

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richter

A, B, C und D

in der Beschwerdesache

BF,

vertreten durch die

StB,

gegen

FA

verteten durch

AB

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit der Bescheide vom 26.09.2014 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils für 2009-2011 in der Sitzung am 07.08.2019 zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden vom 28.10.2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Bei der BF wurde im Jahr 2014 eine GPLA-Prüfung über die Jahre 2009-2012 durchgeführt. Die einzige Feststellung des Prüfers im gegenständlichen Verfahren betraf die Höhe des Sachbezuges eines Arbeitnehmers. Dieser habe ein Fahrzeug mit Anschaffungskosten in Höhe von € 54.747,00 zur Verfügung gestellt bekommen. Die BF habe die vom Arbeitnehmer geleisteten Kostenbeiträge zum Sachbezug in Höhe von monatlich € 384,50 vom damaligen monatlichen Höchstbetrag laut Sachbezugs VO von € 600,00 abgezogen und somit einen monatlichen Sachbezug i.H.v. € 215,50 angesetzt.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass dieser Kostenbeitrag wie folgt zu berechnen sei: Anschaffungskosten i.H.v. € 54.747,00 × 1,5 % pro Monat = € 821,00. Von diesem Wert sei der Kostenbeitrag des Arbeitnehmers i.H.v. € 384,50 abzuziehen, weswegen ein zu versteuernder Sachbezug i.H.v. € 436,50 pro Monat verbleibe.

Das FA erließ basierend auf der oben dargestellten Differenz des Sachbezuges Haftungsbescheide für Lohnsteuer für die Jahre 2009-2011, sowie Abgabenbescheide betreffend den Dienstgeberbeitrag zum FLAF und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ebenfalls für die Jahre 2009-2011.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Beschwerde und führte dazu im Wesentlichen aus, dass zum einen die Verfahrensvorschriften verletzt worden seien, da nach der Wahrnehmung der BF keine Schlussbesprechung über die GPLA-Prüfung stattgefunden habe und damit der Abgabepflichtigen keine Möglichkeit gegeben worden sei Einwendungen vorzubringen, die in der Niederschrift festzuhalten gewesen wären. Zur Berechnung des Sachbezuges führte die BF im Wesentlichen aus, dass Sachbezüge für Pkw in der Sachbezugs VO geregelt seien. Dabei betrage der Sachbezug nach § 4 Abs. 1 der VO nach der in den betreffenden Jahren geltenden Rechtslage pro Monat 1,5 % der Anschaffungskosten des Pkw, maximal jedoch € 600,00. § 4 Abs. 7 der VO regle, dass Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber den Sachbezugswert mindern würden. Die Auslegung einer Norm finde ihre Grenze in äußerst möglichem Wortsinn. Für den vorliegenden Sachverhalt maßgeblich sei § 4 Abs. 1 der VO, die definiere in welcher Höhe ein Sachbezug anzusetzen sei und die Höchstgrenze mit € 600,00 pro Monat beziffere. § 4 Abs. 7 der VO nehme auf den solcherart definierten Sachbezugswert Bezug. Da der Sachbezugswert höchstens € 600,00 betragen könne müsse auch ein allfälliger Kostenbeitrag des Arbeitnehmers von (maximal) diesem Betrag abgezogen werden. Auch eine systematische Interpretation der Sachbezugs VO würde ein derartiges Verständnis nahelegen. Mit dem Ansatz des Sachbezugswertes seien sämtliche Vorteile aus der Privatnutzung des dienstgebereigenen Pkws abgedeckt (LStR Rz.175). Leiste ein Dienstnehmer einen Kostenbeitrag, so werde sein Vorteil geschmälert. Dies gelte unabhängig davon, ob es sich um den höchstmöglichen oder einen geringeren Vorteil handle. Wenn der Gesetzgeber davon ausgehe, dass dieser Vorteil max. € 600,00 pro Monat betragen könne, so wäre es nicht verständlich warum der Kostenbeitrag diesen Vorteil in einem geringen Ausmaß schmälern sollte als im Falle eines niedrigeren

Sachbezuges. Zu diesem Ergebnis sei auch die Finanzverwaltung im Lohnsteuerprotokoll 2000 gelangt.

Weiters beantragte die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin die Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat in mündlicher Verhandlung nach den §§ 272,274 BAO.

Nach einem Ergänzungsauftrag zur Ermittlung der monatlichen Kosten des Arbeitgebers für dieses Fahrzeug unter Verweis darauf, dass die Kostenbeiträge des Arbeitnehmers zunächst gegen die Aufwendungen zu verrechnen seien, wies das FA die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.05.2015 als unbegründet ab. Zur Begründung führte das FA zusammen gefasst an, dass die Berechnung des monatlichen Sachbezuges bei Kostenbeiträgen des Arbeitnehmers nach den LStR Rz.187 in der Fassung vor dem zweiten Wartungserlass 2014 und der dort dargestellten Berechnung bei unangemessen hohen Anschaffungskosten eines Pkw der Kostenbeitrag des Arbeitnehmers von den tatsächlichen Anschaffungskosten abzurechnen sei, da eine Kürzung der Anschaffungskosten für den Unternehmensbereich insoweit unterbleibe, als der Arbeitnehmer hinsichtlich des unangemessenen Teiles der Aufwendungen einen Kostenbeitrag leiste. Die Berechnung erfolgte dabei von den monatlichen Kosten der Arbeitgeberin (Leasingsaufwendungen plus anteilige Wartung plus anteilige Versicherung) davon wurde der nach Sicht des FA unangemessene Teil (tatsächliche Anschaffungskosten von € 54.747,00 zu € 40.000,00) abgezogen. Da für Zeiträume vor diesem Wartungserlass ein Günstigkeitsvergleich anzustellen sei, sei für die BF in den Jahren 2009-2011 die Berechnung anzuwenden, die im Erstbescheid angewendet worden sei.

Darauf beantragte die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG. Ergänzend führte die BF aus, dass die LStR und die EStR keine tragfähige Begründung darstellen würden, dabei gleicher Gesetzes- bzw. Verordnungslage verschiedene Varianten der Berechnung herangezogen werden würden und die entsprechenden Verwaltungsanweisungen sowohl der grammatikalischen als auch der systematischen Interpretation des Gesetzestextes widersprechen würden.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 02.06.2016 führte die BF dazu noch aus, dass das BVwG der parallel erhobenen Beschwerde der BF gegen die Sozialversicherungsbeiträge aus diesem Titel vollinhaltlich statt gegeben habe.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27.10.2017 wurde dieser Beschwerdefall gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Entscheidung zugewiesen.

Mit 30.05.2016 übermittelte die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin die Entscheidung des BVwG zu Gz. L510 2111754-1.

Mit Schreiben vom 25.07.2019 zog die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach ergangener Ladung vom 04.07.2019 zurück.

### **Das BFG hat dazu erwogen:**

Gemäß § 9 Abs. 9 BFGG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist. Auf Grund des im Verfahrensgang dargestellten Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses ist sohin die nun zur Entscheidung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens berufene Gerichtsabteilung zuständig.

Das BFG legt den folgenden Sachverhalt seiner Entscheidung zu Grunde:

Die BF leaste ein Fahrzeug und stellte ihrem Prokuristen diesen Pkw mit Anschaffungskosten i.H.v. € 54.747,00, bis April 2011 als Dienstfahrzeug zur Verfügung. Dieser durfte das Fahrzeug auch für Privatfahrten verwenden. Der Prokurist leistete monatliche Kostenbeiträge für dieses Fahrzeug i.H.v. € 384,50.

Dies ergibt sich aus den Unterlagen des Beschwerdeverfahrens und dem Vorbringen der Parteien. Dieser Sachverhalt wird von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die rechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes dahingehend, von welcher Basis Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber, die den Vorteil des Arbeitnehmers vermindern, zu berechnen sind, somit wie die entsprechenden Bestimmungen des EStG bzw. der zu § 15 Abs. 2 EStG ergangenen Sachbezugs VO anzuwenden und ggf. auszulegen sind.

Während die BF davon ausgeht, dass diese Kostenbeiträge gegen den Sachbezugswert laut Sachbezugs VO zu verrechnen sind, geht das FA davon aus, dass die Kostenbeiträge von dem errechneten monatlichen Betrag der tatsächlichen Anschaffungskosten abzuziehen seien und führte in der Beschwerdevorentscheidung ergänzend aus, dass die Berücksichtigung der Kostenbeiträge des Arbeitnehmers nach den LStR ab dem Wartungserlass 2014 so zu berechnen sei, dass der Beitrag des Arbeitnehmers von den durchschnittlichen monatlichen Kosten für den Arbeitgeber abzuziehen sei, wobei für Zwecke der Angemessenheitsprüfung nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b) EStG 1988 Kostenbeiträge eines Arbeitnehmers vorrangig gegen die unangemessenen Teile der AK zu verrechnen seien und dabei korrespondierend eine Kürzung der Anschaffungskosten für den Unternehmensbereich unterbleibe. Für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume bis 2011 sei auf Grund eines Günstigkeitsvergleiches jedoch die Variante des Erstbescheides zu wählen.

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit.a) EstG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind. ...

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 zufließen.  
...

Gemäß § 15 Abs. 2 Z 1 EStG sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

Gemäß § 15 Abs. 2 Z 2 EStG wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen ... .

Damit gelten die Werte der Sachbezugs VO als übliche Endpreise des Abgabeortes. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup>, § 15 Tz 67; im Ergebnis auch Jakom/Lenneis, EStG<sup>5</sup>, § 15 Rz 11).

Gemäß § 4 Abs. 1 der zu § 15 Abs. 2 ergangenen SachbezugsVO in der in den Streitjahren geltenden Fassung ist ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal „600 Euro“ monatlich anzusetzen, wenn für den Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen. ...

Gemäß § 4 Abs 5 der zu § 15 Abs. 2 ergangenen Sachbezugs VO in der in den Streitjahren geltenden Fassung ist bei Leasingkraftfahrzeugen der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt werden.

Gemäß § 4 Abs. 7 der zu § 15 Abs. 2 ergangenen Sachbezugs VO in der in den Streitjahren geltenden Fassung mindern Kostenbeiträge des Arbeitnehmers den Sachbezugswert.

Auch im Verwaltungsrecht sind die Auslegungsvorschriften des ABGB einschließlich seiner Bestimmung über die Analogie – somit die §§ 6 und 7 ABGB – anzuwenden (zB VwGH 28.10.1988, 88/18/0091, ZfVB 1990/2/776; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II <sup>7</sup>, Tz 97). Es gibt keine Sondermethoden zur Auslegung des Abgabenrechtes (zB Gassner, Interpretation, 115 f; Stoll, BAO, 219). (Ritz, BAO <sup>6</sup> § 21 Rz. 1)

Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend. ( VwGH 22.1.1993, 91/17/0151 ; 20.11.1997, 95/15/0012 ).

Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen sich ( VwGH 7.9.1989, 89/16/0067 ). (Ritz, BAO<sup>6</sup> § 21 Rz. 2)

Der äußerst mögliche Wortsinn steckt die Grenze jeglicher Auslegung ab ( VwGH 25.10.1990, 89/16/0029 ; 25.2.2004, 99/13/0135 ; 18.11.2008, 2006/15/0129 ).

Eine allenfalls durch Analogie zu schließende Gesetzeslücke liegt vor bei einer planwidrigen Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechtes, gemessen am Maßstab der gesamten Rechtsordnung ( VwGH 25.2.1993, 90/16/0204 ; 12.11.1997, 97/16/0361 ; 14.12.2006, 2001/14/0116 ; zur Analogie zu Lasten des Abgabepflichtigen siehe zB Tanzer, StuW 1981, 201; Gassner, ÖStZ 1981, 264; Stoll, BAO, 226; Ehrke-Rabel in Doralt/ Ruppe, Steuerrecht II<sup>7</sup>, Tz 99). (Ritz, BAO<sup>6</sup> § 21 Rz. 3)

Grundsätzlich sind erzeugungsmäßig niedrigere Rechtserscheinungen unter Bedachtnahme auf die ihre Erzeugung regelnden oder determinierenden Rechtsvorschriften auszulegen ( VwGH 11.2.1994, 93/17/0305 ). Daher sind (einfache) Gesetze möglichst verfassungskonform ( VwGH 9.11.1994, 94/13/0184 ; 23.2.1996, 94/17/0435 ; 26.1.1998, 97/17/0004 ; 27.1.2010, 2009/16/0087 ; vgl zB Kotschnigg, ÖStZ 1997, 37) und Verordnungen gesetzeskonform ( VwGH 25.9.1991, 90/16/0152 ; 27.4.1995, 93/17/0157 ; 20.11.1997, 96/15/0209 ) auszulegen. (Ritz, BAO<sup>6</sup> § 21 Rz. 4)

Mit der im Erstbescheid und letztlich auch in der Beschwerdevorentscheidung getroffenen Annahme, dass für die Ermittlung des zu versteuernden monatlichen Sachbezuges bei Vorliegen von Kostenbeiträgen des Dienstnehmers die Berechnung des Vorteiles unabhängig von der Begrenzung des Sachbezugswertes nach der Sachbezugswerte VO erfolgen sollte, ist das FA aus Sicht des BFG nicht im Recht, da sich aus diese Rechtsmeinung der Finanzverwaltung nicht aus § 15 Abs. 2 EStG 1988 und § 4 Abs.1 und 7 der Sachbezugswerte VO ableiten lässt.

Wenn man wie die BF richtigerweise ausführt, zunächst von einer Wortinterpretation ausgeht, dann sind Kostenbeiträge des Arbeitnehmers gemäß § 4 Abs. 7 der VO gegen den **Sachbezugswert** zu verrechnen. Einschränkungen oder Weiterungen zur Ermittlung dieses Wertes finden sich im Verordnungstext nicht. Damit ist bereits durch den Verordnungstext eindeutig klargestellt, wie monatliche Kostenbeiträge des Arbeitnehmers zu verrechnen sind. Diese sind gegen den mit 1,5% der Anschaffungskosten ermittelten Sachbezugswert von (im Streitzeitraum) maximal € 600,00 pro Monat zu verrechnen. Für eine darüber hinausgehende Interpretation bleibt aufgrund des eindeutigen Wortsinnes (Sachbezugswert ohne weitere Definition oder Einschränkung) kein Raum. Diese Regelung ist abschließend. Eine Lücke, die durch andere Interpretationsmethoden zu füllen wäre, liegt nicht vor. Für die Rechtsmeinung der Finanzverwaltung fehlt damit jede Grundlage.

Dies erscheint auch im sonstigen VO Kontext schlüssig. Die Vorteile für den Arbeitnehmer werden nach den üblichen Endpreisen des Abgabeortes, allenfalls durch die VO pauschal und mit einem Höchstbetrag gedeckelt, berechnet. Damit ist der (maximal) mögliche Vorteil des Arbeitnehmers definiert. Wenn Kostenbeiträge des Arbeitnehmers schlüssigerweise diesen Vorteil mindern, so kann dies nur den (maximal) möglichen Vorteil betreffen.

Die vom FA gewählte Berechnung würde dazu führen, dass Kostenbeiträge des Arbeitnehmers entweder im vollen Umfang berücksichtigt werden, sofern die AK des Fahrzeuges € 40.000,00 nicht übersteigen oder bei gleichen Beiträgen des Arbeitnehmers und höheren Anschaffungskosten im Extremfall überhaupt keine Berücksichtigung finden könnten. Eine derart unterschiedliche Behandlung von Arbeitnehmern, die ohne eigenen Kostenbeiträge den gleichen Vorteil zu versteuern hätten und bei gleichen Beiträgen im Extremfall deutlich unterschiedliche Sachbezüge zu versteuern hätten, ist weder dem EStG noch der Sachbezugswerte VO zu entnehmen.

Damit hat die Berücksichtigung der Kostenbeiträge im Rahmen der Berechnung des monatlichen Sachbezugswertes und nicht im Rahmen einer neuen, weder durch den Gesetzes- noch durch den VO Text gestützten Berechnung erfolgen.

Auch wenn es für das gegenständliche Verfahren im Ergebnis ohne Belang ist, darf darauf hingewiesen werden, dass das BFG nicht erkennen kann, in wie weit die Berechnungsmethode des FA nach den LStR im Sinne des Wartungserlasses 2014 die Argumentation des FA in der Beschwerdeentscheidung stützen könnte. Wenn nach § 4 Abs. 5 der Sachbezugs VO bei der Ermittlung des Sachbezugswertes für geleaste Kraftfahrzeuge auf deren tatsächliche Anschaffungskosten (unabhängig von deren Anschaffungskosten unter oder über € 40.000,00) abgestellt wird, kann für die Anrechnung der Kostenbeiträge des Arbeitnehmers, nicht auf die monatlichen Kosten des Arbeitgebers umgestellt werden.

Nach Sicht des BFG kann die Behandlung des Fahrzeuges in der Gewinnermittlung des Arbeitgebers nicht auf diese Weise mit der Behandlung des Vorteils des Arbeitnehmers verknüpft werden.

Der Vorteil des Arbeitnehmers besteht in der (kostenlosen) Nutzung eines arbeitgebereigenen Fahrzeuges für Privatfahrten. Dieser Vorteil des Arbeitnehmers ist gleich hoch, egal ob der Arbeitgeber das Fahrzeug kauft oder mietet. Auch kann der Arbeitnehmer die Investitionsentscheidung des Arbeitgebers idR nicht beeinflussen. Warum auf Grund dieser unternehmerischen Entscheidung für den Arbeitnehmer eine unterschiedliche steuerliche Behandlung resultieren sollte und ihm daraus steuerliche Nachteile entstehen sollten, ist für das BFG nicht nachvollziehbar. Dies umso mehr, als mit der Berechnungsmethode nach § 4 Abs. 5 der Sachbezugs VO auch einer Miete des Fahrzeuges durch den Arbeitgeber Rechnung getragen wird.

Die Überlegungen des Wartungserlasses, die eine Rechtsmeinung der Finanzverwaltung darstellen, schaffen eine neue Sachbezugsberechnung außerhalb der Sachbezugs VO. Auch damit werden die Pauschalierungen des Vorteiles für Arbeitnehmer durch die Sachbezugswerte VO negiert. Es darf nur am Rande erwähnt werden, dass auch die damit im Zusammenhang zitierten Ausführungen zur Erhöhung der Angemessenheitsgrenze für PKW und Kombi in der Gewinnermittlung des Arbeitgebers durch Kostenbeiträge des Arbeitnehmers weder im TExt des § 8 EStG noch in der zu § 20 EstG ergangenen VO zur Angemessenheit von PKW Aufwendungen Deckung finden.

Damit ist aber das gegenständliche Verfahren entschieden. Der Kostenbeitrag des Arbeitnehmers war laut § 4 Abs. 7 der SachbezugsVO gegen den Sachbezugswert laut VO und nicht gegen die - wie auch immer sonst ermittelten - Kosten des Fahrzeuges zu verrechnen.

Die angefochtenen Bescheide sind daher gemäß § 279 BAO ersatzlos zu beheben.

### **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 Frage, von welcher Basis Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber, die den Vorteil des Arbeitnehmers vermindern, zu berechnen sind, ergibt sich nach den oben direkt aus den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 7 Sachbezugs VO. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 8. August 2019