsätzlich nach den Bestimmungen der auf § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 basierenden PKW-AngemessenheitsVO durchgeführt.

Die BF moniert hinsichtlich der Bemessung der Anschaffungskosten, dass bei im Ausland angeschafften Fahrzeugen aufgrund größerer Märkte die Nettogrundpreise schon erheblich von den österreichischen Anschaffungskosten abweichen

Diesen Argumenten kann das BFG nicht zur Gänze folgen. Unterschiedliche Anschaffungskosten für Fahrzeuge der Oberklasse existieren im Gemeinschaftsgebiet praktisch nicht mehr, im Euroraum (zB gegenüber Deutschland) fallen auch Wechselkursschwankungen weg. Es ist jedoch richtig, dass gegenüber Drittländern wie insbesondere den USA Anschaffungskostendifferenzen aus den oben genannten Gründen existieren können. Diese hat das FA aber bereits dadurch berücksichtigt, dass es den von der BF selbst für die Kürzung der Betriebskosten angesetzten Wert des in den USA angeschafften Porsche 911 Turbo Coupe (mit einem Rabatt von ca. 12%) akzeptiert und berücksichtigt hat. Ein derartiger Rabatt berücksichtigt für das gegenständliche Fahrzeug nach dem Verständnis des BFG mehr als ausreichend alle Faktoren für unterschiedliche Anschaffungskosten und allenfalls unterschiedliche Wechselkurse, Abschläge für einen höheren Aufwand bei der Zulassung des Fahrzeuges ebenso wie eine allenfalls reichhaltigere Grundausstattung gegenüber der in Österreich oder Deutschland angebotenen Version. Gerade in den USA ist ein Mehr an Zusatzausstattungen gegenüber Europa der Regelfall.

Für die in Deutschland im Jahr 2007 bzw. im Jahr 2010 erworbenen Porsche Cayenne S, für den das FA den Listenpreis angesetzt hat, kann dementsprechend von den österreichischen Anschaffungskosten ausgegangen werden. Es handelt sich um ein Fahrzeug aus dem Gemeinschaftsgebiet, das aus dem Euroraum stammt und eine EUweit gültige Typisierung de facto ohne Aufwand in Österreich zugelassen werden kann. Allerdings ist auch ein Rabatt anzusetzen, der auch in Österreich zu erzielen wäre. Da das Fahrzeug aus der damals meistverkauften Modellreihe der Porsche AG stammt, scheint dem BFG ein Rabatt von maximal 7,5% nachvollziehbar. Gleiches gilt auch für den von der BF im Jahr 2010 angeschafften Porsche Cayenne S.

Für die einzelnen verfahrensgegenständlichen Fahrzeuge bedeutet dies Folgendes:

Der ab April 2007 geleaste PKW BMW 335 ix Touring mit dem Leasingvertrag zugrunde gelegten Anschaffungskosten in Höhe von € 50.000,00 im Jahr 2007 wies Anschaffungskosten auf, die zu 20% einkommensteuerlich als nicht angemessen zu betrachten sind. Dies führt zu einer Kürzung der Mietaufwendungen und der wertabhängigen Kosten im Ausmaß von 20% dieser Kosten. Ab dem Jahr 2008 wurden die entsprechenden Kürzungen laut den Feststellungen der BP von der BF selbst durchgeführt. Diese Kürzung wurde im Jahr 2007 von der BF nicht durchgeführt und

von der BP nachgeholt. Das BFG sieht die von der BP für das Jahr 2007 durchgeführte Kürzung der wertabhängigen Kosten um 20% dem Grund und der Höhe nach als richtig an.

Für den im Juli 2007 um angeschafften € 47.885,50 PKW Porsche Cayenne S (Erstzulassung im Juni 2004) legte das FA Neuanschaffungskosten in Höhe von € 76.700,00 zugrunde. Unter Zugrundelegung eines Rabattes von ca. 7,5% ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von € 71.000,00. Damit sind die Anschaffungskosten zu 52% als nicht angemessen zu betrachten. Die steuerlichen Anschaffungskosten betragen € 22.985,04. Die steuerliche Restnutzungsdauer dieses Fahrzeugs beträgt 4 ½ Jahre, der steuerliche Jahres AfA Betrag daher € 5.107,78.

Die Kürzung der AfA und der wertabhängigen Kosten im Ausmaß von 52% für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 führt zu folgenden Änderungen der vom FA angesetzten Beträge:

Jahr	2007	2008	2009	2010
AfA lt. BP	2.106,96	4.740,66	4.740,66	4.740,66
AfA lt. BFG	2.553,89	5.107,78	5.107,78	5.107,78
Gewinn +/-	- 446,93	- 367,12	- 367,12	- 367,12
Kasko lt. HB	4.335,89	4.768,29	5.499,60	5.582,84
Kasko lt. BP	1.907,79	2.098,05	2.419,82	2.456,45
Kasko lt. BFG	2.081,22	2.288,77	2.639,80	2.679,76
Gewinn +/-	- 173,43	- 190,72	- 219,98	- 223,31

Für den im Juli 2009 um € 86.140,26 angeschafften PKW Porsche 911 Turbo Coupe (Erstzulassung Dezember 2006) legte das FA Neuanschaffungskosten in Höhe von € 160.000,00 zugrunde. Dies entspricht bei einem Listenpreis von € 172.820,00 und Zusatzausstattungen von € 9.000,00 einem Rabatt von ca. 12%. Damit sind die Anschaffungskosten steuerlich zu 75% als nicht angemessen zu betrachten. Die steuerlichen Anschaffungskosten betragen € 21.535,06 Die steuerliche Restnutzungsdauer dieses Fahrzeugs beträgt 5 Jahre, der steuerliche Jahres AfA Betrag daher – wie vom FA bereits angesetzt - € 4.307,00. Die Kürzung der Prämien der Kaskoversicherung um 75% nahm bereits die BF in ihrer Mehr-/Wenigerrechnung vor.

Jahr	2007	2008	2009	2010
AfA lt. BP			2.153,50	4.307,00
AfA lt. BFG			2.153,50	4.307,00
Gewinn +/-			0,00	0,00
Kasko lt. HB			5.735,26	11.885,25

Kasko lt. MWR und BP			1.433,31	2.971,31
Kasko lt. BFG			1.433,31	2.971,31
Gewinn +/-			0,00	0,00

Bei dem im November 2010 um € 52.407,01 angeschaffte PKW Porsche Cayenne S (Erstzulassung im April 2008) wurde vom FA keine Änderung der von der BF geltend gemachten Abschreibungen bzw. der wertabhängigen Aufwendungen durchgeführt.

Das Fahrzeug wies einen Listenpreis von € 86.500,00 auf. Bei einem Preisnachlass von 7,5% ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von € 80.000,00. Daraus folgend sind die steuerlichen Anschaffungskosten zu 50% als nicht angemessen zu betrachten. Die steuerlichen Anschaffungskosten betragen € 26.203,50. Die steuerliche Restnutzungsdauer des Fahrzeugs beträgt 5 Jahre, der steuerliche Jahres AfA Betrag daher € 5.240,70.

Die Kürzung der AfA und der wertabhängigen Kosten im Ausmaß von 50% für das Jahr 2010 führt zu folgenden Änderungen der von der BF angesetzten Beträge:

Jahr	2007	2008	2009	2010
AfA lt. MWR				2.500,00
AfA lt. BFG				2.620,35
Gewinn +/-				- 120,35
Kasko lt. HB				5.585,82
Kasko lt. MWR				4.666,46
Kasko lt. BFG				2.792,91
Gewinn +/-				+ 1.873,55

Die angefochtenen Körperschaftssteuerbescheide waren daher in dem oben dargestellten Umfang abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Verfahren strittige Bemessung der repräsentativ mitveranlassten Teile der Anschaffungskosten und der wertabhängigen Betriebskosten von PKW's ergibt sich direkt aus den oben zitierten Bestimmungen des EStG und der PKW-AngemessenheitsVO, die auch der VwGH in den in der Bwegründung zitierten Erkenntnissen mehrfach bestätigt hat. Die Revision ist somit nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 16. August 2016