

TE Vwgh Erkenntnis 2018/11/21 Ro 2016/13/0013

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.11.2018

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1988 Bewertung bestimmter Sachbezüge 2002

EStG 1988 §15 Abs2

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Klima, LL.M., über die Revision des Finanzamts Wien 1/23 in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15. Februar 2016, Zl. RV/7103143/2014, betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Festsetzung des Dienstgeberbeitrags sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2010 (mitbeteiligte Parteien: O GmbH in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstrasse 41, sowie deren dem Beschwerdeverfahren beigetretenen 25 Arbeitnehmer laut angeschlossener Liste), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Die mitbeteiligte GmbH (im Folgenden nur: GmbH) betreibt einen Handel mit Kraftfahrzeugen.

2 Im Rahmen einer bei der GmbH durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) der Streitjahre 2008 bis 2010 stellte die Prüferin fest, dass die GmbH ihren Dienstnehmern Vorführkraftfahrzeuge zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt habe. Die Sachbezugswerte seien ausgehend von den in den Händlereingangsrechnungen ausgewiesenen Anschaffungskosten ermittelt worden, wobei der für Vorführkraftfahrzeuge gewährte Rabatt in Abzug gebracht und die Umsatzsteuer iHv 20% hinzugerechnet worden sei. Die Normverbrauchsabgabe (im Folgenden: NoVA) und der 20%ige Zuschlag für Vorführkraftfahrzeuge seien entgegen der Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung nicht berücksichtigt worden. Ausgehend davon ermittelte die Prüferin die Bemessungsgrundlagen für den Sachbezug der einzelnen Dienstnehmer neu.

3 Am 10. April 2014 erließ das Finanzamt den Feststellungen der Prüferin Rechnung tragende Haftungsbescheide für die Lohnsteuer der Jahre 2008 bis 2010. Weiters erließ das Finanzamt am selben Tag Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2010.

4 In der dagegen erhobenen Beschwerde brachte die GmbH zusammengefasst vor, das Finanzamt gehe zu Unrecht davon aus, dass § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung auch anzuwenden sei, wenn Kfz-Händler ihren Mitarbeitern Vorführkraftzeuge zur Privatnutzung überließe. Die Finanzverwaltung habe § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung ursprünglich dahingehend interpretiert, dass der 20%ige Zuschlag dazu diene, "beim Vorführkraftfahrzeug als Gebrauchtwagen auf die Erstanschaffungskosten hochzurechnen". Diese Regelung habe sich explizit auf "Nicht-Händler" bezogen. Im Lohnsteuerprotokoll 2008 habe die Finanzverwaltung demgegenüber die Auffassung vertreten, dass sich § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung auf Kfz-Händler beziehe und mit dem 20%igen Zuschlag die Handelsspanne des Händlers abgedeckt werden solle.

5 § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung führe bei einer solchen Auslegung zu einem gesetzwidrigen Ergebnis. Denn nach § 15 Abs. 2 EStG 1988 seien geldwerte Vorteile, wie die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung, mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes anzusetzen. Dabei habe man sich nach Judikatur und Lehre an den relativ günstigsten Marktpreisen zu orientieren. Die Sachbezugswerteverordnung, die eine Vereinfachung der Vorgangsweise durch eine pauschale Bewertung bestimmter Sachbezüge bezwecke, dürfe diese gesetzliche Anordnung nur präzisieren. Der Sachbezugswerteverordnung fehle die verfassungsrechtliche bzw. die gesetzliche Grundlage, wenn die ermittelten Sachbezugswerte von den tatsächlich dem Endverbraucher zugänglichen günstigen Preisen erheblich abwichen. Führe die Anwendung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung dazu, dass die der Sachbezugsbewertung zugrundeliegende Basis systematisch und deutlich über dem am Markt erzielbaren Preis für das entsprechende Neufahrzeug liege, komme die Anwendung dieser Regelung von vornherein nicht Betracht. Dies sei - wie aus der als Beilage übermittelten Aufstellung hervorgehe - der Fall, lägen doch die tatsächlichen Marktpreise für die entsprechenden Neufahrzeuge deutlich unter dem Wert, der im Rahmen der GPLA-Prüfung der Sachbezugsbewertung zugrunde gelegt worden sei. Damit seien die Arbeitnehmer der Revisionswerberin signifikant schlechter gestellt als jene Steuerpflichtigen, denen von ihrem Arbeitgeber ein entsprechendes Neufahrzeug zur Verfügung gestellt werde.

6 Weiters teilte die GmbH den Beitritt der in einer (als Beilage übermittelten) Liste angeführten Arbeitnehmer zur Beschwerde gemäß § 257 Abs. 1 BAO mit.

7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde der Revisionswerberin hinsichtlich des 20%igen Zuschlags nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung Folge und änderte die Haftungsbescheide für die Lohnsteuer der Jahre 2008 bis 2010 sowie die Abgabenbescheide hinsichtlich des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2008 bis 2010 entsprechend ab.

8 Das Bundesfinanzgericht stellte zunächst fest, die Revisionswerberin habe die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge vom Hersteller bzw. vom Generalimporteur erworben, um sie potentiellen Käufern zum Besichtigen, Probefahren etc. zur Verfügung stellen zu können. Es handle sich dabei um Neufahrzeuge, die die Revisionswerberin ihren Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen habe.

9 Im Rahmen der rechtlichen Würdigung führte das Bundesfinanzgericht aus, bei der GPLA-Prüfung seien die Fahrzeuge unter den Begriff 'Vorführkraftfahrzeuge' subsumiert, und der Sachbezug sei unter Anwendung der Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung berechnet worden. Diese Regelung gehe auf die Richtlinien (Anm: der Finanzverwaltung) zur Lohnverrechnung 1989 zurück. Dort sei die Frage, wie bei der Ermittlung der Sachbezugswerte vorzugehen sei, wenn bei einem Vorführkraftfahrzeug die Anschaffungskosten des Erstbesitzers (Autohändlers) nicht nachgewiesen werden könnten, dahingehend beantwortet worden, dass keine Bedenken bestünden, "wenn in derartigen Fällen in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückgerechnet wird, daß die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeuges (zuzüglich Umsatzsteuer) um 20% erhöht werden".

10 Mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. Nr. "217/1992" (richtig: 642/1992), sei die in den Richtlinien für die Lohnverrechnung 1989 für die Bewertung von Vorführkraftfahrzeugen vorgeschlagene Vorgangsweise in eine allgemein verbindliche Norm gegossen worden. Auch in Rz 118 der Lohnsteuer Richtlinien 1992 (AÖF 1991/334) sei von der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten worden, dass es sich bei einem Vorführkraftfahrzeug um einen Gebrauchtwagen handle und keine Bedenken bestünden, wenn in solchen Fällen in der Form auf die Erstanschaffungskosten rückgerechnet würde, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Vorführkraftfahrzeugs (einschließlich Umsatzsteuer) um 20% erhöht würden. Erst im Lohnsteuerprotokoll 2008 sei die Finanzverwaltung von

dieser Sichtweise abgewichen. Auf die Frage, ob § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung "auch so ausgelegt werden (kann), dass auch beim Kfz-Händler selbst die tatsächlichen Anschaffungskosten der den Arbeitnehmern für Privatfahrten zur Verfügung gestellten Vorführkraftfahrzeuge um 20% zu erhöhen sind?", sei in diesem Protokoll geantwortet worden, "(die) Regelung des § 4 Abs. 6 der VO über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 gilt für Vorführkraftfahrzeuge, die der Kfz-Händler seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt. Kraftfahrzeuge, die der Arbeitgeber von einem Kfz-Händler als 'Vorführwagen' erworben hat und seinen Arbeitnehmern zur außerberuflichen Verwendung überlässt, sind Gebrauchtfahrzeuge iSd § 4 Abs. 4 der VO und als solche zu bewerten". Diese Auslegung wende sich von der Auslegung des "historischen Verordnungsgebers" ab, wonach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung gerade für jene Fälle gedacht sei, in denen die Erstanschaffungskosten des Erstbesitzers (Händlers) nicht nachgewiesen werden könnten.

11 Im vorliegenden Fall seien die Erstanschaffungskosten des Händlers bekannt. Es handle sich um Neufahrzeuge, die vom Händler für Vorführzwecke (unter Geltendmachung des Vorführwagenbonus) angeschafft worden seien. Sie seien auf den Händler zugelassen und den Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen worden. Das Bundesfinanzgericht schließe sich der Auslegung des "historischen Verordnungsgebers" an. Von einem Vorführfahrzeug sei dann auszugehen, wenn die nunmehr streitgegenständlichen Fahrzeuge an Kunden veräußert würden. In dem Zeitpunkt, in dem die streitgegenständlichen Fahrzeuge den Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen würden, lägen Neufahrzeuge vor. Der zu beurteilende Sachverhalt sei daher nicht unter die Bestimmung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung, sondern unter deren § 4 Abs. 1 zu subsumieren. Der Ermittlung des Sachbezugswertes seien daher die tatsächlichen Anschaffungskosten (inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) zu Grunde zu legen.

12 Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil zur Frage, wie der Begriff "Vorführkraftfahrzeug" im Zusammenhang mit der Sachbezugswerteverordnung auszulegen sei, noch keine Rechtsprechung existiere.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Amtsrevision, zu der die GmbH eine Revisionsbeantwortung erstattet hat, erwogen:

14 Die Revision ist zulässig; sie ist auch berechtigt. 15 Nach § 15 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 liegen Einnahmen

vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 leg. cit. zufließen.

16 Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 (idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

17 Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist der Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Vorteile am Verbrauchsort im freien Wirtschaftsverkehr zu beschaffen (vgl. VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0043, mwN).

18 Als übliche Mittelpreise des Verbrauchsortes iSd § 15 Abs. 2 EStG 1988 werden in der Sachbezugswerteverordnung für verschiedene Sachbezüge Wertansätze festgelegt.

19 § 4 der für die Streitjahre anzuwendenden Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 467/2004, lautet auszugsweise:

"§ 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) (...)

(3) (...)

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können

die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.

(5) (...)

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

20 Das Bundesfinanzgericht hat im angefochtenen Erkenntnis die Ansicht vertreten, dass § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung nicht zur Anwendung gelange, wenn die mitbeteiligte Kfz-Händlerin ihren Mitarbeitern Vorführkraftfahrzeuge zur Privatnutzung überlasse. Vielmehr sei dieser Sachverhalt unter § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung zu subsumieren.

21 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. nochmals VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0043, mwN). Nach dem System der Sachbezugswerteverordnung ist hierbei stets vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen (vgl. VfGH 12.10.2017, V 46/2016 ua).

22 Mit dem soeben zitierten Beschluss vom 12. Oktober 2017, V 46/2016 ua, hat der Verfassungsgerichtshof Anträge des Bundesfinanzgerichts auf Aufhebung der Regelung des § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001, über die Sachbezugsbewertung bei Vorführkraftfahrzeugen als vor dem Hintergrund der Bedenken zu eng gefasst zurückgewiesen. In der Begründung wies der Verfassungsgerichtshof darauf hin, dass die Anwendung des § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 idFBGBl. II Nr. 467/2004, auf Vorführkraftfahrzeuge dem Verordnungsgeber nicht zusinnbar sei, weil in diesem Fall die tatsächlichen Anschaffungskosten (nach Abzug der Sonderkonditionen für derartige Fahrzeuge) anzusetzen wären. Im Hinblick auf die einem Kfz-Händler für die Anschaffung von Vorführkraftfahrzeugen vom Hersteller bzw. Generalimporteur regelmäßig eingeräumten besonderen Konditionen wäre dann die Privatnutzung von Vorführkraftfahrzeugen gegenüber der privaten Nutzung anderer Kraftfahrzeuge unzulässig bevorzugt.

23 Schon aus diesen verfassungsrechtlichen Überlegungen ergibt sich die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichts, dass im vorliegenden Fall die Sachbezugsbewertung nicht nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung, sondern nach § 4 Abs. 1 dieser Verordnung vorzunehmen sei (vgl. in diesem Sinne auch Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19, § 15 Tz 110, mwN). Anzumerken ist allerdings, dass laut dem erwähnten Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Oktober 2017 zur Rechtfertigung des Zuschlags von 20% nach § 4 Abs. 6 der Sachbezugswerteverordnung

vom Bundesminister für Finanzen im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof 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 ist, dass diese - tatsächlich auch nicht angefallene - NoVA nicht bereits bei der Ermittlung der tatsächlich angefallenen Anschaffungskosten "im Sinne des Abs. 1" hinzuzurechnen ist). Unter diesem Aspekt der Rechtfertigung der Höhe des Zuschlags erweist sich aber die im vorliegenden Fall im Rahmen der GPLA vorgenommene (zusätzliche) Hinzurechnung der NoVA zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Sachbezugswerte als unzulässig.

24 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 21. November 2018

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2016130013J00

Im RIS seit

12.08.2019

Zuletzt aktualisiert am

12.08.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at