

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die Richterin **** sowie die weiteren Senatsmitglieder A und C in der Beschwerdesache Bf, AdresseBf, vertreten durch Pühringer Tax Consult STB GmbH, Wallnerstraße 3 Tür 18, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 12.05.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 23.02.2015 betreffend

- 1) Haftungsbescheid für das Jahr 2011
- 2) Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2011
- 3) Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2011
- 4) Haftungsbescheid für das Jahr 2012
- 5) Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2012
- 6) Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2012
- 7) Haftungsbescheid für das Jahr 2013
- 8) Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2013
- 9) Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2013

in der Sitzung am 24. September 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. März 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Nach der Außenprüfung am 23. Februar 2015 der Beschwerdeführerin Bf (in der Folge als Bf bezeichnet) ergingen für die Jahre 2011, 2012 und 2013 betreffend Lohnsteuer je ein Haftungsbescheid sowie ein Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages und Bescheide mit Nachforderungen betreffend Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Im Zuge dessen ergingen am 23. Februar 2015 folgende 12 Bescheide:

- 1) **Haftungsbescheid für das Jahr 2011** betreffend Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Bf in der Höhe von 3.716,37 € haftet
- 2) **Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages (2011)** in der Höhe von 74,33 €
- 3) **Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Familienlastenausgleichsfonds für das Jahr 2011** mit einer Nachforderung von 353,48 €
- 4) **Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2011** mit einer Nachforderung von 31,44 €
- 5) **Haftungsbescheid für das Jahr 2012** betreffend Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Bf in der Höhe von 3.763,61 € haftet
- 6) **Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages (2012)** in der Höhe von 75,27 €
- 7) **Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Familienlastenausgleichsfonds für das Jahr 2012** mit einer Nachforderung von 337,92 €
- 8) **Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2012** mit einer Nachforderung von 30,05 €
- 9) **Haftungsbescheid für das Jahr 2013** betreffend Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Bf in der Höhe von 5.297,25 € haftet
- 10) **Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages (2013)** in der Höhe von 98,50 €
- 11) **Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Familienlastenausgleichsfonds für das Jahr 2013** mit einer Nachforderung von 459,63 €
- 12) **Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2013** mit einer Nachforderung von 40,85 €

Gegenstand der Außenprüfung war hauptsächlich die Privatnutzung der arbeitgebereigenen KFZ, bei denen es sich um Vorführ-Kfz handelte, die den Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen wurden. Die Haftungsbescheide ergingen am selben Tag der Außenprüfung auf Grund einer Ermessensentscheidung, die laut Bericht der Außenprüfung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden sei. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien, wäre bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen.

Die verfahrensgegenständliche Beschwerde vom 12. Mai 2015 richtet sich gegen die Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie die dazu ergangenen Haftungsbescheide für Lohnsteuern, alle vom 23. Februar 2015, bei der Beschwerdeführerin eingelangt am 4. März 2015 sowie die separat angeforderte Begründung. Die Beschwerde richtet sich nicht gegen die Bescheide über die Festsetzung des Säumniszuschlages.

Am 25. März 2015 stellt die Bf einen **Antrag auf Ergänzung der Begründung** dieser Bescheide (bzw. alternativ dazu den Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist), mit der Begründung, dass der Prüfbericht vom 23. Februar 2015 nur die Feststellung zur Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ, bei dem lediglich der neue festgesetzte Wert als "richtig" bezeichnet werde, aber nicht erklärt würde, mit welcher rechtlichen oder tatsächlichen Begründung der bisher angesetzte Wert als falsch argumentiert werde.

Das Finanzamt erließ am 8. April 2015 eine **Bescheidbegründung/Begründungsergänzung**, die im Wesentlichen ausführte, dass bei der Möglichkeit für den Arbeitnehmer, ein arbeitgebereignetes KFZ für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich derer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, nach § 4 Abs. 1 SachbezugswerteVO ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des KFZ einschließlich USt und NoVA anzusetzen sei. Gemäß § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO seien bei Berechnung des Sachbezuges bei VorführKFZ, die der KFZ- Händler seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässe, die um 20 % erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung anzusetzen.

Als Basis zur Ermittlung der Sachbezüge seien die jeweiligen Anschaffungskosten (einschließlich USt und NoVA) minus Verkaufsaktion herangezogen worden und da der Arbeitgeber darin eine Schlechterstellung seiner Arbeitnehmer gesehen hätte, sei

die 20% ige Erhöhung unterblieben. Um eine Schlechterstellung (Überbewertung des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung) aufzuzeigen, müsse der Nachweis erbracht werden, dass der nach § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO zu ermittelnde Wert höher sei als der Verkaufspreis von Neufahrzeugen inkl. USt und NoVA (Darstellung je Modellvariante) an Endverbraucher. Gelinge dem KFZ- Händler dieser Nachweis, müsse dieser dem BMF vorgelegt werden und es müsste gegebenenfalls, wenn tatsächlich eine derartige Benachteiligung vorliege, die SachbezugswerteVO abgeändert werden. Im Zuge der GPLA bestehet jedoch keine Möglichkeit, von der SachbezugswerteVO, die auf Grund der günstigeren Einkaufskonditionen für Autohändler einen pauschalen Zugschlag von 20 % auf die Anschaffungskosten vorsehe, abzuweichen. Die vom Arbeitgeber angesetzten Sachbezugswerte seien daher um 20 % zu erhöhen. Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag würden entsprechend nachgefordert.

Die **Beschwerde** der Bf vom 12. Mai 2015 richtet sich gegen die genannten Bescheide, mit denen ein Zuschlag von 20 % zur Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 6 SachbezugsVO für den Sachbezug festgesetzt wurde - dies sei rechtswidrig, weil die Bestimmung der grundlegenden Regelung des § 15 EStG widerspreche, wonach Sachbezüge mit dem Mittelpreis des Verbraucherortes zu bewerten seien - sowie gegen die separat ergangene Begründung und wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

In der Beschwerde stellt die Bf neben dem Antrag auf Aufhebung der Bescheide und Festsetzung der Sachbezüge gemäß den Werten der nachgewiesenen Mittelwerte am Verbraucherort, dh gemäß den tatsächlichen Verkaufspreisen von vergleichbaren KFZ, die unter vergleichbaren Vertragsumständen im gleichen Beobachtungszeitraum verkauft worden seien, auch Antrag auf Entscheidung durch den Senat, Antrag auf mündliche Verhandlung und Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung. Des Weiteren stellte die Bf Antrag an das Bundesfinanzgericht, einen Gesetzesprüfungsantrag nach Art. 140 Abs. 1 B-VG an den VfGH zu stellen, § 4 Abs. 6 und in eventu Abs. 4 der SachbezugswerteVO gemäß Art 140 Abs. 3 B-VG iVm § 64 Abs. 1 VfGG als verfassungswidrig aufzuheben.

Begründet wurde die Bekämpfung der Beschwerden hauptsächlich damit, dass Ziel der SachbezugswerteVO sein solle, der grundlegenden Bestimmung des § 15 Abs. 2 EStG sowie dem Erfordernis einer einheitlichen und gleichmäßigen Besteuerung zu genügen und gleichzeitig eine zielführende und leicht administrierbare Regelung zu schaffen. Der normierte 20%ige Zuschlag zum Einkaufspreis solle aus Endverbrauchersicht den unterstellten Vorteil des Händlereinkaufspreises ausgleichen und die Bemessungsbasis für den Sachbezug an den grundsätzlich zu beachtenden Mittelpreis am Verbraucherort heranführen. Im Ergebnis führe die Bestimmung aber zu einer Basis, die durch Unterstellung einer weit überhöhten Bruttomarge sogar über dem tatsächlichen Listenpreis bzw. tatsächlichen Verkaufspreis eines herkömmlichen Neuwagens liege. Nach Erhebungen würden die durchschnittlichen Verkaufspreise bei der Bf in allen

Betriebsstandorten wesentlich unter einer unterstellten Bruttomarge von 20 % liegen, meistens läge die Bruttomarge sogar unter 10 %.

Beim Unternehmen würden über die Jahre 2010-2014 gesondert je Automarke die jeweiligen Einkaufspreise unter Einbeziehung von verrechneten Boni und sonstigen Rabatten von den zugehörigen Verkaufserlösen abgezogen und so der Bruttogewinn in % ermittelt. Die Ergebnisse würden pro Jahr und noch weiter verdichtet markenübergreifend zusammengefasst, wobei auf eine Gewichtung anhand der verkauften Stückzahlen bzw. der Gesamterlöse je Marke geachtet würde. Verwiesen wurde auf die beigefügte Liste der Basisdaten der Bf, die verkaufte Autos nach Marken und Jahren aufgliederten. Dieses Zahlenmaterial sei verlässlicher als Zahlenmaterialien aus externen Datenbanken bzw. aus Vergleichsstudien zu etwaigen Durchschnittsmargen und Durchschnittsergebnisse im KFZ Handel.

LT OECD Verrechnungspreisrichtlinien sei jener Methode der Vergleichszahlen-Ermittlung der Vorzug zu geben, die die verlässlichsten Ergebnisse liefere, bei gleicher Wahrscheinlichkeit sei der Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled price method - CUP) der Vorzug zu geben: Im vorliegenden Fall könne eindeutig gesagt werden, dass die internen CUP Methode (Preisvergleichsmethode) die verlässlichste aller verfügbaren Methoden zur Vergleichspreiserhebung ist. Zudem seien sämtliche Daten unmittelbar aus dem Unternehmen verfügbar und könnten bis zur Einzelbuchung zurückverfolgt werden. Bei der Ermittlung der Vergleichsverkäufe würden nur Endkunden-Verkäufe einbezogen, keine Firmen- bzw. Flottenkunden und auch keine angeschlossenen Subhändler. Diese würden zu noch wesentlich niedrigeren Bruttomargen führen, die aber aus Gründen der Systematik (Verbrauchergedanke bei der Bewertung eines Sachbezuges) ausgeschieden würden. Hingewiesen wurde auch, dass diese stark rabattierten Großhandelspreise auf der nächsten Stufe Iohnsteuerlich relevant würden: Bei der Bemessung der Sachbezüge für die Dienstnehmer dieser Großabnehmer: mit kritischem Blick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung stünden diese (vergünstigten) Sachbezüge den wesentlich höheren Sachbezügen (EP + 20%) von vergleichbaren Vorführ-KFZs der Dienstnehmer bei Händlern gegenüber.

Als Zwischenergebnis wurde festgehalten, dass die bekämpfte Bestimmung des § 4 Abs. 6 der VO zwingend eine überhöhte Bemessungsgrundlage vorgebe, die nicht mit der Realität übereinstimme, die von der VO unterstellte Marge mehr als doppelt so hoch sei wie die tatsächlich am Markt erzielte Marge und die Bestimmung krass der grundlegenden Intention des Gesetzes widerspreche (Mittelpreis am Verbraucherort), die sie eigentlich umsetzen sollte. Dadurch dass die Behörde keine Abweichungsmöglichkeit habe, sei die Bestimmung im Ergebnis daher jedenfalls gesetzeswidrig, sie verhindere vieleher eine gleichmäßige Besteuerung als dass sie im Sinne einer DurchführungsVO vereinfachend zu einem für grundsätzlich richtig anzusehenden Ergebnis führe. Das Gegenteil sei der Fall, als pauschalierende Maßnahme führe sie in 100% der untersuchten Fälle zu einem falschen, rechtswidrigen Ergebnis. Solche Ergebnisse könnten nicht mehr mit Verwaltungsvereinfachung oder mit in Kauf zu nehmenden Härtefällen bei pauschalierender Betrachtungsweise gerechtfertigt werden. Sie verhindere den

ursprünglichen Telos der Bestimmung des § 15 EStG zu verwirklichen, den Mittelpreis am Verbraucherort (gemeiner Wert), u. a., weil sie keine Möglichkeit vorsehe, nachgewiesene und zweifelsfrei zutreffende andere Werte berücksichtigen zu können, sondern die VO zwinge die Behörde, den Einkaufspreis jedenfalls um 20% zu erhöhen. Der Verfassungsgerichtshof habe in ständiger Rechtsprechung (VfGH V 113/11-14 V.14. März 2012 Rz 26) die Auffassung vertreten, dass es das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber jedenfalls dann nicht verbiete, pauschalierende Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen, also sachlich begründet seien (VfSlg. 4930/1965 KFZ-Pauschale, 5022/1965, 7136/1973, 7286/1974, 9624/1983, 13.726/1994).

Die Grenze der Zulässigkeit einer pauschalen Betrachtungsweise und die dieser Betrachtung innewohnende Toleranz von Unschärfen scheine erreicht, wenn die typisierende Betrachtung überwiegend nicht mehr der wirtschaftlichen Realität entspreche und nicht einmal mehr die Mehrheit der Fallkonstellationen zutreffend abbilden könne, was hier der Fall sei. Diese Grenze sei jedenfalls überschritten, wenn die pauschale Betrachtung generell ein falsches Bild der Wirklichkeit zeichne und somit sachlich nicht mehr begründbar sei.

Die Rechts- und Verfassungswidrigkeit sei ebenso erreicht, wenn der Telos des zugrundeliegenden Gesetzes (Mittelwert am Verbraucherort) nicht mehr erreicht werden könne, weil die VO von einer nicht mehr zutreffenden Prämisse ausgehe (durchschnittliche Bruttomarge von mindestens 20%) und für den Rechtsanwender (Behörde bzw. Steuerpflichtiger) auch keine Abweichungen zulasse. Sie führe somit zu einer systematischen Ungleichmäßigkeit der Besteuerung und widerspreche eindeutig dem Gesetz. Darüber hinaus seien noch folgende Gründe anzuführen, warum die bekämpfte Bestimmung zu einer Ungleichbehandlung führe, die der Intention des Mittelwerts am Verbraucherort widerspreche:

An folgendem Beispiel zeige sich die ungleiche und rechtswidrige Behandlung eines Sachbezugs aus der Nutzung: Ein vergleichbarer KFZ-Typus werde für Dienstnehmer im gleichen Unternehmern (zB beim gleichen Kfz Händler) einmal als Vorführwagen verwendet und einmal als normaler KFZ Sachbezug (kein Vorführwagen, sondern dem Dienstnehmer vorbehaltenes Dienst-Kfz auch zur privaten Nutzung): Obwohl objektiv das Auto selbst den Wert des Sachbezugs bestimmen solle, habe der erste Dienstnehmer gem. Abs. 6 die Anschaffungskosten plus 20% zu versteuern (und zudem das Auto jederzeit zu Vorführzwecken zu überlassen), während der zweite Dienstnehmer den Listenpreis minus handelsüblicher Rabatte zugrunde zu legen habe (dieser tatsächliche Verkaufspreis liege in allen Fällen unter dem Wert gemäß Abs. 6).

Dienstnehmer hätten - beim gleichen KFZ Typ - somit eine wesentlich höhere Sachbezugs-Basis, wenn sie einen Vorführwagen als Sachbezug zugewiesen bekämen, als Dienstnehmer desselben Dienstgebers, die ein normales KFZ des Anlagevermögens des Kfz Händlers privat nutzen könnten. Die zuständigen Behörden müssten diese Bestimmung vollziehen. Darüber hinaus verdiene nach Ansicht der Bf

ein Sachbezug eines Vorführ-KFZ viel eher einen Abschlag vom Mittelpreis als einen Zuschlag, der ihn über diesen Vergleichswert hinausbringen würde, weil eben der Wert und vor allem die alleinige Nutzung für den Dienstnehmer eingeschränkt sei, wenn das Fahrzeug jederzeit für Probefahrten zur Verfügung gestellt und daher auch in entsprechendem Zustand gehalten werden müsse und bestimmte Rücksichten erfordere (keine offensichtlichen Gebrauchsspuren, kaum private Dinge, etc), die andere Kollegen nicht nehmen müssen.

Als weiteres Zwischenergebnis hielt die Bf fest, dass die Bestimmung des Abs. 6 absolut entbehrlich erscheine. Denke man sich diese Bestimmung weg, komme es zu keiner Erhöhung oder Erschwernis eines Verwaltungsaufwands beim Gesetzesvollzug. Im Gegenteil, ohne diese Bestimmung in der DurchführungsVO könne die Intention des § 15 viel eher und rechtsrichtig umgesetzt werden.

Ein ähnlicher Widerspruch sei auch zwischen ursprünglicher Intention und tatsächlicher Umsetzung bei Sachbezügen von Gebrauchtfahrzeugen (Abs. 4) zu beobachten:

Beiden Bestimmungen liege hinsichtlich Gleichmäßigkeit der Besteuerung die grundsätzlich ähnliche Überlegung zugrunde, nämlich die Rückrechnung auf fiktive Verkaufspreise (Einkaufspreis +20% laut Abs. 6) bzw. Rückrechnung auf die historischen Anschaffungskosten eines Gebrauchtwagens (laut Abs. 4), während im Fall des Abs. 6 kategorisch immer noch ein 20% Zuschlag verordnet werde, werde die Rückrechnung auf die historischen Anschaffungskosten des Gebraucht-Kfz im anderen Fall (Abs. 4 2. Satz) de facto zugunsten einer wesentlich niedrigeren Bewertung mit den tatsächlichen Anschaffungskosten als Gebrauchtwagen völlig aufgegeben und bestehe nur mehr theoretisch. Diese Überlegung gelte auch für verkauft Vorführ-KFZ: Dienstnehmer anderer Arbeitgeber (außer KFZ Händler) hätten angeschaffte Vorführ-Kfz seit 2009 als normale Gebrauchtwagennutzung (mit stark reduzierten Anschaffungskosten) zu versteuern (verwiesen wird auf den Erlass des BMF Salzburger Steuerdialog 2009 Lohnsteuer und LohnsteuerRI Rz 182, demzufolge seit 2009 eine Einschränkung des § 4 Abs 6 SachbezugswerteVO verfügt worden sei und ab diesem Zeitpunkt in der Praxis nur mehr auf überlassene Vorführ - Kfz bei Kfz Händlern angewendet werde): Beim Verkauf des Vorführwagens komme üblicherweise ein Nachlass von 20-25% zur Anwendung, der gemäß der alternativen Bewertungsvariante des Abs. 4, 2. Satz „tatsächlicher Verkaufspreis“ bereits unmittelbar nach Verkauf zur Anwendung gelange, obwohl der objektive Wert des Fahrzeugs für einen Dienstnehmer als Konsument in diesem Moment eher kaum verändert sei.

Dies erscheine in vergleichender Betrachtung mit dem unbedingt und zwingend anzuwendenden Abs. 6 ebenfalls unsystematisch bzw. entspreche dem 2. Zwischenergebnis, wonach die Bestimmung des § 4 Abs. 6 der VO schlichtweg entbehrlich sei bzw. in diesen Fällen einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung eher im Weg stehe.

Das **Finanzamt** legte am 7. August 2015 den Akt dem Bundesfinanzgericht vor und gab dazu eine **Stellungnahme** mit im Wesentlichen folgendem Inhalt ab:

Die von der Bf vorgenommenen Berechnungen seien nicht geeignet, um eine sich aus § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO im Vergleich zu § 4 Abs. 1 sowie § 4 Abs. 4 SachbezugswerteVO bzw. zu den erzielbaren Marktpreisen allfällig ergebende Überbewertung aufzuzeigen. Um die behauptete Überbewertung aufzuzeigen, habe die Bf über die Jahre 2010-2014 gesondert je Automarke die jeweiligen Einkaufspreise unter Einbeziehung von verrechneten Boni und sonstigen Rabatten von den zugehörigen Verkaufserlösen abgezogen und so den Bruttogewinn in % ermittelt, wobei die Bf meine, dass die dabei ermittelte Bruttogewinnmarge eindeutig unter dem in § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO vorgesehenen 20%-Aufschlag liege. Gem. § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO seien bei Vorführkraftfahrzeugen die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe sowie Kosten für Sonderausstattungen) anzusetzen.

Dieser Aufschlag werde mit den günstigeren Einkaufskonditionen für Autohändler begründet. Die tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne dieser Bestimmung seien zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. erstmaligen Zulassung zu ermitteln. Mit den von der Bf vorgenommenen Berechnungen solle aufgezeigt werden, dass die Bewertung nach § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO zu einer Überbewertung im Vergleich zu den nach § 4 Abs. 1 bzw. § 4 Abs. 4 SachbezugswerteVO anzusetzenden Werten bzw. zu den erzielbaren Marktpreisen führe. Die Bf habe im Vorlageantrag die erzielbaren Bruttogewinnmargen je Automarke dargestellt. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die Einkaufspreise für Vorführ-Kfz bereits wesentlich niedriger sein würden als die Einkaufspreise für Neuwagen, die an Endkunden (Einzelhandelskunden) veräußert würden. Dies sei auch der Grund dafür, warum in § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO ein Aufschlag von 20 % vorgesehen sei. Zu beachten sei auch, dass Kfz-Händler vom Produzenten bzw. vom Generalimporteur (dh. vom Lieferanten) nachträgliche Rabatte/Boni auf die Einkaufspreise für Neuwagen erhalten, die nicht an die Endkunden (Einzelhandelskunden) weitergegeben werden. Fraglich erscheine daher aus Sicht des Finanzamtes, ob die im Vorlageantrag dargestellten Bruttogewinnmargen auch die nachträgliche Minderung der Einkaufspreise des Kfz-Händlers abbilden bzw. die dargestellten Bruttogewinnmargen auf Grundlage der durch nachträgliche Boni/Rabatte der Lieferanten verminderten Einkaufspreise ermittelt wurden. Würde man die von der Bf auf Basis einer Durchschnittswertbildung (Auswertung je Automarke; keine Unterscheidung nach Modellvariante bzw. keine Vergleichbarkeit nach entsprechender Ausstattung des Kfz) ermittelten Bruttogewinnmargen auf die Einkaufspreise für Vorführ-Kfz aufschlagen, so würde sich nach Ansicht des Finanzamtes auch eine wesentlich niedrigere BMG für den Sachbezugswert ergeben als bei Anschaffung vergleichbarer Kfz durch Nicht-Kfz-Händler gemäß § 4 Abs. 1 bzw. nach § 4 Abs. 4 SachbezugswerteVO. Im Übrigen sei davon auszugehen, dass bei Aufschlag der von der Bf errechneten durchschnittlichen Bruttogewinnmargen (Durchschnittswert je Automarke!) auf die Anschaffungskosten für Vorführ-Kfz der derart ermittelte Wert niedriger sein dürfte als der Listenpreis. Würde der Einkaufspreis für an Endkunden (Einzelhandelskunden) zu veräußernde Neuwagen im Vergleich zum Einkaufspreis von Vorführ-Kfz bereits wesentlich höher sein, so

könne die von der Bf herangezogene Bruttogewinnmarge nicht als Nachweis dafür dienen, dass der in § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO vorgesehene Aufschlag von 20 % zu hoch sei. Die Bruttogewinnmarge auf die an Endkunden (Einzelhandelskunden) veräußerten Kfz könne daher nicht auf den Einkaufspreis von Vorführ-Kfz angewandt werden (dadurch würde sich ein zu niedriger Kfz-Sachbezug ergeben). Darüber hinaus bilde die Bf für die Ermittlung der Bruttogewinnmarge "grobe" Durchschnittswerte je Automarke - eine Differenzierung nach Modellen sowie Modellvarianten erfolge dabei nicht, ebensowenig werde die konkrete Ausstattung des jeweiligen Kfz berücksichtigt, zB Motorleistung etc. Bei einer derartigen Durchschnittsbetrachtung würden ua auch Auslaufmodelle berücksichtigt, für die wesentlich niedrigere Margen erzielbar seien. Ob § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO tatsächlich zu einer Überwertung führe, könne nach Ansicht des Finanzamtes nur dann beurteilt werden, wenn auch das jeweilige Kraftfahrzeug hinsichtlich Ausführung (Fahrzeugtyp, Modell sowie Modellvariante, Motorleistung) und Ausstattung vergleichbar sei. Die Aufschläge auf den Einkaufspreis müssten aber auch nach Modell sowie Modellvariante bzw. konkreter Ausstattung des Kfz (zB Motorleistung) unterscheiden. ZB sei das Modell Opel "Insignia" in folgenden Modellvarianten erhältlich: Einstiegsversion, Edition, Sport, Cosmo, OPC (die Preise variierten dabei von € 24.300,00 bis € 48.500,00). Eine Durchschnittswertbildung lediglich auf Basis der Automarke ohne zwischen Modellvarianten und konkreter Ausstattung des Kfz zu unterscheiden, liefere daher keine aussagekräftigen Werte. Im Übrigen könne die sich aus § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO allfällig ergebende Überbewertung dadurch nachgewiesen werden, indem die tatsächlichen Verkaufspreise an Einzelhandelskunden vergleichbarer Kfzs (Vergleichbarkeit hinsichtlich Modellvariante und Ausstattung) den nach § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO im Rahmen der GPLA ermittelten Werten gegenüber gestellt würden. Nicht zu folgen sei weiters den Ausführungen der Bf, wonach Arbeitgeber, die keine Kfz-Händler sind, bei der Anschaffung von Vorführkraftfahrzeugen die nach § 4 Abs. 4 2. Satz SachbezugswerteVO vorgesehene Regelung des Ansatzes der nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten des Erstbesitzers (im gegebenen Fall der Kfz-Händler) anwenden könnten. Kraftfahrzeuge, die der Arbeitgeber von einem Kfz-Händler als „Vorführwagen“ erworben habe und seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlassen hätte, seien Gebrauchtfahrzeuge gem. § 4 Abs. 4 der SachbezugswerteVO und als solche zu bewerten. Maßgebend sei der Listenpreis bei der erstmaligen Zulassung. Die Regelung des § 4 Abs. 4 2. Satz SachbezugswerteVO könne bereits deshalb nicht beim Erwerb von Vorführkraftfahrzeugen in Anspruch genommen werden, da Kfz-Händler von ihren Lieferanten (Produzenten oder Generalimportoreuren) wesentlich höhere Rabatte erhalten würden als Endkunden (Einzelhandelskunden). Kfz- Händler würden daher keine handelsüblichen Rabatte erhalten, die auch an Endkunden (Einzelhandelskunden) vergeben würden. Im Übrigen sei zweifelhaft, ob Kfz-Händler ihren Kunden die tatsächlichen Anschaffungskosten für das Vorführkraftfahrzeug bekanntgeben würden. Zu den von der Bf angeführten Nutzungsbeschränkungen verweist das Finanzamt auf das Urteil des BFH vom 24.7.2013, VI R 49/11, in dem ausgeführt werde, dass die Überlassung eines Dienstwagens durch

den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung unabhängig von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers führe. Es sei davon auszugehen, dass § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO (ergangen zu § 15 Abs. 2 EStG) nicht gesetzwidrig sei, da der nach § 15 Abs. 2 EStG anzusetzende "übliche Mittelwert des Verbrauchsortes" (dh. der tatsächliche geldwerte Vorteil für die Nutzungsüberlassung des Kfzs) vermutlich wesentlich höher sein würde als der nach § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO anzusetzende Wert.

Am 15. März 2016 brachte die Bf eine **Ergänzung ihrer Bescheidbeschwerde** vor, die sich im Wesentlichen auf ein inzwischen in einem ident gelagerten Fall ergangenes Erkenntnis des BFG 15.02.2016, RV/7103143/2014 sowie die Ausführungen in der Bescheidbeschwerde vom 8. Juni 2015 betreffend historische Entwicklung des § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO stützte. Festgehalten wird seitens der Bf, dass die 20 % Erhöhung der Bemessungsgrundlage zu den Vorführ-Kfz ursprünglich unter dem Aspekt der Gebrauchtwagen-Bewertung zu sehen wäre, für verkaufte Vorführwagen, um vereinfachend auf die historischen Anschaffungskosten (damalige Bewertungsvorgabe auch für gebrauchte Kfz) hochzurechnen. Die ursprünglichen Anschaffungskosten des gebrauchten Kfz als Bemessung des Sachbezugs für alle Gebrauchtfahrzeuge wäre die anfängliche Intention des Verordnungsgebers, bevor man auch den Nachweis der tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebrauchtfahrzeuges als Bemessung für den Sachbezug akzeptiert hätte, was eine völlige Abkehr der Praxis bis dahin bedeute. Im Erlassweg (Salzburger Protokoll 2009 bzw. Rz 182 LStRI) wäre dann festgelegt worden, diese Regelung des Abs. 6 zwecks Rückrechnung gelte nur mehr für Vorführwagen bei Kfz Händlern, übersehend, dass diese Bestimmung ursprünglich für Gebrauchtwagen gedacht gewesen sei und im Fall von Kfz Händlern gar kein Anwendungsbedarf bestehe, da bei Kfz Händlern und deren Vorführ Kfz, die den händlereigenen Mitarbeitern zur Verfügung gestellt würden, ohnedies Neuwägen vorlägen. Daher werde klarstellend festgehalten, dass diese Bestimmung richtigerweise auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei, weil normale Neuwägen zur Bewertung eines Sachbezugs vorliegen würden. Sie sei mit der durch den erwähnten Erlass völlig veränderten Anwendungsvoraussetzung klar gesetzes- und somit verfassungswidrig, die evidente Schlussfolgerung sei, dass sie darüber hinaus auch völlig überflüssig sei und systematisch unsachliche Ergebnisse liefere.

Am 19. Oktober 2015 verfasste die Bf eine **Stellungnahme zu dem Vorlagebericht** des Finanzamtes vom 7. August 2015, die neben der wiederholten Darstellung, dass § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO die Wirklichkeit falsch abbilde im Wesentlichen Folgendes beinhaltete:

Die Argumentation, dass die Einkaufspreise der Vorführ-Kfz wesentlich niedriger sein würden, als die für Neuwägen sei falsch und prinzipiell seien alle Preise für Kfz Einkäufe gleich, wobei erst wenn sich herausstelle, dass ein Kfz als Vorführ-Kfz angemeldet werde, ein maximal gewährter Rabatt von 4-5 % zur Anwendung käme, der weit entfernt von den 20 % Zuschlag des Finanzamtes liegen würde und fast immer an den späteren Käufer

des Vorführ-Kfz weitergegeben würde, wobei zu bedenken sei, dass die erhobenen unternehmensinternen Vergleichszahlen nur Neuwagenkäufe an Endkunden beinhalten, bei denen der Vorführwagenbonus nicht zur Anwendung komme. Auch weitere, nicht an Kunden weitergegebene Rabatte würden bestritten. Rabatte würden tlw. an Endkunden weitergegeben und jedenfalls in der Vergleichsmarge berücksichtigt.

Betreffend der unterschiedlichen Ausstattungen in den Modellen seien diese herangezogen worden und nicht nur Basismodelle, dh alle Neuwagenverkäufe an Endkunden in allen Ausstattungsvarianten hätten Eingang in die errechnete Bruttomarge gefunden. Selbstverständlich sei, dass bei Aufschlag der errechneten Bruttomarge auf die Anschaffungskosten der Vorführ-Kfz der sich ergebende Wert geringer als der Listenpreis, der auch bei normalen Neuwagen bei Aufschlag der errechneten Bruttomarge nicht erreicht würde, weil er ein unverbindlicher empfohlener Preis des Herstellers sei, der beim Händler nie erreicht und dem Kunden nie verrechnet würde.

Der Einkaufspreis eines Vorführ-Kfz sei nur maximal 4-5 % niedriger als für ein anderes Neufahrzeug. Die ermittelten Vergleichspreise der Bruttomarge würden normale Verkäufe an Endkunden darstellen, also jene Gruppe mit den gerinsten Nachlässen und höchsten Margen. Festgehalten werde, dass bei einem Einkaufspreis plus 20 % man wesentlich über normale Verkaufspreise komme, die Bemessungsgrundlage für den Sachbezug sein sollten.

Unterschiedliche Ausstattungsvarianten seien nicht gleichzusetzen mit stark abweichenden Margen.

Aus diesem Grund würden unterschiedliche Produkteigenschaften nicht auf die Marge des Dienstleisters durchschlagen – eine richtig angelegte Durchschnittsbetrachtung ergäbe ein verlässlicheres Bild als Einzelverkäufe im Vergleich.

Seit 2009 würde ein verkauftes Vorführ-Kfz als Gebrauchtfahrzeug beim Käufer behandelt, vorher hätte auch dort ein zwingender Zuschlag von 20 % gemacht werden müssen – verwiesen wird erneut auf die Ausführungen in der Beschwerde betreffend erlassmäßige Regelung und Einschränkung auf Kfz Händler.

Am 30. März 2016 fand die **mündliche Verhandlung vor dem Senat** im Bundesfinanzgericht statt.

Die mündliche Verhandlung ergab, dass die Bemessungsgrundlage für den Sachbezug der Kfz die Bf durch den Fahrzeugeinkaufspreis sowie Umsatzsteuer und NoVA abzüglich eventueller Rabatte ermittelt hätte. Dieser Wert wäre dann im Zuge der Prüfung (Lohnsteuerprüfung durch einen Prüfer der Gebietskrankenkasse) um 20 % erhöht. Die Bf gab an, dass der Beschwerdegegenstand einerseits das steuerliche Ergebnis sei und andererseits, dass die Bestimmung des § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO verfassungswidrig sei, da es auf Grund dieser zu einer Höherbesteuerung der Arbeitnehmer von Kfz Händlern komme und dadurch der Gesetzeszweck des § 15 EStG (der Ansatz des Mittelwertes am Verbrauchszeitpunkt) nicht erreicht werde. Die Bf erklärte, dass es sich bei den beschwerdegegenständlichen Vorführwagen um Neufahrzeuge gehandelt habe, für

die dem Händler im Kfz Handel ein gewisser Prozentsatz an Rabatt gewährt werde, weil die Zulassungsstatistik zugunsten einer Marke verändert werde. Würde ein solches Kfz verkauft, würde der diesbezügliche Rabatt voll an den Kunden weitergegeben.

Die belangte Behörde führte aus, dass sie an die SachbezugswerteVO gebunden sei und die Bestimmung des § 4 Abs 6 lediglich im Falle von Kfz Händlern zur Anwendung komme.

Die Bf führte aus, dass die Händlerspannen unterschiedlichen Parametern unterliegen, es komme ua darauf an, ob es sich um einen großen oder kleinen Händler handle und wieviele Autos verkauft würden. Die Bemessungsgrundlage für den Sachbezug ihrer Mitarbeiter sei der tatsächliche Einkaufspreis ohne Aufschlag. Betreffend der tatsächlichen Handelsspanne bei Privatkunden liege diese zwischen 8 und 10 % bei Opel, bei italienischen oder japanischen Modellen seien die Aufschläge wesentlich geringer - wie in der Beschwerde dargestellt Bruttoaufschläge zwischen 5,42 und 11,4 %. Die Listenpreise würden alle durch die Importeure festgelegt, die Händler hätten darauf keinen Einfluss. Vom Listenpreis minus Abschlag, der je Importeur vorgegeben ist und abhängig vom Verkauf der Stückzahlen sei, würde eine gewisse Richtzahl erreicht und dem Händler seitens der Importeure eine gewisse Marge zugestanden. In der Folge werde der Verkaufspreis seitens des Verkaufsleiters des jeweiligen Autohändlers festgelegt. Es könne auch sein, dass seitens des Importeurs festgelegt werde, dass zB Eintauschprämien oder Sonderaktionen in die Verkaufspreisgestaltung einfließen müssten und es komme auf die jeweilige Marktsituation und die Größe des Autohändlers an bzw. ob dieser "Platzhirsch" in einem bestimmten Gebiet sei. Dazu komme noch, dass nach Festlegung des Verkaufspreises ein Kunde behauptete, er hätte das Modell bei einem anderen Händler günstiger gesehen und dann der Geschäftsführer bzw. Verkaufsleiter die weiteren Konditionen und den Verkäufern die Bandbreite vorgebe, innerhalb derer sich preislich bewegt werden könne. Betreffend der Verkaufsaktion sei diese in Form der Preisnachlässe für die Vorführfahrzeuge. Üblicherweise würde der Preisvorteil für Vorführ - Kfz bei max. 5 % liegen, bei Nutzfahrzeugen, die als Vorführ-Kfz Dienstnehmern zur Verfügung gestellt würden, wäre er wesentlich höher.

Die belangte Behörde hält nicht nur fest, dass in der Bemessungsgrundlage für den Sachbezug der Dienstnehmer der Bf die eben erwähnten Rabatte berücksichtigt worden seien und dass der Verkaufspreis den Einkaufspreis plus Marge darstellt, sondern auch, dass die Beschwerdefrist überhaupt nicht eingehalten worden sei. Dem entgegnete die Bf, dass nicht § 245 Abs. 2 sondern § 245 Abs. 1 BAO anzuwenden wäre.

Ausserdem verweist die Bf, wie in der Berufungsergänzung vom 15. März 2016 auf das Erkenntnis des BFG Wien, vom 15.02.2016, GZ RV/7103143/2014, das in einem ident gelagerten Fall ergangen sei, auf dessen Ausführungen betreffend historische Entwicklung bzw. Anwendbarkeit der SachbezugsVO und bezeichnet die Bestimmung des § 4 Abs. 6 als überflüssig und zu gleichheitswidrigen Ergebnissen führend.

Das Ergebnis der mündlichen Verhandlung war, dass der Vorsitzende den **Beschluss** verkündete, dass die **Frage der Gesetzmäßigkeit des § 4 Abs. 6**

SachbezugsVO dem VfGH zur Prüfung vorgelegt werde.

Per Beschluss GZ. RN/7100004/2016 stellte das BFG am 2. August 2016 folgenden Antrag:

Gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG wird an den Verfassungsgerichtshof der Antrag gestellt, die Bestimmung des § 4 Absatz 6 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), idF BGBI II, 2001/416 und idF BGBI II, 2004/467 zur Gänze wegen Gesetzwidrigkeit der Verordnung aufzuheben.

Streitfrage vor dem BFG

Beim Bundesfinanzgericht (BFG) ist zur GZ RV/7104558/2015 die Beschwerde der BF gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Februar 2015 betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 anhängig.

In Streit steht, ob die von der Beschwerdeführerin erworbenen (Neu)Fahrzeuge, welche sie möglichen Käufern zur Besichtigung und für Probefahrten zur Verfügung stellt und außerdem auch ihren Dienstnehmern zur privaten Nutzung überlässt, den Ansatz eines Sachbezuges gemäß § 4 Abs. 6 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) bei den Dienstnehmern rechtfertigt.

Sachverhalt und behördliches Verfahren Die Beschwerdeführerin betreibt in Österreich an mehreren Standorten in Wien und in verschiedenen Bundesländern Kfz Handels und Servicebetriebe. Die Bf... führt Personenkraftwagen der Marken ABCDEF.

Von der Beschwerdeführerin werden jeweils aktuelle Modelle der von ihr vertriebenen Marken als Neufahrzeuge erworben und den Dienstnehmern zur privaten Nutzung überlassen. Nach den Fahrzeugbenützungsverträgen - abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und den Dienstnehmern - sind diese Fahrzeuge auch zu Vorführzwecken interessierten Kunden zur Verfügung zu stellen. Die Fahrzeuge sind bei Bedarf auch für Probefahrten zu verwenden.

Bei der Lohnverrechnung ist der Sachbezug für die private Nutzung der Firmenfahrzeuge von der Beschwerdeführerin wie folgt ermittelt worden:

Einkaufspreis laut Rechnung (Hersteller bzw Generalimporteur) zuzüglich MwSt und NOVA abzüglich allfälliger vom Verkäufer (Lieferant /Generalimporteur) gewährten Sonderaktionen ergibt die Bemessungsgrundlage. Von der so ermittelten Bemessungsgrundlage ist der Sachbezug mit 1,5% bei der monatlichen Lohnverrechnung angesetzt worden.

Bei der stattgefundenen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA-Prüfung) ist die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Berechnung des Sachbezuges für die private Nutzung der Firmenfahrzeuge abgeändert worden. Zu der von der Beschwerdeführerin ermittelten Bemessungsgrundlage ist ein Zuschlag von 20% nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung angesetzt worden, da die Fahrzeuge für Vorführzwecke (Besichtigung durch Kunden, Probefahrt durch Kunden) verwendet

worden sind und daher als Vorführfahrzeuge eingestuft worden sind. Von der um 20% erhöhten Bemessungsgrundlage ist der jeweilige Sachbezug von 1,5% berechnet worden. Die Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind der Beschwerdeführerin mit Bescheiden des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Februar 2015 vorgeschrieben worden.

Gegen diese Bescheide ist Beschwerde erhoben worden.

Vom BFG anzuwendende Normen

Gemäß § 15 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (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.

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

Ergänzend zu dieser Normvorschrift wurde für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn der Ansatz bzw. die Ermittlung eines geldwerten Vorteils, der einem Arbeitnehmer durch die Fahrzeugüberlassung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges erwächst, in einer bundeseinheitlichen Sachbezugsverordnung geregelt (BGBI 1992/642, BGBI II, 1998/423, BGBI II 2001/416, BGBI II 2004/467, BGBI II 2014/29 ab März 2014, BGBI II 2015/243 und BGBI II 2015/395).

Für die streitähnigen Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 gelangt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) in der Fassung BGBI II 2004/467 zur Anwendung.

§ 4 der Verordnung ist Übertitelt mit "Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges" und lautet wie folgt:

§ 4 (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) maximal € 600,00 monatlich, bzw. ab März 2014 maximal € 720,00 anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch die Kosten für Sonderausstattungen. Selbständige bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

§ 4 (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 € 300,00, bzw. ab März 2014 maximal € 360,00 monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

§ 4 (3) Ergibt sich bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in

einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

§ 4 (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 Erwerbers des Kraftfahrzeugs zugrundegelegt werden.

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

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

§ 4 (7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag besteht ein Wahlrecht, diesen auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.

Bedenken des antragstellenden Gerichts

Der Verfassungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (VfGH V 113/11-14 vom 14. März 2012 Rz 26) die Auffassung, dass es das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber jedenfalls dann nicht verbietet, pauschalierende Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsoökonomie liegen, also sachlich begründet sind (VfSlg. 4930/1995 KFZPauschale, 5022/1965, 7136/1973, 7286/1974, 9624/1983, 13.726/1994). Im Wesen der Pauschalierung liegt es, zum Zwecke der Vereinfachung der Steuererhebung von den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles abzusehen und Durchschnittswerte zugrunde zu legen. Nicht jede Abweichung vom tatsächlichen Ergebnis erfordert daher ein Abgehen von der Pauschalierung. Den Vorgaben des Verfassungsrechts entspricht eine Pauschalierung nur dann, wenn sie sich auf eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten einigermaßen homogene Gruppe bezieht und für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat erbringt, das den tatsächlichen Ergebnissen im mehrjährigen Durchschnitt entspricht. Die Grenze der Zulässigkeit einer pauschalen Betrachtungsweise und die dieser Betrachtung innewohnende Toleranz von Unschärfen scheint erreicht, wenn die typisierende Betrachtung überwiegend nicht mehr der wirtschaftlichen Realität entspricht und nicht einmal mehr die Mehrheit der Fallkonstellationen zutreffend abbilden kann. Diese Grenze ist jedenfalls überschritten, wenn die pauschale Betrachtung generell ein falsches Bild der Wirklichkeit zeichnet und somit sachlich nicht mehr begründbar ist. Die Rechtswidrigkeit ist ebenso erreicht, wenn der Telos des zugrundeliegenden Gesetzes (Mittelwert am Verbraucherort) nicht mehr erreicht werden kann, weil die Verordnung von einer nicht mehr zutreffenden Prämisse ausgeht (durchschnittliche Bruttomarge von mindestens 20%) und für den Rechtsanwender auch keine Abweichungen zulässt.

Sie führt somit zu einer systematischen Ungleichmäßigkeit der Besteuerung und widerspricht eindeutig dem Gesetz.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. April 1999, 94/13/0097 zum Ausdruck gebracht hat, soll der geldwerte Vorteil, der in der Überlassung eines dienstgebereigenen Kraftfahrzeuges für Privatfahrten des Dienstnehmers besteht, nicht deswegen laufend neu bewertet werden, weil das Kraftfahrzeug einer laufenden Wertminderung unterliegt. Es wird vielmehr eine pauschale Bewertung vorgenommen, die aus der Sicht des Dienstnehmers den Vorteil bemisst, der darin besteht, dass sich der Dienstnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste. Dabei wird dem Gesetz entsprechend von einem so genannten „üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes“ ausgegangen.“

Der "übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes " ist in der Sachbezugswerteverordnung angeführt. Zur Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBI 1992/642, sind keine Erläuterungen ergangen. Es darf daher der historische Werdegang kurz angeführt werden.

Mit der Einführung des EStG 1988 sind ab dem Kalenderjahr 1989 für die Lohnverrechnung eine Vielzahl von Änderungen einhergegangen. Vom Bundesministerium für Finanzen sind Richtlinien für die Lohnverrechnung 1989 im AÖFV Nr. 191/1989 verlautbart worden. Unter Punkt 4 ist die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges angeführt worden. Es ist festgehalten worden, dass der Sachbezugswert bei Neufahrzeugen mit 1,5% der Anschaffungskosten einschließlich Umsatzsteuer mit maximal ATS 7.000,00 anzusetzen ist. Weiters ist eine Reihe von Zweifelsfragen einer Klärung zugeführt worden. Unter anderem ist auf die Frage wie vorzugehen sei, wenn bei einem Vorführkraftfahrzeug die Anschaffungskosten des Erstbesitzers (Autohändlers) nicht nachgewiesen werden können, geantwortet worden, dass keine Bedenken bestünden, wenn in derartigen Fällen in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückgerechnet werde, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges (zuzüglich Umsatzsteuer) um 20% erhöht werden.

Nach den Richtlinien für die Lohnverrechnung war der Grund für die Vorgehensweise bei der Ermittlung des Sachbezugswertes bei Vorführfahrzeugen eine Erhöhung von 20% der Anschaffungskosten vorzunehmen, darin zu erblicken, dass die tatsächlichen Erstanschaffungskosten für den Erwerber eines Vorführfahrzeuges nicht ermittelbar waren.

Die Formulierung der Lohnverrechnungsrichtlinien - nur bei nicht nachweisbaren Anschaffungskosten eines Vorführfahrzeuges eine Erhöhung von 20% des Kaufpreises vorzunehmen - ist in die Sachbezugswerteverordnung nicht aufgenommen worden.

§ 4 (6) der Verordnung lautet: Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 anzusetzen.

Wie der Begriff "Vorführkraftfahrzeug" im Sinne der Sachbezugswerteverordnung auszulegen ist, ist weder in der Sachbezugswerteverordnung selbst, noch im § 15 EStG

1988 näher ausgeführt.

Darüber hinaus sind noch folgende Gründe anzuführen, warum § 4(6) der Sachbezugswerteverordnung zu einer Ungleichbehandlung führt, die der Intention des Mittelwertes am Verbraucherort widerspricht:

Folgendes Beispiel:

Ein Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer ein KFZ mit zB Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe von € 30.000,00 zur privaten Nutzung zur Verfügung mit der Auflage, dass er (= der Arbeitgeber) dieses Fahrzeug auch für Vorführzwecke verwendet. Einem anderen Arbeitnehmer wird das gleiche Fahrzeug NUR zur privaten Nutzung überlassen.

Beide Arbeitnehmer nutzen diese Fahrzeuge im gleichen Ausmaß für private Zwecke.

Der Sachbezug für den ersten Arbeitnehmer ist nach § 4 (6) der Verordnung – da Vorführfahrzeug - mit monatlich € 540,00 ($30.000 + 20\% = 36.000,00$ davon 1,5%) anzusetzen. Der Sachbezug für den zweiten Arbeitnehmer ist nach § 4 (1) der Verordnung zu ermitteln und ist mit 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten mit monatlich € 450,00 anzusetzen.

Der aus der Privatnutzung der arbeitgebereigenen Fahrzeuge resultierende "geldwerte Vorteil" (§ 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988) ist bei beiden Arbeitnehmern gleich groß. Dessen ungeachtet wird eine unterschiedliche Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Sachbezuges herangezogen. Der Arbeitnehmer, der ein „Vorführfahrzeug“ für seine Privatfahrten verwendet, hat eine höhere Bemessungsgrundlage als der Arbeitnehmer, der dafür kein "Vorführfahrzeug" verwendet.

Wird - wie im Beschwerdefall - ein für Vorführzwecke verwendetes und daher als Vorführfahrzeug eingestuftes Fahrzeug dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, besteht keine Möglichkeit den Sachbezug nach § 4 (1) der Verordnung anzuwenden, da bei Vorführfahrzeugen nach der Sachbezugswerteverordnung zwingend der Sachbezug nach § 4(6) zu ermitteln ist.

Von der Beschwerdeführerin sind Neufahrzeuge (mit nachgewiesenen Anschaffungskosten) als Vorführfahrzeuge den Dienstnehmern zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt worden. Durch die Hinzurechnung des 20% Zuschlages für Vorführfahrzeuge zu den tatsächlichen Anschaffungskosten (= Neufahrzeug im Sinne des § 4 (1) der VO) sind dem Gericht daher Bedenken entstanden, die zu der spruchgegenständlichen Antragstellung geführt haben.

Nach erfolgter Stellungnahme des Bundesministeriums für Finanzen sowie darauf erfolgter Replik der Bf wies der VfGH am 12. Oktober 2017 den Antrag als unzulässig zurück. Er begründete dies wie folgt:

1.1. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgreifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG bzw. des

Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denkunmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet (vgl. etwa VfSlg. 10.640/1985, 12.189/1989, 15.237/1998, 16.245/2001 und 16.927/2003).

1.2. Im Verfahren ist nichts hervorgekommen, was den Verfassungsgerichtshof an der Präjudizialität des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung zweifeln ließe. Aus den Bescheiden des Finanzamtes Wien 1/23 jeweils vom 23. Februar 2015 sowie den Begründungsergänzungen vom 8. April 2015 bzw. 8. Mai 2015 geht hervor, dass die belangte Behörde vor dem Bundesfinanzgericht bei der Berechnung des Sachbezuges hinsichtlich der von den beschwerdeführenden Gesellschaften deren Arbeitnehmern zur außerbetrieblichen Verwendung überlassenen Vorführkraftfahrzeuge § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung anwendet und (nach Durchführung einer GPLA-Prüfung nachträglich) eine 20%ige Erhöhung der tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung zum Ansatz gebracht hat. Auch das Bundesfinanzgericht hat bei der Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung anzuwenden. Das antragstellende Gericht ist daher jedenfalls denkmöglich von der Präjudizialität der angefochtenen Bestimmung ausgegangen.

2. Der Verfassungsgerichtshof geht in seiner Rechtsprechung zu den Prozessvoraussetzungen von Normenkontrollverfahren von dem Grundgedanken aus, dass ein solches Verfahren dazu führen soll, die behauptete Verfassungswidrigkeit – wenn sie tatsächlich vorläge – zu beseitigen, dass aber der nach Aufhebung verbleibende Teil der Norm möglichst nicht mehr verändert werden soll, als zur Bereinigung der Rechtslage unbedingt notwendig ist (vgl. zB VfSlg. 8461/1979, 11.737/1988, 18.412/2008). Unzulässig ist ein Antrag daher auch dann, wenn der Umfang der zur Aufhebung beantragten Bestimmungen so abgesteckt ist, dass die angenommene Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung gar nicht beseitigt würde (vgl. zB VfSlg. 13.299/1992, 14.740/1997, 16.191/2001, 19.496/2011, 19.824/2013; VfGH 14.12.2016, G 573/2015 ua.; 21.6.2017, G 266/2016).

3. Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Fahrzeug für Privatfahrten (einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) zu benutzen, ist dieser in Geld messbare Vorteil gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 als Einnahme zu erfassen. Anzusetzen ist danach der "übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes". Die zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergangene Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 416/2001 idF BGBl. II 467/2004, regelt in diesem Zusammenhang in § 4 die Bewertung dieses Vorteils. Nach § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung ist ein monatlicher Sachbezug iHv 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeugs (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) nach der im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht anzuwendenden Rechtslage mit maximal € 600,– anzusetzen. Bei Gebrauchtfahrzeugen ist gemäß § 4 Abs. 4 Sachbezugswerteverordnung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung oder sind alternativ die nachgewiesenen

tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung des ersten Erwerbers zugrunde zu legen. § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung bestimmt, dass bei Vorführkraftfahrzeugen die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung anzusetzen sind.

Mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes soll jener Vorteil steuerlich erfasst werden, der darin besteht, dass sich der Arbeitnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste (vgl. VfSlg. 13.093/1992; VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207). Nach dem System der Sachbezugswerteverordnung ist hiebei stets vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeugs auszugehen. Für Gebrauchtfahrzeuge sind gemäß § 4 Abs. 4 Sachbezugswerteverordnung die Listenpreise im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung und alternativ die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten des Ersterwerbers anzusetzen.

4. Das Bundesfinanzgericht begründet seine (ausschließlich gegen § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung gerichteten) Bedenken zunächst damit, dass die Sachbezugswerteverordnung bei der Bewertung von Vorführkraftfahrzeugen von einer nicht mehr zutreffenden Prämisse einer durchschnittlichen Bruttomarge von 20% ausgehe und für den Rechtsanwender auch keine Abweichung zulasse. Damit sei nach Auffassung des antragstellenden Gerichtes die Grenze der Zulässigkeit einer pauschalierenden Regelung überschritten. Darüber hinaus führe die Regelung zu einer Ungleichbehandlung: Ein Arbeitnehmer, der ein Vorführkraftfahrzeug für seine Privatfahrten verweise, habe zwar den gleichen Vorteil wie ein Arbeitnehmer, dem dieses Fahrzeug nur zur privaten Nutzung überlassen werde; ersterer müsse aber wegen des in § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung vorgesehenen Zuschlags von 20% einen höheren Sachbezug versteuern.

5. Vor dem Hintergrund dieser Bedenken erweisen sich die vorliegenden Anträge als zu eng gefasst:

6. Im Falle einer Aufhebung (nur) des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung wäre die Bewertung des Sachbezuges aus der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugs nach § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung vorzunehmen. Damit wären für die Bewertung nach § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung die tatsächlichen Anschaffungskosten für das Vorführkraftfahrzeug (nach Abzug der Sonderkondition für derartige Kraftfahrzeuge) anzusetzen, die der Kfz-Händler aufzuwenden hatte. Bei einer isolierten Aufhebung des § 4 Abs. 6 Sachbezugswerteverordnung würde sohin § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung aber ein Inhalt zukommen, der dem Verordnungsgeber nicht zusinnbar ist, zumal die nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes unsachlich benachteiligende Rechtslage ins Gegenteil verkehrt würde und bei dieser Sachlage der Sachbezug für einen Arbeitnehmer eines Kfz-Händlers, der ein Vorführkraftfahrzeug (auch) privat nutzt, niedriger wäre als für einen Arbeitnehmer, der ein solches vom Kfz-

Händler angeschafftes Fahrzeug (nur) für private Zwecke nutzt, werden doch dem Händler für die Anschaffung von Vorführkraftfahrzeugen vom Hersteller bzw. Generalimporteur regelmäßig besondere Konditionen eingeräumt.

Aus der Aktenlage geht hervor, dass die VfGH Entscheidung der Bf zugegangen ist. Ein weiteres inhaltliches Vorbringen der Bf ist nicht beim Bundesfinanzgericht eingelangt.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Aktenbestandteile der belannten Behörde, inklusive Aktenvermerke, das Vorbringen der Bf in ihren schriftlichen Eingaben, die Aussagen der Bf sowie der belannten Behörde bei der mündlichen Verhandlung am 30. März 2016 sowie die Ausführungen des VfGH.

Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde im Wesentlichen am Beginn der mündlichen Verhandlung vorgetragen und ergeben sich Ergänzungen aus den Ausführungen der Bf sowie des Finanzamtes.

Rechtslage

§ 15 EStG 19 idgF

(1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden.

(2) Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorates anzusetzen.

§ 4 SachbezugswerteVO idgF

§ 4 (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) maximal € 600,00 monatlich, bzw. ab März 2014 maximal € 720,00 anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch die Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

§ 4 (3) Ergibt sich bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur) pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in

einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

§ 4 (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 Erwerbers des Kraftfahrzeugs zugrundegelegt werden.

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

Rechtliche Beurteilung

Formal strittig war in der mündlichen Verhandlung die Rechtzeitigkeit der Beschwerde. Da in den Bescheidbegründungen auf den Bericht der Außenprüfung verwiesen wurde, ist § 245 Abs 1 2. Satz BAO sinngemäß anzuwenden und die Beschwerdefrist beginnt erst mit Zustellung der Begründung an die Bf zu laufen. Mangels gegenteiliger Hinweise und da keine Nachweise eines früheren Einlangens des Aussenprüfungsberichtes bzw. der Begründung bei der Bf im Akt ersichtlich sind bzw. dem Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht wurden, ist von der Rechtzeitigkeit der Beschwerde auszugehen.

Strittige Frage im gegenständlichen Fall war primär die Bewertung der Vorführ-Kfz auf Grund der Bestimmung des § 4 Abs.6 SachbezugswerteVO, von der die Bf behauptete, sie sei verfassungswidrig. Diese Behauptung beruht primär auf dem in der Bescheidbeschwerde angeführten Beispiel einer Schlechterstellung eines Mitarbeiters eines Kfz Händlers, der ein Vorführfahrzeug zur Verfügung erhält und die tatsächlichen Anschaffungskosten plus die 20 % gem. § 4 Abs 6 SachbezugswerteVO zu versteuern hat gegenüber einem anderen Mitarbeiter des Kfz Händlers, der ein anderes Fahrzeug, das kein Vorführwagen ist, als Sachbezug zur Verfügung erhält, das nur nach dem Listenpreis minus handelsüblicher Rabatte bewertet würde.

Offen bleibt in diesem Zusammenhang, ob damit auch immer zwingend eine Schlechterstellung verbunden sein muss. Es handelt sich dabei um ein fiktives Beispiel - konkrete Zahlen wurden von der Bf nicht genannt. Beispielsweise liegen keine Angaben der Bf vor, wie die Rabatte bzw. Sonderkonditionen beim Kfz-Kauf konkret aussehen bzw. ob nicht schon beim Ankauf der Kfz preislich unterschieden wird, ob diese in der Folge als Vorführkfz oder als sonstige Fahrzeuge vom Kfz Händler genutzt werden und auf Grund dessen dem späteren Zweck entsprechend andere Preise veranschlagt werden.

Die Basisdaten, die die Bf in der Beschwerde mitübersandt hat, zeigen, dass je Automarke die jeweiligen Einkaufspreise abzüglich verrechneter Boni und sonstiger Rabatte von den zugehörigen Verkaufserlösen abgezogen und so der Bruttogewinn in % ermittelt wurde, wobei die Bf der Meinung ist, dass die dabei ermittelte Bruttogewinnmarge eindeutig unter dem in § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO vorgesehenen 20%-Aufschlag liege. Mit den von der Bf vorgenommenen Berechnungen solle aufgezeigt werden, dass die Bewertung nach

§ 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO zu einer Überbewertung im Vergleich zu den nach § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 4 SachbezugswerteVO anzusetzenden Werten bzw. zu den erzielbaren Marktpreisen führe. Die in der Beschwerde dargestellten erzielbaren Bruttogewinnmargen wurden je Automarke dargestellt. Dabei ist zu bedenken, dass Einkaufspreise für Vorführ-Kfz deutlich niedriger sind als für Neuwagen, die an Einzelhandelskunden veräußert werden. Außerdem sind für Kfz-Händler nachträgliche Rabatte/Boni von den Produzenten nicht unüblich, die nicht an die Einzelhandelskunden weitergegeben werden. Es erscheint durchaus fraglich, ob die in der Beschwerde dargestellten Bruttogewinnmargen auch die nachträgliche Minderung der Einkaufspreise des Kfz-Händlers wiedergeben bzw. die dargestellten Bruttogewinnmargen auf Grundlage der durch nachträgliche Boni/Rabatte der Lieferanten verminderten Einkaufspreise ermittelt wurden.

Verfahrensrechtlich zitiert das Finanzamt immerzu einen Vorlageantrag der Bf. Dieser liegt jedoch nicht vor. Ein in der Beschwerde gestellter Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung (BVE) ist noch kein Vorlageantrag. Ein Vorlageantrag setzt eine BVE voraus. Erfolgt die Beschwerdevorlage innerhalb von 3 Monaten (§ 262 Abs 2 lit b BAO), was im gegenständlichen Fall geschehen ist, ist keine BVE mehr zulässig, ein Unterlassen wurde ohnehin von der Bf beantragt. Ein Vorlageantrag im Sinne des § 264 BAO liegt also im gegenständlichen Fall nicht vor.

Nachzuvollziehen ist die Ansicht des Finanzamtes dahingehend, dass wenn die von der Bf auf Basis einer Durchschnittswertbildung durch Auswertung je Automarke (ohne Berücksichtigung der Modellvariante bzw. Kfz-Ausstattung) ermittelten Bruttogewinnmargen auf die Einkaufspreise für Vorführ-Kfz aufgeschlagen würden, sich eine niedrigere Bemessungsgrundlage für den Sachbezugswert ergeben würde als bei Anschaffung vergleichbarer Kfz durch Nicht-Kfz-Händler gemäß § 4 Abs. 1 bzw. nach § 4 Abs. 4 SachbezugswerteVO. Nicht auszuschließen ist auch, dass bei Aufschlag der von der Bf errechneten durchschnittlichen Bruttogewinnmargen - bei einem Durchschnittswert nur nach Automarke - auf die Anschaffungskosten für Vorführ-Kfz der derart ermittelte Wert niedriger sein könnte als der Listenpreis. Die Bruttogewinnmarge auf die an Einzelhandelskunden veräußerten Kfz könnte daher nicht auf den Einkaufspreis von Vorführ-Kfz angewandt werden, sonst würde sich ein zu niedriger Kfz-Sachbezug ergeben.

Die erwähnte Auswertung je Automarke zeigt für die Ermittlung der Bruttogewinnmarge nur einen wenig aussagekräftigen Wert an, wenn die Automarke das einzige Kriterium ist und keine Differenzierung nach Modell oder Modellvariante vorgenommen wird, genausowenig wie nach der konkreten Ausstattung des jeweiligen Kfz, die bekanntermaßen den Preis wesentlich beeinflusst durch preisintensive Kriterien wie Motorleistung, Sitze, Technik, Assistenzsysteme etc. Bei einer derartigen Durchschnittsbetrachtung würden auch Auslaufmodelle gleichermaßen erfasst, für die wesentlich niedrigere Margen erzielbar sind. Eine Überbewertung durch § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO, kann seriös wohl nur beurteilt werden, wenn auch das jeweilige Kraftfahrzeug hinsichtlich Fahrzeugtyp, Modell und Ausstattung vergleichbar ist. Das

vom Finanzamt angeführte Beispiel der Automarke Opel (Modell Opel "Insignia" in folgenden Modellvarianten erhältlich: Einstiegsversion, Edition, Sport, Cosmo, OPC -die Preise variieren von € 24.300 bis € 48.500) veranschaulicht die großen Preisspannen, die sogar das Doppelte je nach Ausstattung und Modell ausmachen können. Aufschlußreich hätte in diesem Zusammenhang eine Offenlegung der tatsächlichen Verkaufspreise an Einzelhandelskunden vergleichbarer Kfzs (Vergleichbarkeit hinsichtlich Modellvariante und Ausstattung) mit den nach § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO im Rahmen der GPLA ermittelten Werten als Gegenüberstellung sein können.

Eine wesentliche Bedeutung im gegenständlichen Fall ist der Prüfung durch ein Höchstgericht beizumessen:

Auf Grund des Antrages des Bundesfinanzgerichtes wurde der gegenständliche Sachverhalt GZ. RN/7100004/2016 vom Verfassungsgerichtshof geprüft. Obwohl der VfGH den Antrag des Bundesfinanzgerichtes wegen Unzulässigkeit zurückgewiesen hat, hat er doch in seinem Beschluss V 46-47/2016-13 auch inhaltlich darüber abgesprochen und stellt klar, dass aus verfassungsrechtlicher Sichtweise eine Aufhebung des § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO isoliert nicht in Betracht kommen kann. Der VfGH begründet dies damit, dass dadurch eine Verfassungswidrigkeit erst recht begründet würde: Für die Bewertung des Sachbezuges aus der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz wäre dann gem. § 4 Abs. 1 SachbezugswerteVO die Höhe der tatsächlichen Anschaffungskosten für das Vorführkraftfahrzeug (nach Abzug der Sonderkondition für derartige Kraftfahrzeuge) anzusetzen, die der Kfz-Händler aufzuwenden hatte. Durch die isolierte Aufhebung des § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO würde dem § 4 Abs. 1 SachbezugswerteVO ein Inhalt beigemessen, der dem Gesetzgeber, der die VO erlassen hat, wohl nicht vorgeschwebt sein konnte, zumal die nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes unsachlich benachteiligte Rechtslage ins Gegenteil verkehrt werden würde und dadurch der Sachbezug für einen Arbeitnehmer eines Kfz-Händlers, der ein Vorfürkzf (auch) privat nutzt, niedriger wäre als für einen Arbeitnehmer, der ein solches vom Kfz-Händler angeschafftes Fahrzeug (nur) für private Zwecke nutzt, da dem Händler für die Anschaffung von Vorführ-Kfz von Herstellern/Generalimportoreuren regelmäßig besondere Konditionen eingeräumt werden.

Dazu kommt auch, dass sich zwischenzeitig auch der VwGH der Rechtsansicht des VfGH angeschlossen hat und in seinem Erkenntnis vom VwGH 21.11.2018, Ro 2016/13/0013 den eben dargestellten Beschluss des VfGH vom 12. Oktober 2017, V 46/2016 zitiert und vor diesem Hintergrund die in der gegenständlichen Bescheidbeschwerde zur Unterstützung des Beschwerdebegehrens angeführte Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 15.02.2016, Zi. RV/7103143/2014 wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben hat. In der aufgehobenen Entscheidung vertrat das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO nicht zur Anwendung gelange, wenn die mitbeteiligte Kfz-Händlerin ihren Mitarbeitern Vorführkraftfahrzeuge zur Privatnutzung überlasse, sondern vielmehr § 4 Abs. 1 der SachbezugswerteVO einschlägig sei.

Der VwGH stellt klar, dass mit dem Ansatz eines Sachbezugswertes jener Vorteil steuerlich erfasst werden solle, der darin bestehe, dass sich der Arbeitnehmer jenen Aufwand erspart, der ihm erwachsen würde, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste (VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0043, mwN). Nach dem System der Sachbezugswerteverordnung sei hierbei stets vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen (vgl. VfGH 12.10.2017, V 46/2016 ua).

Der VwGH verweist auf die verfassungsrechtlichen Überlegungen in der Begründung des Beschlusses, mit dem der VfGH den Antrag des Bundesfinanzgerichts auf Aufhebung der Regelung des § 4 Abs. 6 der SachbezugswerteVO über die Sachbezugsbewertung bei Vorführkraftfahrzeugen als vor dem Hintergrund der Bedenken zu eng gefasst zurückgewiesen hat, trotzdem aber klarstellt, dass eine isolierte Aufhebung des § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO nicht in Frage käme, da eine Anwendung des § 4 Abs. 1 dem Verordnungsgeber nicht zusinnbar sei, weil in diesem Fall nur die tatsächlichen Anschaffungskosten (nach Abzug der Kfz Händlern regelmäßig vom Hersteller bzw. Generalimporteur eingeräumten Sonderkonditionen für derartige Fahrzeuge) anzusetzen wären. Daraus ergibt sich für den VwGH die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichts im aufgehobenen Erkenntnis, da dies laut VfGH die Konsequenz hätte, dass dann die Privatnutzung von Vorführkraftfahrzeugen gegenüber der privaten Nutzung anderer Kraftfahrzeuge unzulässig bevorzugt wäre.

Angemerkt wurde vom VwGH aber, dass im Verfahren, in dem der erwähnte Zurückweisungsbeschluss des VfGH erging zur Rechtfertigung des Zuschlags von 20% nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung vom Bundesminister für Finanzen in seiner Stellungnahme darauf hingewiesen wurde, dass damit auch berücksichtigt sei, dass Vorführkraftfahrzeuge gemäß § 3 Z 3 NoVAG 1991 von der NoVA befreit seien - somit im Sinne des Verordnungsgebers offenbar davon auszugehen sei, dass die NoVA nicht bereits bei der Ermittlung der tatsächlich angefallenen Anschaffungskosten "im Sinne des Abs. 1" hinzuzurechnen sei. Daher ist der VwGH der Ansicht, dass unter diesem Aspekt der Rechtfertigung der Höhe des Zuschlags sich die in dem vom VwGH aufgehobenen Erkenntnis des BFG im Rahmen der GPLA vorgenommene (zusätzliche) Hinzurechnung der NoVA zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Sachbezugswerte als unzulässig erweise.

Worauf sich die Behauptung in der Stellungnahme des Bundesministers für Finanzen, dass im 20%-igen Zuschlag auch die NoVA enthalten sei, stützt, ist aber nicht nachvollziehbar, weil er diese Aussage gänzlich unbegründet ließ. Argumente, die dafür sprechen lassen sich - soweit erkennbar - nicht finden, eher Argumente dagegen, zumal die Auffassung, dass der 20%-ige Zuschlag (nur) dazu diene, (auch) bei Vorführkraftfahrzeugen zu den Erstanschaffungskosten zu gelangen, bereits zu einem Zeitpunkt vertreten worden sei, zu dem es noch keine NoVA gegeben habe (im Anwendungsbereich der Festsetzung der Sachbezugswerte durch die Finanzlandesdirektionen) - zu diesem Ergebnis kommt die in einem ähnlichen Fall erst

kürzlich ergangene Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom BFG 29.07.2019, RV/7105785/2017.

Mangels einer Begründung für die Aussage des Bundesministers für Finanzen, dass im 20%-igen Zuschlag iSd § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung die NoVA enthalten sei, bleibt ungeklärt, ob er damit - wie der VwGH oben zitiert geschlossen hat - tatsächlich die Steuerbefreiung der Vorführfahrzeuge von der NoVA berücksichtigen wollte. Selbst wenn das tatsächlich der Fall sein sollte, kann nach dem eben zitierten Erkenntnis des BFG, der vom VwGH in weiterer Folge daraus gezogenen Schlussfolgerung, dass die NoVA bei Vorführfahrzeugen daher bei der Ermittlung der tatsächlich angefallenen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung nicht zu berücksichtigen sei, nicht gefolgt werden uzw. aus folgenden Gründen:

"Sind geldwerte Vorteile als Einnahmen anzusetzen, so sind diese Einnahmen mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes" anzusetzen.

Es handelt sich dabei um jenen Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Vorteile am Verbrauchsort im freien Wirtschaftsverkehr zu beschaffen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 22 zu § 15; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 36 zu § 15).

Der geldwerte Vorteil beim Empfänger ist von den Aufwendungen des Zuwendenden (zB Arbeitgeber) unabhängig (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 39 zu § 15). Mit den tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4

Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung sind daher also die Anschaffungskosten des Empfängers des geldwerten Vorteils (zB des Arbeitnehmers) gemeint und nicht die eigenen Anschaffungskosten des den geldwerten Vorteil Zuwendenden (zB des Arbeitgebers). In § 3 Z 3 NoVAG ist eine Befreiung von der Normverbrauchsabgabe (nur) für Vorführkraftfahrzeuge vorgesehen. Das bedeutet, dass der den geldwerten Vorteil zuwendende Unternehmer (zB der Arbeitgeber), der ein Vorführfahrzeug erwirbt, von der Normverbrauchsabgabe befreit ist, nicht aber der Empfänger des geldwerten Vorteils (zB der Arbeitnehmer), sodass - entgegen der vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Auffassung - auch die Normverbrauchsabgabe zu den tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung zählt. Folgte man tatsächlich der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, so würde sich auch im Zusammenhang mit der beim den geldwerten Vorteil Zuwendenden (= Unternehmer) als Vorsteuer wieder abziehbaren Umsatzsteuer die Frage stellen, ob diese (tatsächlich) zu den tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung zu rechnen ist. Im Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, Zi. 95/13/0078, hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch ausgeführt, dass bei der Sachbezugsbewertung die Vorsteuer von der Lohnsteuerbemessungsgrundlage nicht auszuscheiden ist, weil der nichtselbständig Tätige nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug) anzusehen ist. Damit hat der Verwaltungsgerichtshof (unmissverständlich) klargestellt, was bereits aus § 15

Abs. 2 EStG 1988 (eindeutig) hervorgeht: Geldwerte Vorteile führen beim Empfänger (und nicht beim Zuwendenden) zu Einnahmen und sind daher in der Höhe, die der Empfänger selbst hätte aufwenden müssen, um sich diese Vorteile im freien Wirtschaftsverkehr zu beschaffen, als solche anzusetzen, und nicht in der Höhe, die der Zuwendende (tatsächlich) aufgewendet hat. "

Das Bundesfinanzgericht teilt auch im gleich gelagerten Fall in seine Entscheidung vom 24.09.2019, RV/7104558/2015 sowie im gegenständlichen Fall diese Rechtsauffassung. Zusätzlich zu den zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen des VfGH und VwGH ist aber betreffend den gegenständlichen Fall auch Folgendes festzuhalten:

Der VfGH hat zwar den Antrag des Bundesfinanzgerichtes auf Aufhebung des § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO wegen Unzulässigkeit zurückgewiesen, aber durch seine Begründung auch klargestellt, dass selbst wenn er nicht zurückzuweisen gewesen wäre, die von der Bf geforderte Aufhebung des § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO nicht in Betracht gekommen wäre - aus den zitierten verfassungsrechtlichen Bedenken in Bezug auf eine durch die Aufhebung entstehende Verfassungswidrigkeit.

Daraus folgt, dass es sich hierbei um ein legitistisches Problem handelt, das - auch in Hinblick auf die von der Bf behauptete Überhöhung des 20 % Zuschlages zu den Anschaffungskosten im Verhältnis zur Realität - nicht mehr in die Kompetenz des Bundesfinanzgerichtes als Organ der Justiz, sondern in die Kompetenz des zuständigen Gesetzgebers als Organ der Legislative fällt. Solange eine derartige legitistische Änderung nicht erfolgt ist, ist die gegenwärtige Rechtslage in Form des § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO für Vorführ-Kfz anzuwenden.

Vor dem Hintergrund der derzeit aktuellen Gesetzeslage war daher die Anwendung des § 4 Abs. 6 SachbezugswerteVO nicht gesetzwidrig und die gegenständliche Beschwerde daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Mit dem gegenständlichen Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht von der vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. November 2018, Ro 2016/13/0013 in Bezug auf die Normverbrauchsabgabe vertretenen Rechtsauffassung ab, da diese im Widerspruch zu der vom Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf die Umsatzsteuer vertretenen Rechtsauffassung in seinem Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, Zi. 95/13/0078 steht.

Demzufolge ist die Revision zulässig.

Wien, am 27. September 2019