

Stellungnahme des Bundesministeriums für Finanzen zur Entscheidung des UFS betreffend "Luxustangente"

(Bundesministerium für Finanzen, 29. Oktober 2004, Zl. 010203/110-IV/6/04)

I. Allgemeines

Der UFS hat in der Berufungsentscheidung vom 18.5.2004, RV/0321-S/03, als rechtmäßig erkannt, dass ausgehend von nach dem Erkenntnis des VwGH vom 22.3.2000, 97/13/0207 im Jahr 1991 als angemessenen anzusehenden Anschaffungskosten von 467.000 S die Angemessenheitsgrenze ab 1991 jährlich nach der Indexposition "PKW" des Verbraucherpreisindex 1986 (VPI 1986) zu valorisieren sei. Der UFS kommt zu dem Ergebnis, dass der für das Streitjahr 1999 maßgeblich Wert nicht 467.000 S beträgt (nunmehr 34.000 €, Rz 4771 EStR 2000), sondern auf Grund der Valorisierung 520.000 S. Gegen diese Entscheidung wurde eine (Amts)Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2004/15/0101-4 erhoben.

Das Bundesministerium für Finanzen kann sich der Ansicht des UFS aus den im Folgenden unter Punkt II dargestellten Gründen nicht anschließen. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ist der Wert von 34.000 € für alle Veranlagungsjahre (ab 1989) bis zum Jahre 2004 ein zutreffender Wert zur Konkretisierung der Angemessenheit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988. Rz 4771 EStR 2000 ist daher für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2004 anzuwenden.

Sollten Anträge auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) gestützt auf die Rechtsauffassung des UFS eingebracht werden, sind sie als unbegründet abzuweisen.

Es erscheint zweckmäßig, dass Berufungsverfahren, die wegen der genannten Entscheidung geführt werden, im Hinblick auf das anhängige VwGH-Verfahren gemäß § 281 BAO (unter Anführung der VwGH-GZ. 2004/15/0101-4) ausgesetzt werden.

Es ist seitens des Bundesministeriums für Finanzen beabsichtigt, für Veranlagungszeiträume ab 2005 die Angemessenheitsobergrenze auf Grundlage einer Verordnung zu § 20 EStG 1988 neu festzusetzen.

II. Zur Rechtsansicht des UFS

Gegen die Ansicht des UFS ist nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen Folgendes einzuwenden:

1. Anschaffungskosten von 34.000 € stellen nach der Verkehrsauffassung für sämtliche Veranlagungszeiträume von 1989 bis 2004 - somit auch im Streitjahr 1999 - einen jedenfalls ausreichenden Wert für die Konkretisierung der Angemessenheit dar.

Die Wertgrenze von 34.000 € ist laut Rz 4771 EStR 2000 als Bruttowert inkl. NoVA und USt zu verstehen. Dieser Wert stellt nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen im Lichte der PKW-Preisverhältnisse des Jahres 2004 (und der davor liegenden Jahre bis 1989 zurück) nach der Verkehrsauffassung einen tauglichen Maßstab für die Konkretisierung der Angemessenheit dar. Innerhalb der Grenze von 34.000 € sind im Jahr 2004 auf dem österreichischen Pkw-Markt zB folgende Fahrzeugmodelle der Mittelklasse in Standardausführung erhältlich:

Modell	Anschaffungskosten inkl. NovA und USt in €¹⁾
Opel Vectra 1.8	22.330.-
Ford Mondeo Ambiente 1.8	23.050.-
VW Passat Edition 1.6	23.531.-
Peugeot 407 SW Classic 1.8	23.700.-
Toyota Avensis 1,8	25.920.-
Audi A 4 1,6	26.310.-
BMW 318d	28.900.-
Volvo S 60 2,4	30.250.-
Mercedes C 200 CDI	33.230.-

¹⁾ Die angeführten Preise betreffen jeweils das preisgünstigste angebotene Modell.

Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 22.3.2000, 97/13/207; 22.1.2004, 98/14/0165) zum Ausdruck gebracht, dass sich ein teurerer Pkw gegenüber billigen Fahrzeugen im Regelfall auch als zur Repräsentation geeignet erweist. Im Hinblick auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 kann der auf die Repräsentation entfallende Teil der Pkw-Aufwendungen daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, wobei der Anteil des Repräsentationsaufwandes von der Abgabenbehörde nur im

Schätzungsweg unter Bedachtnahme auf § 184 BAO ermittelt werden kann (VwGH 29.5.1996, 93/13/0014 uva).

Im Rahmen dieser Schätzung sind jene (im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 angemessenen) Anschaffungskosten zu ermitteln, die für Pkws aus rein betrieblichen Gründen unter Außerachtlassung der Repräsentationsanteiles aufgewendet werden. Weder die Höhe des Einkommens noch die gesellschaftliche Stellung eines Abgabepflichtigen vermögen an der Beurteilung der repräsentativen Mitveranlassung etwas zu ändern (VwGH 22.3.2000, 97/13/0207; *Doralt*, EStG, § 20, Tz 48). Kosten für Sonderausstattungen (zB Alufelgen, Antiblockiersystem, Sonderlackierung usw.) erhöhen die Obergrenze der Anschaffungskosten ebenfalls nicht (EStR 2000, Rz 4773 EStR 2000; *Doralt*, EStG, § 20, Tz 49).

Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass sich ein teurerer Pkw gegenüber einem billigeren nicht nur als sicherer, sondern auch als repräsentativer erweist, ist es nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen als Ergebnis einer auf der Verkehrsauffassung beruhenden Schätzung nicht rechtswidrig, wenn angesichts der dargelegte Pkw-Preisverhältnisse (des Jahres 2004) Fahrzeuge, deren (Brutto)Anschaffungskosten den Betrag von 34.000 € überschreiten, als solche zu qualifizieren sind, deren Anschaffungskosten nicht mehr zur Gänze angemessen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 sind. Es handelt sich dabei entweder um Fahrzeuge, die der aufgezählten Kategorie (durchschnittlicher) Mittelklassefahrzeugen angehören, aber besondere weitere – den Preis beeinflussenden – Ausstattungsmerkmale enthalten, wobei – wie die obige Tabelle belegt - bei einer Vielzahl von Modellen auch besser ausgestattete Versionen in der Grenze von 34.000 € Platz finden würden. Soweit dies nicht der Fall ist, können derartige Fahrzeuge nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen in einer den Erfahrungstatsachen entsprechenden typisierenden Betrachtung als Fahrzeuge qualifiziert werden, deren Anschaffungskosten eine nicht betrieblich veranlasste Repräsentationstangente beinhalten (so ist zB ein VW Passat auch in der Version "GT TDI V6 4 Motion" um 42.858.- € erhältlich). Fahrzeuge, deren Anschaffungskosten in der Grundausstattung bereits die Grenze von 34.000 € übersteigen (Fahrzeuge, die der so genannten "gehobenen Mittelklasse" oder der Luxusklasse zuzurechnen sind), können aber nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ebenfalls unter Zugrundelegung einer am Maßstab der Verkehrsauffassung beruhenden Interpretation des Begriffes "angemessen" nicht als Fahrzeuge angesehen werden, deren Anschaffungskosten zur Gänze betrieblich veranlasst sind.

Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen sind daher Anschaffungskosten von 34.000 € ein geeigneter Maßstab, um unabhängig von den konkreten Ausstattungs- und Motorisierungsverhältnissen des jeweils zu beurteilenden Fahrzeuges und unabhängig von den gesellschaftlichen Verhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen und damit einerseits sachgerecht und andererseits verwaltungsökonomisch den Anteil unangemessener Fahrzeugkosten auszumessen.

Im Hinblick darauf, dass sich die Preise bei PKW - wie im Folgenden (Punkt 2.2) gezeigt wird - kontinuierlich nach oben entwickelt haben, gilt das auch für sämtliche Jahre von 1989 bis 2004.

2. Die vom UFS vorgenommene Valorisierung ist in dieser Form unzutreffend

Dem UFS ist zwar zuzustimmen, dass dem Gesetzesbegriff "angemessen" in § 20 ein dynamisches Element inne wohnt, die daraus vom UFS abgeleitete Schlussfolgerung, dass der Wert von 34.000 € (467.000 S) ab 1991 automatisch jährlich zu valorisieren sei, ist jedoch nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen unzutreffend.

2.1 Die historische Entwicklung der Festsetzung von Angemessenheitsoberwerten bei Pkws (Kombis)

Das EStG 1972 sah ab 1978 bis zur AbgÄG 1982, BGBl 570/1982, vor, dass die Anschaffung von Pkws und Kombis nur insoweit angemessen ist, als die Anschaffungskosten den Betrag von 175.000 S nicht übersteigen (§ 20a EStG 1972). Mit dem AbgÄG 1982, BGBl 570/1982, entfiel § 20a EStG 1972. Im Anwendungsbereich des EStG 1972 stützte sich in der Folge das Ausscheiden einer Luxustangente bei betrieblichen Kraftfahrzeugen auf die Rechtsprechung des VwGH. Mit den EStR 1984 wurde in Abschnitt 68 Abs. 8 die maßgebende Grenze zur Angemessenheitsbegrenzung mit 350.000 S bemessen.

Mit dem EStG 1988 wurde das Erfordernis der Angemessenheit von Aufwendungen für Pkws und Kombis in § 20 gesetzlich verankert. Zu dieser Bestimmung wurde mit Erlass AÖF 1991/155 vom 28.9.1990, Zl. 14 0602/8-IV/14/90, anwendbar ab 1989, die Angemessenheitsgrenze mit 467.000 S festgesetzt.

2.2 Die Entwicklung der Preisverhältnisse am Pkw-Markt

Nach der Indexposition "Pkw" des VPI 1986 haben sich die Pkw-Preisverhältnisse in Österreich seit dem Jahr 1986 folgendermaßen entwickelt (für Jahre vor 1986 wurde im VPI 1976 ein Index für eine (eigene) Unterposition "Pkw" nicht erhoben):

Jahr	PKW-Index
1986 (= 100)	1,00
1987	106,9
1988	112,0
1989	114,1
1990	116,9
1991	119,9
1992	122,6
1993	127,2
1994	130,0
1995	132,3
1996	132,6
1997	132,6
1998	133,3
1999	133,5
2000	135,3
2001	137,6
2002	139,9
2003	142,1
2004 (geschätzt: + 2,8)	144,9

2.3 Die erlassmäßigen Wertgrenzen (350.000 S und 467.000 S) waren bzw. sind längerfristig angelegt

Die erlassmäßige Festsetzung einer Wert(ober)grenze erfolgte seitens des Bundesministeriums für Finanzen stets mit der Zielsetzung einer über den jeweiligen Veranlagungszeitraum der erstmaligen Festsetzung hinausreichenden, somit *längerfristigen* Anwendbarkeit. Sowohl die mit den EStR 1984 festgesetzten 350.000 S, als auch die mit Erlass AÖF 1991/155 festgesetzten 476.000 S sind (waren) daher auf einen längeren

Anwendungszeitraum hin angelegt. Dieses langfristig angelegte Konzept impliziert somit eine künftige Preissteigerungen mitberücksichtigende - nach den Maßstäben des jeweiligen Festsetzungsjahres damit *überhöhte* - Festlegung eines Oberwertes, da andernfalls, dh bei einer "exakten", nur die Preisverhältnisse des jeweiligen Jahres abbildenden Obergrenze eine jährlichen Valorisierung in den Folgejahren unvermeidlich gewesen wäre.

Das Konzept einer langfristig angelegten Grenze lässt sich insbesondere auch daran erkennen, dass die (neuerliche) Festsetzung der Wertobergrenze im Jahr 1990 mit 467.000 S gegenüber dem Vorwert (350.000 S) eine Steigerung von 33,43% aufweist. Ausgehend davon, dass die Wertgrenze von 350.000 S bis einschließlich des Jahres 1988 eine noch ausreichende Obergrenze darstellt (siehe dazu unten), wäre es nicht erforderlich gewesen, eine Erhöhung im Ausmaß von 33,43% vorzunehmen. Diese deutliche Anhebung zeigt somit deutlich, dass die Erhöhung auf 467.000 S auf einen langfristigen Horizont angelegt war.

Im Rahmen dieses bestehenden Konzeptes erlassmäßig *längerfristig* angelegter Wertobergrenzen bedarf es einer preisverursachten Anhebung somit (erst), wenn - bedingt durch die Erhöhung der Preisverhältnisse am Pkw-Markt im jeweils zu beurteilenden Veranlagungsjahr - Anschaffungskosten in Höhe der festgelegten Wertobergrenze nicht mehr geeignet sind, um eine sachgerechte Abgrenzung im Bezug auf die Angemessenheit von Pkw-Kosten herbeizuführen.

Vor diesem Hintergrund ist es nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen nicht richtig, den Wert von 467.000 S zur Grundlage einer jahresbezogenen Valorisierung zu machen, wie dies vom UFS erfolgt ist. Da der im Jahr 1990 mit Wirksamkeit ab 1989 festgesetzte Wert von 467.000 S – wie ausgeführt - eine längerfristig angelegte Wertobergrenze darstellt, muss unter dem Aspekt der Berücksichtigung der Preisentwicklung gefragt werden, ob bzw. wie lange dieser Angemessenheitsoberwert ausreicht, um Anschaffungskosten für ein als angemessen anzusehendes Fahrzeug zu decken. Wenn dies im jeweils zu beurteilenden Veranlagungsjahr der Fall ist, kann der Wert - auch unter Berücksichtigung der Preisentwicklung - zur Bestimmung der Luxustangente jedenfalls nicht als ungeeignet qualifiziert werden.

Als Ausgangspunkt einer Valorisierung ist daher nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen richtigerweise nicht die ab 1989 anzuwendende Obergrenze von 467.000 S heranzuziehen, sondern der mit den EStR 1984 festgesetzte Wert von 350.000 S. Im Hinblick darauf, dass – wie ausgeführt - auch die Festlegung der 350.000 S mit den EStR 1984 längerfristig angelegt war, ist nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen davon

auszugehen, dass dieser Wert bis zum Veranlagungsjahr 1988 auch unter Berücksichtigung der bis dahin eingetretenen Preisentwicklung als tauglich anzusehen war. Damit hat nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen die durch EStR 1984 festgelegte bis 1988 anzuwendende und bis dahin auch ausreichende Grenze von 350.000 S den Ausgangspunkt für die Valorisierung darzustellen.

Selbst unter Vernachlässigung des Umstandes, dass die Wertgrenze von 350.000 S möglicherweise noch für einen über das Jahr 1988 hinausgehenden weiteren Zeitraum eine taugliche Wertobergrenze hätte darstellen können, sodaß eine Anhebung (Valorisierung) nicht schon ab dem Jahr 1988 geboten gewesen wäre, zeigt es sich, dass selbst bei einer Valorisierung vom Jahr 1988 weg bis zum Jahr 2004 (das sind unter Zugrundelegung des VPI 1986 für diesen Zeitraum 32,9%) ein Oberwert in Höhe von 465.150 S (33.803,77 €) für das Jahr 2004 erreicht wird. Dieser Wert liegt (noch) innerhalb der Grenze von 467.000 S (34.000 €). Ist somit der Grenzwert von 34.000 € für das Jahr 2004 (noch) ausreichend, um der Beurteilung der Pkw-Luxustangente zu Grunde gelegt zu werden, so gilt dies im Lichte der dargestellten Preisentwicklung auf dem Pkw-Markt umso mehr für das beim UFS streitgegenständliche Jahr 1999. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ist daher die genannte Entscheidung auch unter Berücksichtigung von Aspekten der Preisentwicklung inhaltlich rechtswidrig.

Zusammenfassung

Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ist der Wert von 34.000 € für sämtliche Veranlagungszeiträume von 1989 bis 2004 ein tauglicher Maßstab für die Beurteilung der Angemessenheit von Pkw-Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG. Unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung (gegenwärtige Preisverhältnisse am österreichischen Pkw-Markt) erscheint dieser Wert zutreffend. Nichts Anderes ergibt sich bei einer der Preissteigerung Rechnung tragenden Betrachtung, wenn man zutreffenderweise davon ausgeht, dass die erlassmäßig anzuwendenden Werte jeweils längerfristig angelegte Oberwerte darstellen. Dann nämlich ist der bis einschließlich 1988 jedenfalls ausreichende Wert von 350.000 S entsprechend der Preissteigerung am Pkw-Markt einer Valorisierung zu Grunde zu legen. Dabei erweist sich die Grenze von 34.000 € bis zur Veranlagung 2004 als tauglicher Wert zur Bestimmung der Luxustangente.