

# TE Vfgh Beschluss 2017/10/12 V46/2016 ua

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 12.10.2017

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

B-VG Art139 Abs1 Z1

B-VG Art139 Abs1 / Prüfungsumfang

SachbezugswerteV §4 Abs6

EStG 1988 §15

## Leitsatz

Zurückweisung der Anträge des Bundesfinanzgerichtes auf Aufhebung einer Regelung über die Sachbezugsbewertung bei Vorführkraftfahrzeugen als vor dem Hintergrund der Bedenken zu eng gefasst

## Spruch

Die Anträge werden zurückgewiesen.

## Begründung

Begründung

### I. Anträge

Mit den vorliegenden, auf Art139 Abs1 Z1 B-VG gestützten Anträgen begehrt das Bundesfinanzgericht, §4 Abs6 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (in der Folge: Sachbezugswerteverordnung), BGBl II 416/2001 idF BGBl II 467/2004, als gesetzwidrig aufzuheben.

### II. Rechtslage

Die im vorliegenden Fall maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar (die angefochtene Verordnungsbestimmung ist hervorgehoben):

1. §15 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl 400 idFBGBl I 85/2008, lautet auszugsweise:

#### "4. ABSCHNITT

Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten

Einnahmen

§15. (1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des §2 Abs3 Z4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist §4 Abs3 anzuwenden.

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

2. §4 Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 416/2001 idF BGBl II 467/2004, lautet:

"Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges

§4. (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes 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 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

(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 Abs1 ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs2, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

(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 Abs1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

(5) Bei geleasteten Kraftfahrzeugen ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden.

(6) Bei Vorführcraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs1 anzusetzen.

(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 abzuziehen oder den Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.

"

### III. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Den Anträgen liegen folgende idente Sachverhalte zugrunde:

Beim Bundesfinanzgericht sind Beschwerdeverfahren gegen (Festsetzungs- bzw. Haftungs-)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 denen strittig ist, ob die von den beschwerdeführenden Gesellschaften vor dem Bundesfinanzgericht – zwei Kfz-Handels- und ServicebetriebsGmbHs – erworbenen (Neu-)Fahrzeuge, die sie möglichen Käufern zur Besichtigung und für Probefahrten zur Verfügung stellen und außerdem ihren Arbeitnehmern zur privaten Nutzung überlassen (Vorführcraftfahrzeuge), den Ansatz eines Sachbezuges gemäß §4 Abs6 Sachbezugswerteverordnung bei den Arbeitnehmern rechtfertigen.

Der Sachbezug für die private Nutzung wurde von den beschwerdeführenden Gesellschaften vor dem Bundesfinanzgericht wie folgt berechnet: Zum Einkaufspreis laut Rechnung wurden Mehrwertsteuer und Normverbrauchsabgabe hinzugerechnet und allfällige vom Verkäufer gewährte Sonderaktionen abgezogen. Von der so ermittelten Bemessungsgrundlage wurde der Sachbezug mit 1,5% angesetzt.

Im Rahmen der bei den beschwerdeführenden Gesellschaften vor dem Bundesfinanzgericht durchgeführten GLA-Prüfungen wurde die jeweils ermittelte Bemessungsgrundlage mit der Begründung um 20% erhöht, dass die Fahrzeuge zu Vorführcraftfahrzeugen verwendet würden und daher als Vorführcraftfahrzeuge gemäß §4 Abs6

Sachbezugswerteverordnung zu qualifizieren seien. In der Folge wurden den beschwerdeführenden Gesellschaften vor dem Bundesfinanzgericht mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Bei der Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden sind beim Bundesfinanzgericht Bedenken gegen die Bestimmung des §4 Abs6 Sachbezugswerteverordnung entstanden.

2. Das Bundesfinanzgericht legt die Bedenken, die es zur Antragstellung beim Verfassungsgerichtshof bestimmt haben, wie folgt dar:

2.1. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes verbiete das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber nicht, pauschalierende Regelungen vorzusehen, wenn diese den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprächen und im Interesse der Verwaltungsökonomie gelegen und somit sachlich begründet seien (mit Hinweis ua. auf VfSlg 19.633/2012). Eine typisierende Betrachtungsweise sei jedoch dann unzulässig, wenn – wie in den vorliegenden Fällen – der Telos des der Verordnung zugrundeliegenden Gesetzes (der Ansatz geldwerter Vorteile mit den "üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes") nicht erreicht werden könne, weil die Verordnung von einer nicht mehr zutreffenden Prämisse (einer durchschnittlichen Bruttomarge von mindestens 20% bei der Veräußerung von Neufahrzeugen) ausgehe und die Verordnung für den Rechtsanwender auch keine Abweichungen zulasse. Die Pauschalierung führe zu einer systematischen Ungleichmäßigkeit der Besteuerung und widerspreche eindeutig dem Gesetz.

2.2. Mit der pauschalen Bewertung werde nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu§15 Abs2 EStG 1988 jener geldwerte Vorteil bemessen, der dem Arbeitnehmer durch die Überlassung eines dienstgebereigenen Kraftfahrzeuges erwachse und der darin gelegen sei, dass der Arbeitnehmer für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges nicht aus Eigenem aufkommen müsse (mit Hinweis auf VwGH 28.4.1999, 94/13/0097).

Vor Einführung der Sachbezugswerteverordnung gingen die Lohnsteuerrichtlinien davon aus, dass der Sachbezugswert bei Neufahrzeugen mit 1,5% der Anschaffungskosten (einschließlich Umsatzsteuer) und maximal ATS 7.000,- anzusetzen sei. Nur für den Fall, dass bei einem Vorfühkraftfahrzeug die Anschaffungskosten des Erstbesitzers nicht ermittelt werden konnten, sei durch eine Erhöhung der tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorfühkraftfahrzeuges um 20% auf die Erstanschaffungskosten rückgerechnet worden. Diese Einschränkung sei nicht in die Sachbezugswerteverordnung aufgenommen worden.

Wie der Begriff "Vorfühkraftfahrzeug" auszulegen sei, sei weder in der Sachbezugswerteverordnung noch in§15 EStG 1988 näher ausgeführt. Zudem führe die unterschiedliche Höhe der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Sachbezuges – je nachdem, ob es sich um ein Vorfühkraftfahrzeug handle oder nicht – dazu, dass für einen Arbeitnehmer, dem ein nicht als Vorfühkraftfahrzeug eingestuftes Fahrzeug zur privaten Nutzung überlassen werde, eine niedrigere Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Sachbezuges zur Anwendung gelange als für einen Arbeitnehmer, dem ein Vorfühkraftfahrzeug zur privaten Nutzung überlassen werde.

3. Die beschwerdeführenden Gesellschaften vor dem Bundesfinanzgericht haben eine Äußerung erstattet, in der sie sich den Bedenken des Bundesfinanzgerichtes anschließen.

4. Der Bundesminister für Finanzen hat über Aufforderung des Verfassungsgerichtshofes eine Äußerung erstattet, in der er den in den Anträgen dargelegten Bedenken gegen die in §4 Abs6 Sachbezugswerteverordnung angeordnete pauschale Erhöhung der Bemessungsgrundlage bei Vorfühkraftfahrzeugen wie folgt entgegnet:

Der Aufschlag auf die tatsächlichen Anschaffungskosten sei nach Ansicht des Bundesministers für Finanzen geboten, um jene Differenz auszugleichen, die zwischen den Anschaffungskosten eines Firmenfahrzeuges und jenen eines Vorfühkraftfahrzeuges bestehe. Da als Bemessungsgrundlage der steuerlich zu berücksichtigenden geldwerten Vorteile die Anschaffungskosten des jeweiligen Kraftfahrzeuges heranzuziehen seien, bewirke die in §4 Abs6 Sachbezugswerteverordnung vorgesehene Erhöhung um 20%, dass ein Arbeitnehmer eines Kfz-Händlers, der ein Vorfühkraftfahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt bekomme, steuerlich nicht anders behandelt werde als ein Arbeitnehmer, dem ein Firmenfahrzeug zur Privatnutzung überlassen werde.

Der Zuschlag von 20% sei aufzuteilen auf Normverbrauchsabgabe und Marge: Vorfühkraftfahrzeuge seien gemäß§3 Z3 NoVAG 1991 von der Normverbrauchsabgabe befreit; durchschnittlich liege der Normverbrauchsabgabesatz bei 7%. Mit Blick auf den gesamten Kfz-Handel sei in einem mehrjährigen Beobachtungszeitraum von einer durchschnittlichen

Bruttomarge zwischen 9% und 10% auszugehen. Neben dieser Händlerspanne gewährten Hersteller bzw. Generalimporteure den Kfz-Händlern idR einen Bonus für als Vorführrkraftfahrzeuge genutzte Fahrzeuge. Beim Verkauf eines Vorführrkraftfahrzeuges an Dritte werde dem Händler zudem neben der Bruttomarge üblicherweise ein Bonus je nach Marke und Modell gewährt. Ein Aufschlag iHv 20% zu den tatsächlichen Anschaffungskosten eines Vorführrkraftfahrzeuges sei überdies nicht gleichbedeutend mit einem Abschlag von 20%, sondern von 16,67%. Im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung entspreche der Aufschlag jener prozentuellen Reduktion, die auf die Anschaffungskosten eines Vorführrkraftfahrzeuges entfalle.

Vor diesem Hintergrund beantragt der Bundesminister für Finanzen die Abweisung der Anträge des Bundesfinanzgerichtes auf Aufhebung des §4 Abs6 Sachbezugswerteverordnung.

5. Die beschwerdeführenden Gesellschaften vor dem Bundesfinanzgericht erstatteten eine Replik.

#### IV. Zulässigkeit

1. Die Anträge sind unzulässig.

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 vorgeifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art139 Abs1 Z1 B-VG bzw. des Art140 Abs1 Z1 lita B-VG nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denkunnmöglich) 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 Abs6 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 Vorführrkraftfahrzeuge §4 Abs6 Sachbezugswerteverordnung angewendet und (nach Durchführung einer GPLA-Prüfung nachträglich) eine 20%ige Erhöhung der tatsächlichen Anschaffungskosten iSd §4 Abs1 Sachbezugswerteverordnung zum Ansatz gebracht hat. Auch das Bundesfinanzgericht hat bei der Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden §4 Abs6 Sachbezugswerteverordnung anzuwenden. Das antragstellende Gericht ist daher jedenfalls denknnöglich 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, G573/2015 ua.; 21.6.2017, G266/2016).

3. Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Fahrzeug für Privatfahrten (einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) zu benützen, ist dieser in Geld messbare Vorteil gemäß §15 Abs2 EStG 1988 als Einnahme zu erfassen. Anzusetzen ist danach der "übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes". Die zu §15 Abs2 EStG 1988 ergangene Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 416/2001 idFBGBl II 467/2004, regelt in diesem Zusammenhang in §4 die Bewertung dieses Vorteils.

Nach §4 Abs1 Sachbezugswerteverordnung ist ein monatlicher Sachbezug iHv 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) nach der im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht anzuwendenden Rechtslage mit maximal € 600,- anzusetzen. Bei Gebrauchtfahrzeugen ist gemäß §4 Abs4 Sachbezugswerteverordnung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung oder sind alternativ die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten iSd §4 Abs1

Sachbezugswerteverordnung des ersten Erwerbers zugrunde zu legen. §4 Abs6 Sachbezugswerteverordnung bestimmt, dass bei Vorführkraftfahrzeugen die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten iSd §4 Abs1 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 hierbei stets vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen. Für Gebrauchtfahrzeuge sind gemäß §4 Abs4 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 Abs6 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 verwende, habe zwar den gleichen Vorteil wie ein Arbeitnehmer, dem dieses Fahrzeug nur zur privaten Nutzung überlassen werde; ersterer müsse aber wegen des in §4 Abs6 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 Abs6 Sachbezugswerteverordnung wäre die Bewertung des Sachbezuges aus der Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges nach §4 Abs1 Sachbezugswerteverordnung vorzunehmen. Damit wären für die Bewertung nach §4 Abs1 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 Abs6 Sachbezugswerteverordnung würde sohin §4 Abs1 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.

V. Ergebnis

1. Die Anträge auf Aufhebung des §4 Abs6 Sachbezugswerteverordnung sind daher als unzulässig zurückzuweisen.

2. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

3. Den beteiligten Parteien sind die für die abgegebene Äußerung begehrten Kosten nicht zuzusprechen, weil es im Falle eines auf Antrag eines Gerichtes eingeleiteten Normenprüfungsverfahrens Sache des antragstellenden Gerichtes ist, über allfällige Kostenersatzansprüche nach den für sein Verfahren geltenden Vorschriften zu erkennen (zB VfSlg 19.019/2010 mwN).

### **Schlagworte**

Einkommensteuer, Sachbezüge, VfGH / Prüfungsumfang, VfGH / Bedenken

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VFGH:2017:V46.2016

### **Zuletzt aktualisiert am**

10.11.2017

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)