

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

18.12.2008

**Geschäftszahl**

2006/15/0169

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des C in W, vertreten durch Saxinger Chalupsky Weber & Partner Rechtsanwälte GmbH in 4600 Wels, Bauernstraße 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 5. Juli 2005, GZ. RV/0406-L/05, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 veranlagt. Der Beschwerdeführer, ein Rechtsanwalt, habe mit dem "Operating-Leasingvertrag" vom 27. April 2001 einen Pkw Mercedes Benz 220 S 400 CDI geleast. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Streitjahre habe der Beschwerdeführer eine Luxustangente für diesen Pkw nicht ausgeschieden. In der Niederschrift über die Betriebsprüfung sei dazu festgehalten worden, dass die Anschaffungskosten laut Eurotaxliste für dieses Fahrzeug EUR 93.000,- betragen. Davon sei - laut handschriftlichem Vermerk des Prüfers - ein Abschlag von 10 % vorzunehmen. Somit errechne sich eine Luxustangente von 59 %. Die Betriebsprüfung sei daher für die Streitjahre zu einer Gewinnerhöhung gekommen.

Nach dem "Operating-Leasingvertrag" habe das Vertragsverhältnis am 9. April 2001 begonnen und sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Der Beschwerdeführer als Leasingnehmer habe für sich und seine Rechtsnachfolger darauf verzichtet, das Vertragsverhältnis innerhalb einer Frist von 48 Monaten ab Fälligkeit des ersten Leasingentgeltes aufzukündigen. Das monatliche Leasingentgelt habe EUR 1.915,94 inklusive Mehrwertsteuer bei Zugrundelegung einer Fahrleistung von 35.000 km pro Jahr betragen. Für jeden weiteren Fahrkilometer würden S 1,45 zuzüglich Mehrwertsteuer verrechnet. Das Fahrzeug sei laut KFZ-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres auf den Leasinggeber zugelassen worden.

In der Berufung gegen die den Feststellungen der Betriebsprüfung folgenden Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre habe sich der Beschwerdeführer gegen den Ansatz einer Luxustangente gewandt. Beim "Operating-Leasing" trete die Gebrauchsüberlassung gegenüber der Finanzierung in den Vordergrund. Auf Grund der Besonderheit des "Operating-Leasing" sei keine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen und somit keine Luxustangente anzusetzen.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer vorgetragen, die "traditionelle Angemessenheit" sei im Bereich der Nutzungsüberlassung nicht zu prüfen.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe zufolge des Leasingvertrages für die Zeit von 48 Monaten einen Kündungsverzicht abgegeben. Eine Kaufoption liege nicht vor. Zu Beginn des Vertragsverhältnisses sei der Pkw neuwertig gewesen. Die Ermittlung des Wertes durch die Betriebsprüfung sei als richtig anzusehen. Es sei von einem "Operating-Leasing" auszugehen. Entscheidend sei demnach die Nutzungsüberlassung für einen längeren Zeitraum. Eine kurzfristige Anmietung - die Verwaltungspraxis nehme hierfür eine Dauer von höchstens 21 Tagen an - liege nicht vor. Nach dem Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 22. Juli 2003 seien nicht nur Leasingraten, sondern "schlichte" Mietentgelte

von der Kürzung betroffen, wenn die Anschaffungskosten des Fahrzeuges, die der Berechnung des Mietentgeltes zu Grunde gelegt worden seien, die Angemessenheitsgrenze überstiegen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf das Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2004/15/0101) sei die Angemessenheitsgrenze des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 bis 2004 nicht anzupassen gewesen.

Die belangte Behörde teile die Auffassung des Beschwerdeführers, es bestehe eine Gesetzeslücke im Falle des "Operating-Leasing", nicht. Auch hiebei werde die Miete nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen berechnet. Grundlage sei der Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes. Liege der Wert des Pkw über der Angemessenheitsgrenze im Sinn des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 - nach der Verwaltungspraxis für die Jahre 2001 und 2002 EUR 34.000,-- -, sei die Luxustangente auch aus der Miete auszuschneiden. Nur für den Basiswert von EUR 34.000,-- werde die Miete als Betriebsausgabe anerkannt. Die 100 %ige Absetzbarkeit der Miete beim "Operating-Leasing" würde eine ungerechtfertigte Bevorzugung gegenüber anderen Leasing-Modellen darstellen und im klaren Widerspruch zur Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 stehen. Die Auffassung des Beschwerdeführers, dass bei Berechnung der Bemessungsgrundlage bestimmte im Einzelnen jedoch nicht näher konkretisierte Kostenbestandteile auszuschneiden seien, teile die belangte Behörde nicht. Die im Rahmen der Schätzung gewonnene Höhe der Luxustangente von 59 % enthalte auch die übrigen Kalkulationsfaktoren der Miete wie Kaskoversicherung und Haftpflichtversicherung. Diese Faktoren richteten sich grundsätzlich nach dem Wert des Pkws, der in der gehobenen Klasse eine höhere Kaskoversicherung aufweise als ein Pkw, der im Sinne des Gesetzes als betrieblich angemessen gelte.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, über welche der Verwaltungsgerichtshof nach Ablehnung ihrer Behandlung durch den Verfassungsgerichtshof und Abtretung gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG mit Beschluss vom 27. Februar 2006, B 907/05, sowie ihrer Ergänzung durch den Beschwerdeführer und Erstattung einer Gegenschrift samt Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen hat:

Die Beschwerde vertritt den Standpunkt, die belangte Behörde habe die Rechtslage verkannt, als sie eine Kürzung der geltend gemachten Betriebsausgaben von pauschal 59 % vorgenommen habe. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Betriebsausgaben gebe es keinen absoluten Maßstab. In den meisten Fällen gebe es nicht einmal eine Verkehrsauffassung, weil jeder Unternehmer selbst beurteilen müsse, in welcher Höhe der Betrieb Aufwendungen tragen könne. Hätte die belangte Behörde die konkreten Umstände im Falle des Beschwerdeführers ermittelt, wäre sie zum Ergebnis gekommen, dass die von ihm gemachten Pkw-Aufwendungen nicht unangemessen hoch seien. Darüber hinaus verkenne die belangte Behörde, dass das "Operating-Leasing" gerade nicht der Anschaffung des Pkws gedient habe. Die von der belangten Behörde angenommenen Anschaffungskosten seien daher kein zulässiges Kriterium für das "Operating-Leasing". Durch die Kürzung der geltend gemachten Betriebsausgaben um den Prozentsatz der Luxustangente werde eine vom Gesetz nicht gedeckte Schlechterstellung des "Operating-Leasing" gegenüber anderen Leasing-Modellen bewirkt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: 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. Dies gilt u.a. für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2004/15/0101, mit zahlreichen Nachweisen) erweist sich ein teurer Personenkraftwagen gegenüber einem billigeren nicht nur als sicherer, sondern im Regelfall auch als repräsentativer. Die repräsentative Komponente darf steuerlich nicht berücksichtigt werden. So wurde die Ausschneidung einer Luxustangente als berechtigt angesehen, wenn eine sportliche und erheblich teurere Variante eines der Leistung und technischen Ausstattung im Wesentlichen gleichen Grundmodells angeschafft wurde. Nach der Rechtsprechung sind grundsätzlich Anschaffungskosten gängiger Fahrzeuge der durchschnittlichen Mittelklasse der (auch europäischer) Automobilhersteller als nach der allgemeinen Verkehrsauffassung angemessen zu beurteilen. Dabei sind die Marktverhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung des Kfz als Neuwagen maßgebend. Nicht entscheidend ist die Branche des Unternehmens oder die Unternehmensgröße, weil die Angemessenheit von Betriebsausgaben in keinem wechselseitigen Zusammenhang mit der Höhe von Gewinnen steht (vgl. auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20 Tz. 4 Punkt 1.2.).

Wenn die belangte Behörde bei dem in Rede stehenden Pkw Mercedes Benz 220 S 400 CDI eine Angemessenheitsprüfung im Sinn des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 vorgenommen hat, ist das nicht rechtswidrig. Eine Angemessenheitsprüfung hätte nur dann nicht stattfinden dürfen, wenn es sich bei diesem Pkw nach der Verkehrsauffassung um einen solchen der gängigen Mittelklasse (Grundmodell) handeln würde. Dass dies der Fall ist, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Die Angemessenheitsprüfung hat auch bei Leasingfahrzeugen stattzufinden (vgl. Hofstätter/Reichel, a. a.O., sowie die hg. Erkenntnisse vom 29. Mai 1996, 93/13/0014, und vom 6. Juli 2006, 2003/15/0118). Ob die Ausgaben auf Grund eines "Operating-Leasing-Vertrages" oder eines "Finanzierungs-Leasing-Vertrages" getätigt werden, ist für die Vornahme der Angemessenheitsprüfung nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 nicht von Bedeutung.

Der Beschwerdeführer wendet sich auch gegen die Höhe der von der belangten Behörde angenommenen Luxustangente mit der Behauptung, die belangte Behörde hätte die der Höhe nach belegten wertneutralen

Kostenbestandteile ausscheiden müssen. Er habe im Verfahren nachgewiesen, dass die von ihm als Betriebsausgaben geltend gemachten Leasingentgelte u.a. auch anteilig Umsatzsteuer, Versicherungsprämien, motorbezogene Versicherungssteuer etc. beinhalten.

Die Leasingraten sind dann zu kürzen, wenn auf Grund der gehobenen Ausstattung des Fahrzeuges tatsächlich höhere Kosten anfallen. Wertabhängige Kosten, etwa einer Kaskoversicherung, Zinsen, sind jedenfalls zu kürzen. Die Kfz-Steuer ist höchstens mit dem Betrag abzugsfähig, der üblicherweise auf die angemessene Preisklasse entfällt (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O.). Hingegen sind die Treibstoffkosten in der Regel in voller Höhe abzugsfähig, soweit nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Treibstoffverbrauch bei einem luxuriös ausgestatteten Kfz überproportional hoch ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1994, 92/13/0175).

Die vom Beschwerdeführer in der Beschwerde angeführten Kostenbestandteile wie Umsatzsteuer, Versicherungsprämien und motorbezogene Versicherungssteuer sind im Sinne dieser Judikatur als wertabhängige Kosten anzusehen. Sie unterliegen jedenfalls der Kürzung.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass in der Bemessungsgrundlage für die Leasingrate nicht näher konkretisierte variable Kostenbestandteile inkludiert seien. Der in diesem Zusammenhang vorgenommene Hinweis auf die Versicherungspolizze betreffend die Haftpflichtversicherung, Kaskoversicherung und motorbezogene Steuer bezieht sich wiederum nur auf wertabhängige Kosten. Die Beschwerde zeigt somit auch hinsichtlich der Berechnung der Luxustangente der Höhe nach keine Rechtswidrigkeit auf.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 18. Dezember 2008