

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Moore Stephens Uniconsult Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, Bahnhofstraße 35a, 4910 Ried im Innkreis, gegen den Bescheid der belangten Behörde FA XYZ vom 3.8.2011 betreffend Körperschaftsteuer 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten ist der Körperschaftsteuerbescheid 2007.

Verfahren

Die Beschwerdeführerin erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die erklärungsgemäß veranlagt wurden (Bescheid vom 2.10.2008).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2007 bis 2009 ging der Betriebsprüfer bei zwei in Deutschland geleasten Fahrzeugen von einer unrichtigen Berechnung der Aktivposten aufgrund einer falschen Bemessungsgrundlage (Angemessenheitsprüfung gemäß §§ 8 Abs. 6 Z 2 bzw. § 20 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988) aus und erhöhte im Jahr 2007 den Bilanzgewinn um 1.879,55 €. Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 28.7.2011 Tz 5, das Besprechungsprogramm vom 13.7.2011 Tz 5 und die im Arbeitsbogen enthaltenen und auf den Beschwerdepunkt bezugnehmenden Unterlagen wird verwiesen.

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Prüfungsfeststellungen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 (Bescheid vom 3.8.2011); hingegen sind 2008 und 2009 keine Körperschaftsteuerbescheide ergangen.

Gegen diesen Bescheid er hob die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 10.8.2011 (eingelangt beim Finanzamt am 16.8.2011) Berufung und

beantragte, für die Angemessenheitsprüfung von den tatsächlichen Anschaffungskosten (Nettobetrag) auszugehen. Auf die Berufungsbegründung wird verwiesen.

Die hierzu ergangene Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 12.9.2011 wurde der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht, die jedoch keine Gegenäußerung erstattete.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Festgestellter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat in dem für die Beschwerde relevanten Zeitraum nachstehende Fahrzeuge in Deutschland geleast:

Der Mercedes Benz E 220 CDI wurde am 17.3.2005 von der P GmbH an die X Leasing GmbH Bayern um einen Brutto-Gesamtbetrag von 50.500 € verkauft (Rechnung vom 17.3.2005). Im Leasingvertrag der X Leasing GmbH an die Beschwerdeführerin vom 6.4.2005 wurde für die Berechnung der 36 Leasing-Monatsraten bzw. des kalkulierten Restwertes der österreichische Nettoverkaufspreis von 42.083,33 € angesetzt.

Der Mercedes Benz E 320 CDI wurde am 16.3.2007 als Vorführwagen von der P GmbH an die X Leasing GmbH Bayern um einen Brutto-Gesamtbetrag von 67.000 € verkauft (Rechnung vom 16.3.2007). Im Leasingvertrag der X Leasing GmbH an die Beschwerdeführerin vom 18.4.2007 wurde für die Berechnung der 48 Leasing-Monatsraten bzw. des kalkulierten Restwertes der österreichische Nettoverkaufspreis von 55.916,67 € angesetzt.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig. Es handelt sich um eine reine Rechtsfrage.

Rechtslage

Gemäß § 8 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 gilt, wenn dem Steuerpflichtigen ein Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen im Sinne der Z 1 entgeltlich überlassen wird, folgendes: Übersteigen die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Teile des Nutzungsentgelts die sich nach den Verhältnissen des Mieters ergebende Absetzung für Abnutzung des Vermieters (Z 1), hat der Steuerpflichtige für den Unterschiedsbetrag einen Aktivposten anzusetzen. Der Aktivposten ist so abzuschreiben, dass der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten

entfallende Gesamtbetrag der Aufwendungen jeweils den sich aus der Z 1 ergebenden Abschreibungssätzen entspricht.

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

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit b des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon unter § 8 Abs. 2 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, nicht abgezogen werden.

Zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Angemessenheit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen (PKW-Angemessenheitsverordnung) vom 9.12.2004, BGBl II 466/2004, erlassen.

Gemäß § 1 VO sind Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- und Kombinationskraftwagens insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe im Kalenderjahr 2004 34.000 € und ab dem Kalenderjahr 2005 40.000 € nicht übersteigen. Diese Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständige bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Anschaffungskostenabhängige Nutzungsaufwendungen oder –ausgaben sind im entsprechenden Ausmaß zu kürzen.

Gemäß § 3 VO hat bei Leasingfahrzeugen eine Kürzung von Aufwendungen oder Ausgaben beim Leasingnehmer insoweit zu erfolgen, als die der Berechnung der Leasingrate im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung zugrunde liegenden Anschaffungskosten den Betrag gemäß § 1 übersteigen. Dies gilt sinngemäß für Mietfahrzeuge, es sei denn, die Anmietung erfolgt für einen Zeitraum von höchstens 21 Tagen.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Angemessenheit für die in Deutschland geleasten Fahrzeuge. Die Beschwerdeführerin ging bei der Angemessenheitsprüfung (Angemessenheitsgrenze gemäß § 20 EStG 1988 40.000 € incl. NoVA und USt) von den Netto-Anschaffungskosten aus.

Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, dürfen bei den einzelnen

Einkünften nicht abgezogen werden. Dies gilt unter anderem für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erweist sich ein teurerer PKW nicht nur als gegenüber einem billigeren sicherer, sondern im Regelfall auch als repräsentativer. Das Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Anschaffung von Kraftfahrzeugen, mit denen auch ein Repräsentationsbedürfnis befriedigt werden kann, macht eine besonders sorgfältige Prüfung der Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen erforderlich. Entscheidend beim Abzug einer sogenannten "Luxustangente" ist, ob sich unter Bedachtnahme auf die Erfahrungen des täglichen Lebens bzw. die Verkehrsauffassung auf Grund der konkret gegebenen Umstände hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Anschaffung und Erhaltung des Kraftfahrzeuges nicht allein nach wirtschaftlichen und technischen Gesichtspunkten erfolgte, sondern damit auch Bedürfnisse der gesellschaftlichen Repräsentation befriedigt wurden (VwGH 22.9.1999, 97/15/0005).

Nach § 1 der PKW-Angemessenheitsverordnung sind Anschaffungskosten inkl. USt und NoVA bis 40.000 € angemessen. Es gilt eine anschaffungsbezogene Betrachtung (EStR Rz 4771; VwGH 22.1.2004, 98/14/0165). Höhere Anschaffungskosten (auch im Ausland; BMF 7.7.1998, SWK 98, S 488; sh. Rz 29) sind nicht abzugsfähig (Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 20 Rz 26).

Die Angemessenheitsprüfung hat auch bei Leasingfahrzeugen stattzufinden (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0118; VwGH 29.5.1996, 93/13/0014). Betragen die Anschaffungskosten eines Leasing-Kfz im Zeitpunkt der erstmaligen Überlassung mehr als 40.000 €, ist der auf den übersteigenden Betrag entfallende Teil der Leasingrate nicht absetzbar (§ 3 S 1 VO; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217). Auszugehen ist von den Anschaffungskosten, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden (VwGH 6.7.2006, 2003/15/0118). Kostenbestandteile der Leasingraten, wie Umsatzsteuer, Versicherungsprämien und motorbezogene Versicherungssteuer sind als wertabhängige Kosten anzusehen und unterliegen jedenfalls der aliquoten Kürzung (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 20 Rz 29).

Wird ein in Deutschland auf ein Unternehmen zugelassener Pkw einem österreichischen Unternehmen gegen Leistung eines leasingähnlich ausgestatteten Benutzungsentgelts längerfristig zur Verfügung gestellt, ist bei der Berechnung der "Luxustangente" von den (Brutto-)Anschaffungskosten in Deutschland und nicht vom österreichischen Listenpreis auszugehen. Als Anschaffungskosten können nur die tatsächlichen Kosten herangezogen werden (EStR Rz 4778).

Laut den vorgelegten Rechnungen betrugen die (Brutto-)Anschaffungskosten in Deutschland 50.500 € bzw. 67.100 €. Bei der Angemessenheitsgrenze von 40.000 € handelt es sich um einen Bruttobetrag. Die Beschwerdeführerin hat – da in Österreich die Umsatzsteuerpflicht verneint wird – der Angemessenheitsprüfung die Nettokaufpreise laut Leasingvertrag iHv 42.083,33 € bzw. 55.916,67 € zu Grunde gelegt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann ein Vergleich der (niedrigeren) Nettoanschaffungskosten mit der (höheren) (Brutto-)Angemessenheitsgrenze nicht zur Berechnung der Luxustangente herangezogen werden. Ein Vergleich ist nur zwischen Werten mit gleicher Berechnungsgrundlage möglich. Deshalb hat die belangte Behörde richtigerweise den Nettoanschaffungskosten eine (Netto-)Angemessenheitsgrenze (durch Herausrechnen der darin enthaltenen Umsatzsteuer) gegenübergestellt.

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.

Im gegenständlichen Fall wird über die Angemessenheitsprüfung gemäß §§ 8 Abs. 6 Z 2 bzw. § 20 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 abgesprochen. Es liegt eine einheitliche Rechtsprechung vor (zB VwGH 22.9.1999, 97/15/0005; VwGH 22.1.2004, 98/14/0165; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0118). Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 15. Mai 2017