

GZ. RV/1147-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 15. November 2000, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 1997 bis 1999, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung bei der Berufungswerberin für den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1999 stellte das Erhebungsorgan fest, dass dem seit 1. Juli 1997 beschäftigten Dienstnehmer KK. auch ein Firmen-PKW unentgeltlich für Privatfahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung überlassen worden sei. Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden. Als monatlicher Sachbezug seien jedoch nicht 1,5 % der Anschaffungskosten in Ansatz gebracht worden, sondern die Sachbezugsermittlung sei unter Zugrundelegung des VwGH-Erk. v. 28.4.1999, 94/13/0097 wegen eines anzunehmenden, durch das Alter des Fahrzeuges beeinträchtigten Nutzungswertes nach einer anderen Methode erfolgt. Das zitierte Erkenntnis habe sich jedoch auf eine im Prüfungszeitraum nicht mehr geltende Sachbezugskundmachung bezogen. Der Sachbezugswert für den PKW Ford Scorpio (Juli 1997 bis März 1999) sei nach der hier anzuwendenden Verordnung (BGBl Nr. 642/1992) mit monatlich S 5.190,00 (1,5 % von S 346.000,00) und der für den PKW Audi (April bis Dez. 1999) mit dem monatlichen Höchstbetrag von S 7.000,00 (1,5 % von S 579.780,00) festzusetzen.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ am 15. November 2000 einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid, in dem es die Nachforderungen wie folgt festsetzte: Lohnsteuer S 40.878,00 (€ 2.970,72) und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen S 3.679,00 (€ 267,36).

Dagegen wurde fristgerecht berufen. In den Beilagen zum Prüfungsbericht werde unter Hinweis auf § 4 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge der Sachbezug für Privatfahrten mit dem Firmen-PKW mit 1,5 % des Listenpreises im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeugs angesetzt. Diese Verordnung sei, wie deren erster Satz darlege, zu § 15 Abs. 2 EStG ergangen. Danach seien geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Durch die im berufungsgegenständlichen Bescheid vorgenommene Bewertung werde der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes deutlich überschritten. Der Kombi Ford Scorpio mit dem Baujahr 1988 sei von der Berufungswerberin am 15.3.1995 um S 33.725,00 gebraucht gekauft und am 8.4.1999 um S 6.000,00 verkauft worden. Die monatliche Wertminderung habe durchschnittlich S 566,00 betragen. Der am 25.3.1999 um S 196.000,00 gebraucht (KM-Stand 127.465) gekaufte Audi 100, Erstzulassung 3/1994, werde bei einer angestrebten Gesamtnutzungsdauer von 11 Jahren (vgl. Ford Scorpio) 72 Monate von der Rechtsmittelwerberin genutzt werden, so dass sich bei einem Restwert von S 10.000,00 eine

monatliche durchschnittliche Wertminderung von S 2.583,00 ergebe. Hierauf aufbauend zeige nachfolgende Berechnung, dass der im gegenständlichen Bescheid angesetzte Sachbezug 90 % der Gesamtkosten (171.990 : 191.149) erreiche, während mit dem in der Gehaltsverrechnung angesetzten Sachbezug mit 47,2 % der Gesamtkosten (90.234 : 191.149) dem Ausmaß der Privatfahrten (aktueller KM-Stand ca. 170.000 gegenüber 127.465 beim Kauf ergebe eine Jahresfahrleistung von 24.500 KM, davon mit ca. 12.000 KM rund die Hälfte privat) wesentlich besser entsprochen werde.

	1997	1998	1999	Summe
Wertminderung Ford	3.396,00	6.792,00	1.698,00	11.886,00
Wertminderung Audi			23.247,00	23.247,00
Laufender Aufwand	38.577,00	68.328,00	80.111,00	187.016,00
Versicherungsvergütung	-31.000,00			-31.000,00
	-----	-----	-----	-----
	--	--	--	--
	10.973,00	75.120,00	105.056,00	191.149,00
Sachbezug lt. Bescheid	31.140,00	62.280,00	78.570,00	171.990,00
Sachbezug lt. Gehaltsverrechnung	13.752,00	27.504,00	48.978,00	90.234,00

Abschließend sei anzumerken, dass in § 4 Abs. 4 der oben angeführten Verordnung lediglich ausgeführt werde, dass "der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung eines Fahrzeuges maßgebend ist", über den Prozentsatz, der zur Ermittlung des Sachbezuges anzusetzen sei, hingegen keine Aussage getroffen werde. Im berufungsgegenständlichen Bescheid werde mit 1,5 % ein im Vergleich zum üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes überhöhter Prozentsatz gewählt, sodass uE die Verordnung nicht gesetzeskonform angewandt worden sei.

Das Finanzamt erließ am 15. Juni 2001 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Durch den fristgerecht gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 EStG zufließen. Solche geldwerten Vorteile (Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung usw.) sind nach § 15 Abs. 2 leg. cit. mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 erging die im BGBl Nr. 642/1992 verlautbare Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993. § 4 dieser Verordnung regelt die Bewertung der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges und lautet auszugsweise:

- (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 7.000 S monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.
- (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 zugrundegelegt werden.

Die genannte Verordnung enthält im Gegensatz zu den vorher gegoltenen Sachbezugskundmachungen keinen Hinweis, wonach im Einzelfall ein anderer als der nach der Verordnung anzusetzende Sachbezugswert zulässig wäre.

Im § 4 Abs. 4 der genannten Verordnung steht nicht bloß - wie in der Berufungsschrift vermerkt - dass "der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend ist", sondern: "Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend." Aus dem Zusammenhang der Abs. 1 und 4 der obigen Verordnung ergibt sich eindeutig, dass auch im Falle des Abs. 4 der Sachbezug mit 1,5 % von dem im § 4 Abs. 4 der V genannten Wert zu berechnen ist.

Dass die Bestimmung des § 4 Abs. 2 der genannten V (0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 3.500 S monatlich) nicht zur Anwendung kommt, wird in der

Berufung nicht bestritten. Dies ergibt sich aber schon daraus, dass allein die monatlichen Fahrten des Dienstnehmers KK. zwischen seiner Wohnung und der Arbeitsstätte weit mehr als 500 km betragen haben.

Strittig ist, ob der Sachbezugswert bei den gebraucht angeschafften PKW, wie vom Finanzamt ermittelt, von dem jeweiligen Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung der Fahrzeuge zu berechnen ist (§ 4 Abs. 4 der zitierten Verordnung) oder wie die Berufungswerberin meint, von einem Wert, der sich aus Wertminderung und laufendem Aufwand zusammensetzt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erk. vom 28.4.1999, 94/13/0097, ausgeführt hat, wird der geldwerte Vorteil, der in der Überlassung eines arbeitgebereigenen KFZ für Privatfahrten des Arbeitnehmers besteht, nicht deswegen laufend neu bewertet, weil das KFZ einer laufenden Wertminderung unterliegt; vielmehr wird eine pauschale Bewertung vorgenommen, die aus der Sicht des Arbeitnehmers den Vorteil bemisst, der darin besteht, dass sich der Arbeitnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, müsste er für die Kosten eines vergleichbaren KFZ aus Eigenem aufkommen. Dabei wird - dem Gesetz entsprechend - von einem sogenannten "üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes" ausgegangen. Da der zu bewertende Vorteil nur den Nutzungswert des KFZ, nicht aber dessen Vermögenswert betrifft, macht es in der Regel auch keinen wesentlichen Unterschied, ob dem Arbeitnehmer ein vor Jahren als Neuwagen erworbenes KFZ oder ein eben erst angeschafftes gleichaltriges und gleich altes Gebrauchtfahrzeug zur Nutzung überlassen wird. Für den Nutzungswert eines KFZ aus der Sicht des Arbeitnehmers ist es nämlich ohne besondere Bedeutung, ob es (seinerzeit als Neuwagen erworben) vor seiner Überlassung zur Nutzung im Betrieb des Arbeitgebers in Verwendung stand oder ob es einen etwa gleich langen Zeitraum von einem anderen Voreigentümer genutzt und erst dann vom Arbeitgeber als Gebrauchtfahrzeug erworben wurde. In beiden Fällen wird ein funktionsgleiches und gleicherweise bereits abgenutztes KFZ dem Arbeitnehmer zur Nutzung überlassen. Es wäre nicht einzusehen, wenn der Sachbezugswert bei einem seinerzeit als Neuwagen erworbenen Fahrzeug wesentlich höher wäre als der Sachbezugswert der Überlassung eines sonst voll vergleichbaren Gebrauchtwagens. Der Verwaltungsgerichtshof hegt daher keine Bedenken gegen die Anordnung, dass bei der Ermittlung des Sachbezugswertes betreffend die Überlassung von Gebrauchtfahrzeugen auf den Neuwert abzustellen ist.

Diese Berechnung des KFZ-Sachbezuges ist auch die einzige praktikable Form, damit der Arbeitgeber den monatlichen Sachbezug genau berechnen kann, wozu er verpflichtet ist. Bei der von der Berufungswerberin ins Treffen geführten Berechnung könnte der Sachbezug erst

nach Ablauf eines Kalenderjahres genau ermittelt werden, denn kein Arbeitgeber kann in den ersten Monaten eines Kalenderjahres wissen, ob ein Firmen-PKW, der einem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt wird, gegen Ende eines Jahres zB einen Motor- oder Getriebeschaden bzw. einen Unfall erleidet und damit die Kosten explosionsartig steigen und wie hoch die tatsächliche Zahl der gefahrenen Kilometer ist. Welchem Arbeitnehmer wäre ein Motor- oder Getriebeschaden als Sachbezug zuzurechnen wenn kurz vorher der Arbeitnehmer, der den Firmen-PKW privat nutzen durfte, das Dienstverhältnis zum Arbeitgeber beendete?

Durch die Privatnutzung eines Kraftfahrzeuges tritt nicht nur eine Wertminderung ein, sondern es fallen auch Kosten für Benzin, Öl, Service- und Reparaturen, Zusatzausrüstungen (zB Winterreifen), Steuern, Parkgebühren, Mauten, Versicherungen aller Art (KFZ-Haftpflichtversicherung usw.) usw. an. Würde man im vorliegenden Fall den Sachbezugswert vom Anschaffungspreis des gebrauchten Audi (S 196.000) berechnen, so würde dies dem Sachbezugswert für einen Kleinwagen (zB VW Polo) entsprechen. Ein solcher Kleinwagen hat erstens ein viel geringeres Gewicht, daher einen weniger leistungsstarken Motor und ist auch weniger komfortabel. Damit im Zusammenhang stehen ein geringerer Treibstoffverbrauch, eine geringere Höhe bei der Versicherung und Steuer sowie wegen der geringeren Ausstattung auch wesentlich niedrigere Service- und Reparaturkosten. Zu bedenken ist auch, dass bei älteren Fahrzeugen wohl der AfA-Anteil geringer ist, diesem aber meist höhere Kosten auf der Reparaturseite (eventuell sogar ein Motoraustausch) gegenüberstehen. Außerdem hängt die Höhe des Vorteils sehr stark von der Anzahl der privat gefahrenen Kilometer ab. Wie der VfGH in seinem Erk. v. 12.3.1965, B 134/64 u. im Beschluss vom 12.3.1992, B 1012/91 hingewiesen hat, dient die pauschale Ermittlung nicht nur der Arbeitserleichterung im Bereich der Sachverhaltsermittlung zugunsten aller Beteiligter, sondern auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wobei eine gewisse Ungleichbehandlung bei einer Pauschalierungsregelung in Kauf zu nehmen ist.

Die vom Finanzamt vorgenommene Berechnungsweise des Sachbezugswertes entspricht somit dem Gesetz.

Der Berufung war kein Erfolg beschieden.

Linz, 21. Juli 2003