



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DrBS, Adresse, vom 2. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Manfred Vogler, vom 2. Mai 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Verwaltungsgeschehen:

Im berufsgegenständlichen Jahr war der Berufungswerber (=Bw) bis 31. März 2010 bei der Bank1 und ab 1. April 2010 bei der Bank2 beschäftigt.

Im Zuge einer bei der Bank1 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass dem Bw gemäß Dienstaufhebungsvertrag das ihm während seiner Tätigkeit bei dieser Bank zur Verfügung gestellt Dienstauto der Marke Audi A6 verkauft wurde.

Aus einer von der Betriebsprüferin im Zuge der Prüfung ausgefertigten Kontrollmitteilung geht hervor, dass der Übernahmewert des gegenständlichen PKW's im Zuge der Lohnverrechnung um 5.208,84 € zu niedrig angesetzt worden sei.

Dazu ist in der Kontrollmitteilung Folgendes ausgeführt:

Laut Bewertung durch Eurotax am 17. Jänner 2012 Bewertungsstichtag 31. März 2010:

Anschaffungskosten	laut Eurotax	tatsächliche AK	Kostenübernahme durch Bw	AK lt. AV
--------------------	--------------	-----------------	--------------------------	-----------

	46.570,00 €	46.950,00 €	6.950,00 €	40.000,00 €
in Prozenten		100%	14,80%	85,20%

Erklärend führte die Prüferin aus, dass laut A-Richtlinie PKW nur mit Höchstanschaffungskosten in Höhe von 40.000,00 € übernommen würden. Die Differenzanschaffungskosten in Höhe von 6.950,00 € wären vom Bw privat bezahlt worden. Versicherungen, laufende Reparaturen, Wartungen etc. seien in der Firma ohne Luxustangente zu 100% aufwandswirksam geltend gemacht worden. Nach Meinung der Betriebsprüfung hätte für die Vollkasko/Teilkaskoversicherung, Reifen, laufende Reparaturen, Überprüfungen ein Luxusanteil in Höhe von 14,80% ausgeschieden werden müssen. Die Berechnung des Restkaufpreises hätte unter Berücksichtigung des prozentuellen Anteiles (Übernahme der höheren Anschaffungskosten durch den Bw selbst), Wertverlust durch die Nutzung des PKW`s im Zeitraum von 12/2004 bis 3/2010 erfolgen müssen.

Berechnung des Restwertes durch die Betriebsprüfung:

		Anteil Bw	Anteil VB LMW AG
Eurotaxwert 31.3.2010	12.100,00 €		
Prozentueller Anteil		1.791,16 €	10.308,84 €
Ansatz Lohnverrechnung (einmalige SZ lt. LZ 2010)			5.100,00 €
Differenz laut. Betriebsprüfung			5.208,84 €

Da die Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2010 bereits mit Bescheid vom 17. August 2011 durchgeführt worden war, wurde seitens des Finanzamtes aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen mit Bescheid vom 2. Mai 2011 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen.

Ebenfalls mit gleichem Datum wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 unter Berücksichtigung der Feststellungen der Betriebsprüfung neu erlassen. In diesem Bescheid wurde die Einkommensteuer festgesetzt mit 2.125,17 €, bisher war vorgeschrieben -479,25 €. Als Begründung wurde festgehalten, dass die Wiederaufnahme vorzunehmen gewesen sei, da aufgrund der vorliegenden Kontrollmitteilung seitens der Großbetriebsprüfung der Übernahmewert des PKW`s Audi A6 aus dem früheren Dienstverhältnis um 5.208,84 € zu niedrig angesetzt worden sei.

Mit Schriftsatz vom 2. Juni 2012 erhob der Bw das Rechtsmittel der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 2012.

Begründend führte er aus, dass er gegen die Feststellung, der Übernahmewert des Audi A6 sei um 5.208,84 zu niedrig bemessen gewesen, zum einen aus formalen Gründen Berufung einlege: Die bezug habende Berechnung wäre nicht im Bescheid angeführt gewesen und somit sei die Nachvollziehbarkeit der berufungsgegenständlichen Nachverrechnung nicht möglich. Zum anderen werde ausgeführt, dass als Basis für die (Rest)wertberechnung des Audi A6 ein detailliertes Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen für KFZ-Wesen diene. Dieses Gutachten führe detailliert aus, inwieweit sich der Wert infolge der Instandhaltungskosten berechnen würde. Unter Berücksichtigung des "Miteigentums" des Bw (ein Teil des Kaufpreises – die Sonderausstattungen - hätte der Bw selbst beglichen) ergebe sich somit die Steuerbemessungsbasis, die im Bescheid nicht angeführt worden sei und die auch Eingang in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid genommen hätte.

Seitens der Prüferin der Großbetriebsprüfung wurde zur gegenständlichen Berufung folgende Stellungnahme abgegeben:

Anschaffung des PKW bei der Bank1 :

Laut A -Richtlinie würden nur Personenkraftwagen mit Höchstanschaffungskosten iHv 40.000,00 € als betrieblich angesehen und auch angeschafft. Da dieser Audi A6 jedoch einen damaligen Anschaffungswert von 46.950,00 € gehabt hätte, sei der überschreitende Mehrpreis iHv 6.950,00 € vom Bw privat getragen worden. Der Kaufpreis sei somit von der Bank1 zu 85,20% und vom Bw zu 14,80% übernommen worden. Bei der Restwertberechnung sei sowohl von der Bank1 als auch von der Prüferin vom Schätzwert des vom Bw zitierten KFZ-Sachverständigenbüro HJK ausgegangen worden. Nach Berücksichtigung aller Beanstandungen und bezifferten Mängel sei vom Sachverständigen ein Mittelwert iHv 12.100,00 € festgestellt worden. Dieser errechnete Mittelwert setze sich aus dem Händler-Verkaufswert iHv 14.000,00 € und dem Händler-Einkaufswert iHv 10.150,00 € zusammen. Der errechnete Mittelwert unter Berücksichtigung aller festgestellter Mängel betrage somit 12.100,00 € (Gutachten vom 27. Februar 2010).

In einem weiteren Schritt sei dieser Mittelwert anteilig nach den ermittelten Verhältnissätzen aufgeteilt worden:

		Anteil Bw	Anteil VB LMW AG
Anschaffungskosten 6.12.2004	46.950,00	6.950,00	40.000,00
In Prozenten		14,80%	85,20%
Ermittlungswert Gutachter	12.100,00	1.791,16	10.308,84

Abzüglich Ansatz Lohnverrechnung	-5.100,00		-5.100,00
Differenz lt. Prüferin			5.208,84

Die durchgeführte Neuberechnung sei somit nachvollziehbar und rechnerisch logisch. Die bisher von der Bank und somit auch vom Bw durchgeführte Restwertberechnungsmodalität sei sehr vereinfachend und ohne Wertminderung des vom Bw geleisteten Anzahlungsbetrages vorgenommen worden. Eine Wertminderung in Form einer sogenannten AfA-Komponente reduziere sowohl die historischen Anschaffungskosten der Bank als auch die übernommene Restzahlung des Bw.

Bisherige Berechnung der Bank:

	Berechnung
Anschaffungskosten 6.12.2004	46.950,00
Ermittlungswert Gutachter	12.100,00
Abzüglich Anzahlung Bw	-6.950,00
Ansatz Lohnverrechnung	5.150,00

Zusammenfassend führte die Prüferin an, dass der Berufung nicht stattzugeben sei, da der ermittelte Restwert unter Berücksichtigung aller vorhandenen Mängel – Gutachterwert von Herrn HJK vom 27. März. 2010 – als Ausgangswert zur Berechnung des Verkehrswertes des PKW Audi A6 herangezogen worden sei.

Weiters ist in der Stellungnahme als Vermerk von der Prüferin angeführt, dass vor Übernahme des Audi A6 durch den Bw (Übernahmebestätigung vom 29. März 2010) seitens der Bank noch die Kosten für eine Reparatur des PKW`s übernommen worden sei (Rechnung vom 15. März 2010):

Text	Betrag
Radnabe mit Lager aus- und eingebaut	145,67
Radlager ersetzt	48,56
Radlager	133,50
Zylinderschraube	4,26
Scheibenwaschanlage gefüllt	0,00
Scheibenreiniger nano	6,14
Pflege gratis, Klein- und Hilfsmaterial	14,57

Summe inkl. USt von 70,54	423,24
---------------------------	--------

Neben der Ermittlung des Restwertes PKW A6 durch die Prüferin, die bereits bei der Wiedergabe des Inhaltes der Kontrollmitteilung (siehe obenstehend) dargestellt wurde, – hat diese, wie aus der Stellungnahme hervorgeht, auch eine EUROTAX Wertermittlung durchgeführt:

Ehemaliger Neupreis		46.570,00
	Einkauf	Verkauf
Grundwert des Fahrzeuges nach EurotaxGlass`s	14.050,00	18.490,00
Monatskorrektur	1.405,00	1.700,00
Leistungskorrektur	-3.922,00	-5.124,00
Aktuelle Fahrzeugnotierung	11.533,00	15.066,00

Dieser Stellungnahme legte die Prüferin das vom KFZ-Sachverständigenbüro HJK erstellte Gutachten, datiert mit 27. März 2010, über die Ermittlung des Wiederbeschaffungswertes des berufsgegenständlichen Pkw`s bei.

Aus diesem Gutachten ist als zum 26. März 2010 ermittelter Mittelwert zu entnehmen:

Wiederbeschaffungswert ermit. zum 26.03.2010	inkl. USt	14.000,00 €
Händler-Einkaufswert ermit. zum 26.03.2010	inkl. USt	10.150,00 €
Mittelwert ermit. zum 26.03.2010	inkl. USt	12.100,00 €
Der Händler-Einkaufswert beträgt laut Notierung Verkauf 73% des Wiederbeschaffungswertes		

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Juli 2012 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 als unbegründet abgewiesen.

Als Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Berufung deshalb nicht statt zu geben gewesen sei, da der ermittelte Restwert unter Berücksichtigung aller vorhandenen Mängel, laut einem Gutachten von Herrn HJK, ausgestellt am 27. März 2010, als Ausgangswert zur Berechnung des Verkehrswertes des berufsgegenständlichen PKW`s seitens der Prüferin herangezogen worden sei.

Der Anteil des ehemaligen Dienstgebers des Bw iHv 10.308,84 € sei daher als Übernahmewert in der Einkommensteuererklärung 2010 anzusetzen. Im Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 2012 wären daher die steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) der bezugsauszahlenden Stelle somit richtig um 5.208,84 € erhöht worden.

Mit Schriftsatz vom 29. Juli 2012 stellte der Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei er gleichzeitig ergänzend die bezughabende Korrespondenz mit der damaligen zuständigen Lohnverrechnung und das Gutachten des beeideten Sachverständigen, aus dem der – nach Abzug der notwendigen Reparaturkosten – Händlereinkaufswert, der nach Meinung des Bw zugrunde zu legen sei, hervorgehe. Unter prozentmäßiger Berücksichtigung des Eigenanteiles ergebe sich der errechnete Wert gemäß Mail, der nach dem Wissensstand des Bw damals auch berücksichtigt worden sei.

Aus der dem Antrag auf Vorlage beigelegten Kopie des Lohnkontos der Bank1 geht hervor, dass ein Betrag in Höhe von 5.100,00 € als einmaliger Sachbezug im März 2010 berücksichtigt wurde.

Aus einem ebenfalls vorgelegten Mail des Finanzleiters von Porsche OÖ ist ersichtlich, dass der Bw das berufungsgegenständliche Fahrzeug im Juli 2010 um 11.600,00 € an die Firma Auto, die es um 13.400,00 € weiterveräußerte, verkauft hat.

Auch wurde seitens des Bw mit dem Antrag auf Vorlage der Berufung eine Kopie des vom gerichtlich beeideten Sachverständigen erstellten Gutachtens vorgelegt. Da die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Gutachtens von der Prüferin zum Teil in der von ihr im Zuge der Prüfung ausgefertigten Kontrollmitteilung zum Teil in der von ihr abgegebenen Stellungnahme zur Berufung dargestellt wurden, wird von einer vollständigen wörtlichen Wiedergabe in der Entscheidung Abstand genommen. Der Vollständigkeit halber wird jedoch eine Kopie des Gutachtens der Entscheidung beigelegt, womit dieses einen integrierten Bestandteil bildet.

Mit Berufungsvorlage vom 10. September 2012, eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 12. September 2012, wurde die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

2. Der Entscheidung wurde folgender unstrittig festgestellter Sachverhalt zugrunde gelegt:

Während der Tätigkeit des Bw bei der Bank1 wurde ihm ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt. Die Anschaffungskosten des PKW Audi A6 betrugen 46.950,00 €. Von diesen Kosten übernahm der Dienstgeber 40.000,00 €, somit 85,20%, den restlichen Betrag in Höhe von 6.950,00 €, das entspricht 14,80%, bezahlte der Bw. Anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses wurde ein Dienstaufhebungsvertrag abgeschlossen, aus dem hervorgeht, dass das gegenständliche Dienstauto an den Bw veräußert wird.

Anlässlich dieses Verkaufes wurde, um den Veräußerungswert bestimmen zu können, ein Gutachten eines gerichtlich beeideten KFZ-Sachverständigen eingeholt. Dieser stellte als Mittelwert zum 26. März 2010 den Betrag von 12.100,00 € fest.

Als einmalige Sonderzahlung, resultierend aus dem PKW-Verkauf an den Bw, setzte die Lohnverrechnung des ehemaligen Arbeitgebers des Bw einen Betrag in Höhe von 5.100,00 € an. Im Zuge einer bei der Bank1 durchgeführten Betriebsprüfung kam die Betriebsprüferin bei Zugrundelegung der vom KFZ-Sachverständigen festgestellten Werte – ausgehend vom zum 26. März 2010 errechneten Mittelwert - zu dem Schluss, dass die Lohnverrechnung die einmalige Sonderzahlung um 5.208,84 € zu niedrig angesetzt hatte.

3. Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 leg.cit. zufließen.

Nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Von der Formulierung "geldwerter Vorteil" werden nicht nur Sachbezüge erfasst, sondern jeder in Geld messbare Vorteil (Doralt, EStG¹⁵, § 15 Tz 9). Der Vorteil kann auch darin bestehen, dass ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Wirtschaftsgut - wie hier einen PKW - wesentlich verbilligt überlässt. In diesem Fall ist der geldwerte Vorteil der Unterschiedsbetrag zwischen dem Preis, den der Arbeitnehmer aufwenden musste – gegenständlich 5.100,00 €, erhalten als einmalige Sonderzahlung - und dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes, der - laut Feststellung des Gutachters zum 26. März 2010 - 12.100,00 € betrug.

Aufgrund dieser Feststellungen liegt im gegenständlichen Berufungsfall unzweifelhaft ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

Dies wird jedoch seitens des Bw unter Berufung auf das Gutachten des zur Wertermittlung beauftragten Gutachters bestritten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist als **üblicher Mittelpreis** im Sinn der zitierten Gesetzesbestimmung **jener Betrag anzunehmen, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu verschaffen** (z.B. VwGH 19.9.1995, 91/14/0240).

Dies ist nun bei einem PKW zweifellos nicht der Preis, den ein Autohändler für die Zurücknahme eines gebrauchten Fahrzeuges zahlt, sondern er wird regelmäßig darüber liegen. Die EurotaxGlass` s Fahrzeugbewertung unterscheidet daher zwischen dem **Händler-Einkaufspreis** und einem **Verkaufspreis**.

Gegenständlich steht für die Ermittlung des konkreten Wertes des Audi A6 zum maßgeblichen Bewertungszeitpunkt sogar ein ausführliches Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen zur Verfügung. Diesem ist eine detaillierte Fahrzeugschätzung unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände, wie voraussichtliche Instandsetzungskosten in Höhe von 3.057,23 €, beigelegt. Aus dem Gutachten selbst geht hervor, dass im Berufungsfall zwischen dem Händler-Einkaufspreis (10.150,00 €), - dem Gutachten ist als Erklärung zu entnehmen: "Der Händler-Einkaufswert beträgt laut Notierung Verkauf 73% des Wiederbeschaffungswertes" - und dem Wiederbeschaffungswert (14.000,00 €), ein Unterschied von 3.850,00 € besteht.

Als Mittelwert setzte der Gutachter einen Betrag von 12.100,00 € an.

Genau diesen vom Gutachter angesetzten Mittelwert von 12.100,00 € legte auch die Prüferin ihrer Restwertberechnung zugrunde. Von diesem Wert brachte sie, aufgrund des bereits bestehenden Miteigentums des Bw am Dienstwagen in Höhe von 14,80% den entsprechenden Betrag von 1.791,16 € in Abzug, sodass ein Betrag von 10.308,84 € als "Anteil Dienstgeber" verblieb. Unter Berücksichtigung der bereits im Zuge der Lohnverrechnung angesetzten einmaligen Sonderzahlung in Höhe von 5.100,00 € ergab sich somit eine Differenz in Höhe von 5.208,84 €, welche gemäß den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes als Vorteil aus dem Dienstverhältnis der Lohnversteuerung zugrunde zu legen ist und daher – wie die Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung vom 3. Jul 2012 richtig ausführte – als Übernahmewert bei der Einkommensversteuerung des Jahres 2010 anzusetzen war.

Was sowohl seitens des ehemaligen Dienstgebers als auch des Bw in seiner Berufungsschrift und in seinem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht berücksichtigt wurde, ist, dass die Berechnung des Restkaufpreises auch unter Berücksichtigung des Werteverlustes durch Nutzung des PKW`s im Zeitraum Dezember/2004 bis März/2010 hätte erfolgen müssen.

Auch blieb unberücksichtigt, dass Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Restkaufpreises nicht der Händlereinkaufswert, sondern – unbestrittenermaßen laut Lehre und Judikatur – der Mittelpreis des Verbraucherortes ist.

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 6. Mai 2013