

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, über die Beschwerde vom 10.06.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 02.06.2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beilage zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Gegenstand des anhängigen Rechtsmittelverfahrens ist die Klärung einer vom Beschwerdeführer (Bf) eingewendeten Verfassungswidrigkeit der abgabenrechtlichen Bestimmungen betreffend das Pendlerpauschale (PP) bzw. den Pendlereuro (Pendler€) unter den ab April 2016 beim Bf vorliegenden Verhältnissen.

Sowohl im angefochtenen Bescheid als auch in einer abweisenden Beschwerdeentscheidung (BVE) berücksichtigte das Finanzamt X (FA) die lt. Lohnzettel vom Dienstgeber (DG) für die Monate Jänner bis April in Abzug gebrachten aliquoten Beträge für das *große Pendlerpauschale* bei 40-60 Kilometer Wegstrecke (§ 16 Abs. 1 Z. 6 lit. d Stufe 3 EStG) und den Pendler€ für 56 Kilometer Wegstrecke (§ 33 Abs. 5 Z. 4 EStG), verwehrte die Berücksichtigung beider Werbungskostenpositionen aber für die restlichen Monate des Jahres, weil dem Bf in dieser Zeit für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein „FirmenKfz“ zur Verfügung gestanden sei.

Der Bf erachtet sich durch die Verweigerung des PP- und Pendler€-Abzugs ab Mai 2016 in seinem verfassungsmäßigem Gleichheitsrecht verletzt, weil er für die Privatnutzung des von seinem Dienstgeber zur Verfügung gestellten Kfz vereinbarungsgemäß aus seinem versteuerten Lohnbezug monatliche Kostenbeiträge in Höhe des nach § 4 der Sachbezugswerteverordnung (im Folgenden SachbezugswerteVO) errechneten Sachbezuges leiste. Da sich nach § 4 Abs. 7 der VO daraus ein Sachbezugswert von 0,- € ergebe, sei er einem Dienstnehmer (DN) ohne dienstgebereignetes Kraftfahrzeug gleichzustellen und stehe ihm daher das Pendlerpauschale und der Pendler€ ganzjährig zu.

In der BVE verwies das FA auf abschlägige Judikatur (VfGH 9.6.2016 E 110/2016; BFG 30.6.2014, RV/5100744/2014 und 2.12.2015, RV/7102893/2015), durch welche der Ausschluss des Anspruchs auf ein Pendlerpauschale bei der Möglichkeit zur Privatnutzung eines arbeitgebereigneten Kfz als gesetz- und verfassungskonform bestätigt worden sei. Kostenbeiträge des Dienstnehmers hätten lediglich Auswirkungen auf die Sachbezugsbesteuerung.

Im Vorlageantrag (VA) gab der Bf zu bedenken, dass den in der BVE angeführten Entscheidungen Sachverhaltskonstellationen zu Grunde gelegen seien, in welchen die SachbezugswerteVO anzuwenden war. Dies sei aufgrund seiner Kostenbeiträge bei ihm aber gerade nicht der Fall. Dadurch sei die Nutzung des arbeitgebereigneten Kfz auch nicht Teil seiner Entlohnung. Vielmehr seien seine monatlichen Zuzahlungen mit der im VfGH-Beschluss vom 9.6.2016, E110/2016 zu Vergleichszwecken herangezogenen Miete eines Dienstnehmers für ein Privatfahrzeug vergleichbar, der das Pendlerpauschale in Anspruch nehmen könne.

In Zuge ergänzender Ermittlungen im BFG-Verfahren reichte der Bf u.a eine betriebsinterne „*Richtlinie für die Überlassung eines Dienstfahrzeuges*“ seines Dienstgebers nach (Kurzbezeichnung „*CAR POLICY*“, im Folgenden *Car Policy*).

Im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren angeforderte Nachweise zum Vorliegen der für das *große* Pendlerpauschale erforderlichen Voraussetzungen (§ 269 Abs.2 BAO) beschränkten sich auf die (neuerliche) Vorlage des bereits im abgabenbehördlichen Verfahren vorgelegten Ausdrucks zu der vom Bf durchgeführten Berechnung mittels Pendlerrechner (regelmäßige Dienstzeit 7:00 – 17:00 Uhr).

Der vom Dienstgeber beigeschaffte Kaufvertrag zum verfahrensgegenständlichen Kfz (in der Folge auch als *Dienstwagen* bzw. *Dienstfahrzeug* bezeichnet) bestätigte die vom Bf genannten Eckdaten für die Berechnung des Sachbezugswertes.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I.) Der mit seiner Familie im nördlichen Grazer Umland wohnhafte Bf war im Verfahrenszeitraum als kaufmännischer Angestellter eines Unternehmens in der Obersteiermark mit „All-in-Bezug“ tätig.

Die Wegstrecke vom Wohnort zur Arbeitsstätte beträgt nach dem vom Bf vorgelegten Ausdruck des Pendlerrechners vom 15. Febr. 2017 (Semesterferien) 56 Straßenkilometer.

Bei einem regelmäßigen Arbeitsbeginn um 7:00 Uhr und einem Arbeitsende um 19:00 Uhr ist dem Bf nach diesem Ausdruck *„die Benützung eines Massenbeförderungsmittels (...) aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel oder aufgrund der Tatsache, dass kein Massenbeförderungsmittel verkehrt, unzumutbar“* und steht das *große Pendlerpauschale* für eine Wegstrecke von 40 – 60 Kilometer zu.

Eine Überprüfung durch das BFG ergab für Juli 2019, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel lt. Pendlerrechner für die betreffende Wegstrecke nicht grundsätzlich unzumutbar ist. Demnach ist die Zurücklegung unter Einbeziehung öffentlicher Verkehrsmittel (öffentliches Verkehrsmittel kombiniert mit Park & Ride) etwa bei einer regelmäßigen Arbeitszeit von 8:00 – 16:00 Uhr oder von 8:00 – 17:00 Uhr selbst mit den Zug-/Busverbindungen lt. Ferienfahrplan zumutbar (bei Dienstzeit 8:00 – 16:00 Uhr Wegstrecke (aufgerundet) 60 Kilometer, Wegzeit 115 bzw. 116 Minuten; bei Dienstzeit 8:00 – 17:00 Uhr Wegstrecke (aufgerundet) 61 Kilometer, Wegzeit 115 bzw. 116 Minuten). In diesen Fällen steht nur das *kleine Pendlerpauschale* zu.

Da die Abgabenbehörde keinen Einwand gegen das Ergebnis des vom Bf übermittelten Pendlerrechnerausdrucks erhob und im Verfahren - trotz finanzgerichtlicher Aufforderung zum Nachweis der Voraussetzungen für das *große Pendlerpauschale* - keine Hinweise auf ein Abweichen der (regelmäßigen) Dienstzeit des Bf von den Berechnungsdaten des Pendlerrechners oder auf günstigere öffentliche Verkehrsverbindungen außerhalb des Ferienfahrplanes hervorkamen, geht das BFG für den Verfahrenszeitraum von der Richtigkeit der Angaben des Bf bei der Berechnung mittels Pendlerrechner aus.

Ab April 2016 legte der Bf die Wegstrecke vom Wohnort zur Arbeitsstätte an den Arbeitstagen mit einem vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeug zurück (lt. EKIS Abmeldung des (einzigen) PrivatPkw am 1. April 2016, seither keine Kfz-Zulassung für den Bf; lediglich für dessen berufstätige Gattin ist eine aufrechte Pkw-Zulassung im betreffenden Zeitraum erfasst).

Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug der Marke Volkswagen (VW) Touran 1,6 TDI SCR Comfortline wurde dem Bf vom Dienstgeber als Neuwagen zur Verfügung gestellt (lt. Kaufvertrag vom 13.1.2016 Kaufpreis 26.290,- € incl. Sonderausstattungen, USt und NoVA, CO2 Emissionswert 116 g/km; lt. EKIS bis dato aufrechte Zulassung seit der

Erstzulassung auf den Dienstgeber am 1. April 2016). Über eine allfällige Leasingfinanzierung des Ankaufs wurde im Verfahren nichts bekannt.

Aufgrund der zeitgleich erfolgten Ab-/ und Anmeldevorgänge betreffend das bisherige PrivatKfz des Bf bzw. die Erstzulassung des verfahrensgegenständlichen Dienstwagens und einer entsprechenden Regelung in der *Car Policy* (s. nachfolgend Punkt 4.), geht das BFG davon aus, dass die Nutzung des Dienstfahrzeuges durch den Bf ab April 2016 erfolgte und die strittigen Voraussetzungen daher ab diesem Monat vorlagen.

Ab Nutzungsbeginn leistete der Bf im Wege eines Lohneinbehalts durch den Dienstgeber monatliche Kostenbeiträge von 394,35 € (= 1,5% der Anschaffungskosten des Dienstgebers). Die Besteuerung eines Sachbezuges unterblieb.

Nach der vorgelegten *Car Policy* wird ein *Kostenbeitragsmodell, konkret in der Form [vereinbart], dass die Höhe des aus lohnsteuerrechtlicher Sicht anzusetzenden Sachbezuges als monatliche Zuzahlung („Privatanteil“) durch den Dienstnehmer zu leisten ist.“*

Demnach werden, beginnend ab dem 1. Monat, in dem das Dienstfahrzeug angemeldet wird, im Rahmen der Lohn-/Gehaltsabrechnung des Bf, monatlich Kostenbeiträge nach den Vorgaben der steuerlichen Sachbezugsbestimmungen einbehalten, die mit dem Sachbezug gegenverrechnet werden bzw. diesen „mindern“ (*Car Policy*, Punkt 4.).

Nach Punkt 3. der *Car Policy* werden folgende Kosten vom Dienstgeber getragen:

„- An- und Abmeldung sowie Überstellung (Letzteres nur im Ausnahmefall)

- Betreuung und Verwaltung

- Wartungen laut Serviceplan, Verschleißreparaturen und Ersatzteile

- Bereifung und deren Einlagerung (Wuchten und Umstecken inkludiert)

- Kraftstoff mittels Tankkarten (ohne nur in begründeten Ausnahmefällen)

- Parken und Garagieren im dienstlichen Zusammenhang

- §57a-Begutachtungen (das „Pickerl“)

- Haftpflichtversicherung einschließlich motorbezogener Versicherungssteuer

- Vollkasko und Rechtsschutzversicherung

- Jahresvignette für österreichische Autobahnen

- Mautgebühren für die Pyhrn Autobahn A 9

- Außen- und Innenreinigung, aber ausschließlich nach den Vorgaben aus der Richtlinie über die Nutzung-Abrechnung von Firmenfahrzeugen“.

Punkt 4.3 der *Car Policy* sieht im Schadensfall eine „etwaige“ Inanspruchnahme des Dienstnehmers nach den Grundsätzen des Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes in Höhe eines Selbstbehalts von 5% der Schadenssumme (mindestens 250,- €) vor.

Lt. *Car Policy* steht das Fahrzeug dem Dienstnehmer für „alle dienstlich erforderlichen Fahrten“ zur Verfügung.

Darüber hinaus kann das Dienstfahrzeug „wie ein privates Kraftfahrzeug vom Dienstnehmer sowie in notwendigem Rahmen auch von seinen Familienangehörigen und von Personen genutzt werden, die sich mit dem Dienstnehmer einen gemeinsamen Haushalt teilen“.

Untersagt ist eine Beanspruchung „über ein normales Maß hinaus (...), wie die

Teilnahme an Motorsportveranstaltungen oder für Fahrschulzwecke (L17)“ (*Car Policy*, Punkt 6.2.- 6.4).

Die Betankung des Dienstfahrzeuges (incl. üblicher Tankstellen-Nebenleistungen) soll – abgesehen von begründeten Ausnahmefällen – mittels zwei vom Dienstgeber beigestellter Tankkarten erfolgen. Tanklieferscheine sind dem Dienstgeber, jeweils unter Angabe des Kilometerstandes, monatsweise gesammelt zu übergeben (*Car Policy*, Punkt 6.5 und 7.2).

„Befindet sich das Dienstfahrzeug nach Vertragsende in einem Zustand, der nicht der normalen Abnutzung entspricht, hat der Dienstnehmer für alle Instandsetzungskosten aufzukommen“ (*Car Policy*, Punkt 9.2).

Bei einer „Rückgabe vor Vertragsende“ „können“ dem Bf unter bestimmten Voraussetzungen etwaige Mehrkosten weiterverrechnet werden (*Car Policy*, Punkt 4.1).

Die – neben dem monatlichen Kostenbeitrag an den Dienstgeber - für den Bf anfallenden Kosten beschränken sich lt. dessen Schreiben an das FA vom 8.März 2019 auf:

„- Selbstbehalt im Schadensfall (Höhe siehe Punkt 4.3 der *Car Policy*)

- Private Parkgebühren (sind vom DN selbst zu übernehmen)

- Mautgebühren (z.B. Slowenien, Kroatien, Italien, etc.) bei Privat-/Urlaubsfahrten

- *Normale laufende Reinigung Innen/Außen (Waschanlage, Handwäsche, etc.)*“

II. Durch BGBl I Nr.53/2013 erfolgte mit Wirksamkeit ab 1.Mai 2013 eine umfassende Neuregelung der für Pendler maßgeblichen ertragsteuerlichen Bestimmungen.

Soweit verfahrensrelevant, gilt seither:

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG sind als Werbungskosten unter anderem Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abzugsfähig. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

<i>Bei mindestens 20 km bis 40 km</i>	<i>696 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>1.356 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als über 60 km</i>	<i>2.016 Euro jährlich.</i>

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

<i>Bei mindestens 2 km bis 20 km</i>	<i>372 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>	<i>1.476 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>2.568 Euro jährlich,</i>

bei mehr als über 60 km

3.672 Euro jährlich.

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. (....)

(....)

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.“

Nach § 33 Abs. 5 Z 1 EStG in der im Verfahrenszeitraum maßgeblichen Fassung des StReformG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag (VAB) von 400,- € jährlich zu (vor dem StReformG 2015/2016 betrug dieser Absetzbetrag 291,- €).

§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG räumt Pendlern mit Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis zudem folgenden, mit BGBl. I 53/2013 neu geschaffenen Absetzbetrag ein:

„Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.“

Im StReformG 2015/2016 bildete die Ökologisierung des Kfz-Bereiches einen der Schwerpunkte. In diesem Zusammenhang erfolgten auch Änderungen der Regelungen für Kfz-Sachbezüge.

Nach § 15 EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Seit dem StReformG 2015/2016 lautet Abs. 2 der Bestimmung:

„1. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

2. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von

Kraftfahrzeugen im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.“

Die auf Basis des § 15 Abs. 2 EStG ergangene SachbezugswerteVO, BGBl II 416/2001 idF vor dem StReformG 2015/2016 sah bis Februar 2014 folgende Berechnung für den Kfz-Sachbezug vor:

„§ 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 € monatlich, anzusetzen [BFG-Anmerkung: bis 2004 maximal 510 Euro monatlich]. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(...)

(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.“

Mit BGBl II 29/2014 wurde die in § 4 Abs. 1 vorgesehene Obergrenze für den monatlichen Sachbezugswert ab März 2014 um 20% erhöht und damit von 600,- € auf 720,- € angehoben.

In Umsetzung des StReformG 2015/2016 erhielt § 4 SachbezugswerteVO in der ab 1.1.2016 geltenden Fassung BGBl II 243 bzw. 295/2015 folgenden verfahrensrelevanten Wortlaut:

„ (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, gilt Folgendes:

1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.

2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen

Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:

a) Für Kalenderjahre bis 2016 ist als CO₂-Emissionswert 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. (.....) Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.

(...)

4. Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ergibt sich aus dem CO₂-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrzeuggesetz 1967 oder aus der EG-Typengenehmigung.

Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(...)

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag ist der Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.“

Gemäß [Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG](#) erkennt der Verfassungsgerichtshof über Gesetzwidrigkeit von Verordnungen auf Antrag eines Gerichtes.

Gemäß [Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG](#) erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf Antrag des Obersten Gerichtshofes, eines in zweiter Instanz zuständigen ordentlichen Gerichtes, eines Verwaltungsgerichtes oder des Verwaltungsgerichtshofes.

Hat ein Verwaltungsgericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieser Verordnung beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Ebenso hat es bei Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit beim Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Aufhebung dieses Gesetzes zu stellen ([Art. 89 Abs. 2 B-VG](#) iVm [Art. 135 Abs. 4 B-VG](#)).

Ein einfaches Gesetz bzw. eine Verordnung verletzt den Gleichheitssatz, wenn es/sie

(1) unsachliche Differenzierungen vornimmt (Verbot unsachlicher Differenzierungen: Gleiches ist gleich zu behandeln; ohne entsprechende Unterschiede im Tatsächlichen sind rechtliche Differenzierungen unsachlich);

(2) gebotene Differenzierungen unterlässt (Gebot sachlicher Differenzierungen: Ungleiches darf ohne sachliche Begründung nicht gleich behandelt werden; entsprechende Unterschiede im Tatsächlichen müssen unterschiedlich geregelt sein) oder

(3) sachlich nicht gerechtfertigte Regelungen (allgemeines Sachlichkeitsgebot) trifft.

Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) verletzt ein Bescheid das Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz, wenn er auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht, wenn die Behörde der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn die Behörde bei Erlassung des Bescheides Willkür geübt hat (z.B. VfSlg.10.413/1985).

III. Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage erweist sich das Beschwerdebegehren des Bf aus Sicht des BFG als grundsätzlich berechtigt, doch erscheint ein Ergebnis ohne die eingewendete Verletzung der Grundrechte im Rahmen einer verfassungskonformen Interpretation der anzuwendenden Bestimmungen erzielbar.

§ 4 SachbezugswerteVO verpflichtet den Dienstgeber unzweifelhaft zum Ansatz eines Sachbezugswertes, wenn ein Dienstnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug benutzen kann, soweit der sich aus der Bestimmung ergebende Wertansatz nicht durch Kostenbeiträge des Dienstnehmers abgedeckt wird.

Zugleich schließt § 16 Abs.1 Z 6 lit. b EStG in diesem Fall die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales aus.

Nach dem Verfahrensergebnis stand dem Bf ab April 2016 auch für Privatfahrten ein Dienstwagen zur Verfügung, für den er monatlich Kostenbeiträge in Höhe von 1,5% der nachgewiesenen Anschaffungskosten seines Dienstgebers (394,95 €) leistete. Aufgrund dieser laufenden Kostenbeiträge reduzierte sich der Kfz-Sachbezugswert des Bf auf den Wert 0 (Null).

Dies ändert allerdings nichts daran, dass der Bf für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte ein dienstgebereigenes Kraftfahrzeug benutzen konnte. Nach dem im

Verfahrenszeitraum maßgeblichen Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG kommt damit der Ausschluss vom Abzug eines Pendlerpauschales zum Tragen.

Nach der höchstgerichtlichen Judikatur soll *„mit dem Ansatz eines Kfz-Sachbezugswertes (...) 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“* (zuletzt VfGH 12.10.2017, V 46/2016 und VwGH 21.11.2018, [Ro 2016/13/0013](#), je mwV).

§ 15 Abs. 2 EStG verpflichtet den Verordnungsgeber zur verbindlichen Festlegung von geldwerten Vorteilen im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG).

Mit der Neufassung des § 15 EStG im Rahmen des StReformG 2015/2016 wurde der bis dahin in Abs. 2 verwendete Begriff des *„üblichen Mittelpreises am Verbrauchsort“* als Wertansatz, der nach den Gesetzesmaterialien *„zu erheblichen Auslegungs- und Ermittlungsschwierigkeiten geführt“* hatte, *„an die Formulierung des deutschen Gesetzes angepasst.“* Künftig soll demnach auf den *Endpreis des Abgabeortes* abgestellt werden, bei welchem der *Preis nach Abzug üblicher Preisnachlässe* maßgeblich ist (vgl. ErlRV 684 Beilagen XXV. GP).

Die vorgenommene Begriffsänderung legt für die Auslegung der zu erfassenden Kostenkomponenten in den zur Abgeltung geldwerter Vorteile durch Verordnung festzulegenden Kfz-Sachbezugswerten eine Orientierung an der deutschen Judikatur nahe.

Der BFH hat in zwei grundlegenden Erkenntnissen vom 30.11.2016, VI R 49/14 und VI R 2/15, unter Verweis auf einschlägige Vorjudikatur, ausgeführt, dass der Vorteil des Arbeitnehmers, der ein arbeitgebereigenes Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt erhält, die *„insgesamt entstandenen Kfz-Aufwendungen (Gesamtkosten)“* umfasst, zu welchen *„die Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Kfz dienen und im Zusammenhang mit dessen Nutzung typischerweise entstehen“* gehören. Der BFH rechnet dazu *„insbesondere die Kosten für Betriebsstoffe, Wartung und Reparaturen sowie die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten, etwa für die Haftpflichtversicherung, die Kfz-Steuer, Absetzung für Abnutzung oder Leasing und Leasingsonderzahlungen und Garagenmiete“* (vgl. insbes. BFH 30.11.2016, VI R 49/14, Rz 22 und BFH 30.11.2016, VI R 2/15, Rz 15).

Abgesehen von den Garagierungskosten (für welche die österreichische SachbezugswerteVO in der Fassung des Verfahrenszeitraumes gesonderte Bestimmungen enthält), erscheinen die Ausführungen des BFH im anhängigen Verfahren auf den Begriff des *geldwerten Vorteils* nach § 15 Abs. 2 EStG übertragbar.

Damit wird zugleich konkretisiert, welchen Aufwand sich der Dienstnehmer bei Verwendung eines Kfz des Dienstgebers im Sinne der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur im Vergleich zum Aufwand erspart, wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste.

Der VwGH hat zur Rechtslage vor dem StReformG 2015/2016 als entscheidend für die Annahme eines *geldwerten Vorteils* des Dienstnehmers - damals bewertet zum „üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes“ – erachtet, „*ob sich der Dienstnehmer die geldwerten Güter um denselben Betrag auch im freien Wirtschaftsverkehr hätte beschaffen können*“ und zu bedenken gegeben, dass „*Kraftfahrzeuge im freien Verkehr gegen (bloß) anteiligen Kostenersatz wohl nicht zur Benützung überlassen werden*“ (vgl. VwGH 28.9.2004, [2004/14/0096](#), mwV).

Vor diesem Hintergrund geht das BFG davon aus, dass der Verordnungsgeber - in Umsetzung des gesetzlichen Auftrages (§ 15 Abs. 2 EStG) - bei der verbindlichen Festlegung der Kfz-Sachbezugswerte in der SachbezugswerteVO die „*Gesamtkosten*“ der Kfz-Nutzung im Sinne der zitierten BFH-Judikatur (ohne Garagierungskosten) berücksichtigte, wobei für die Bemessung der Höhe die durchschnittlichen Kosten- und Nutzungsverhältnisse in Österreich zu Grunde gelegt wurden.

Auch aus einem anderen Blickwinkel betrachtet, führt die Frage nach Art und Umfang der im Kfz-Sachbezugswert erfassten Kosten zum selben Resultat:

Ausgangspunkt der Berechnung des Sachbezugswertes in der geltenden Sachbezugswerteverordnung ist der ursprüngliche Neuwert des Fahrzeugs (vgl. VfGH 12.10.2017, V 46/2016).

Die historische Entwicklung der Kfz-Sachbezugswerte zeigt eine langjährige Anbindung an die Anschaffungskosten (AK) des Dienstwagens (incl. USt, NoVA und Sonderausstattung) bei der Bemessungsgrundlage.

Bereits die erste bundesweite Sachbezugsregelung (SachbezugsVO, [BGBl. Nr. 642/1992](#)), durch welche die bis dahin maßgeblichen Regelungen der damaligen Finanzlandesdirektionen vereinheitlicht und ersetzt wurden, sah als Grundregel eine entsprechende Basis für die Berechnung des Sachbezugswertes vor (damals noch mit einer monatlichen Höchstgrenze von 7.000,- S).

Diese Bemessungsgrundlage ist für Neufahrzeuge bis heute maßgeblich, wenn auch der monatliche Höchstwert seit der SachbezugswerteVO 2001 als Fixbetrag des Sachbezugswertes (anstatt der Bemessungsgrundlage) formuliert ist.

Auch der bis heute maßgebliche Faktor von 1,5% der Bemessungsgrundlage für den monatlichen Sachbezugswert findet sich bereits in der SachbezugsVO aus dem Jahr 1992.

Die Sachbezugsobergrenze des § 4 Abs.1 SachbezugswerteVO orientierte sich bis Februar 2014 jeweils an der aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG abgeleiteten „Angemessenheitsgrenze“ für Pkw bzw. Kombinationskraftfahrzeuge (im Folgenden kurz Kombi).

Die „Angemessenheitsgrenze“ wurde zunächst durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung definiert und mit der *AngemessenheitsVO*, BGBl II Nr. 2004/466 in einer allgemein verbindlichen Rechtsgrundlage verankert. Bis 2004 galt demnach für Pkw/Kombi eine steuerlich relevante Höchstgrenze für die Berücksichtigung der AK von 34.000,- €, seither liegt der Grenzwert für die betroffenen Kfz bei 40.000,- €.

Entsprechend ausgestaltet war langjährig der monatliche Höchstbetrag für die Kfz-Sachbezugszurechnung (bis 2004 maximal 510,- €, ab 2005 maximal 600,- €, woraus sich bei einer 8jährigen Nutzungsdauer der jeweilige Grenzwert für die angemessenen Pkw/Kombi-Anschaffungskosten nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG errechnet).

Eine weitere Parallele zwischen den Sachbezugsregelungen für Dienstnehmer mit Dienstwagen und der steuerlichen Behandlung der betroffenen Dienstwagen beim Dienstgeber zeigt die Entwicklung des § 4 Abs. 7 SachbezugswerteVO.

Bereits die erste bundesweite SachbezugsVO aus dem Jahr 1992 sah ein Wahlrecht für die Verteilung von einmaligen Kostenbeiträgen des Dienstnehmers über mehrere Jahre vor. Zunächst war ein Verteilungszeitraum von 5 Jahren vorgesehen. Nach der verbindlichen Einführung einer 8jährigen Nutzungsdauer für Pkw/Kombi durch § 8 Abs. 6 EStG ab Mai 1996, wurde auch der Verteilungszeitraum des § 4 Abs. 7 SachbezugswerteVO ab 1999 auf 8 Jahre verlängert (BGBl II Nr. 423/1998).

Da die Höhe des Sachbezugswertes auf die Kostenersparnis des Dienstnehmers im Vergleich zur Nutzung eines entsprechenden Eigenfahrzeuges abstellt (das bei DN in einer Durchschnittsbetrachtung regelmäßig dem Privatvermögen zuzuordnen sein wird), kommt den steuerlichen Beschränkungen des Dienstgebers in Bezug auf Abschreibungsdauer (§ 8 Abs. 6 EStG) und „Angemessenheitsgrenze“ (VO, BGBl II 2004/466) des zur Verfügung gestellten Dienstwagens bei der Sachbezugsbewertung keine zwingende Bedeutung zu.

Die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit unterschiedlich ausgestalteter steuerlicher Regelungen für Kfz bei DG und DN wurde erst kürzlich bestätigt (VfGH 14.3.2017, E 278/2017).

In Hinblick auf die dargestellten historischen Bezugnahmen der Sachbezugsregelungen auf die steuerliche Behandlung der betroffenen Kfz beim DG geht das BFG im anhängigen Verfahren allerdings davon aus, dass der SachbezugswerteVO die Annahme jenes 8jährigen Nutzungszeitraumes von Dienstwagen zu Grunde liegt, die seit 1996 durch § 8 Abs. 6 EStG für die steuerliche Berücksichtigung der AK der betroffenen Kfz beim DG vorgegeben ist.

Mit der Anhebung der Sachbezugsobergrenze um 20% durch das BGBl II Nr. 29/2014 ab März 2014 begann zunächst eine Loslösung von der steuerlichen „Angemessenheitsgrenze“ der AK des Fahrzeugs beim DG.

Seit mit dem BGBl II Nr. 243/2015 verpflichtend eine sofortige Gegenverrechnung von Einmalzuzahlungen des DN mit den Kfz-Anschaffungskosten des DG vorzunehmen ist, entfällt auch der Bezug zur Abschreibungsdauer des Dienstwagens beim DG.

In Hinblick auf die Vorgaben des § 15 Abs. 1 EStG weisen die dargestellten Bezüge aus Sicht des BFG darauf hin, dass den Prozentsätzen für die Berechnung der monatlichen Sachbezugswerte im Geltungsbereich der SachbezugswerteVO zur Abgeltung der Anschaffungskosten des Kfz von Beginn an ein auf Basis einer 8jährigen Nutzungsdauer errechneter AfA-Satz, somit ein Rechenwert von 1,05% zu Grunde liegt.

Die darüberhinausgehende Differenz zum Wert von 1,5% dient demnach der Abgeltung der laufenden Bewirtschaftungskosten des Fahrzeugs, sodass der Gesamtwert von 1,5% die höchstgerichtlichen Vergleichskosten für ein eigenes PrivatKfz bzw. die „Gesamtkosten“ im Sinne des BFH (ohne Garagierungskosten) abbildet.

Nachdem das Pendlerpauschale wegen angestiegener Treibstoffkosten ab 2011 angehoben worden war, wurde dem Anstieg der laufenden Kfz-Betriebskosten ab März 2014 auch beim Sachbezug mit einer 20%igen Anhebung der monatlichen Sachbezugsobergrenze auf 720,- € Rechnung getragen (BGBl II Nr. 29/2014).

Die Erhöhung des Sachbezug-Berechnungsfaktors auf 2% der Bemessungsgrundlage (und daraus resultierend auch der Sachbezugsobergrenze auf 960,- €) ab 2016 erfolgte nach den Gesetzesmaterialien in Hinblick auf den Gesetzauftrag zur Ökologisierung der Kfz-Sachbezugsbesteuerung im StReformG 2015/2016 (§ 15 Abs. 2 EStG idF BGBl I Nr. 118/2015). Zugleich sollen damit *„alle mit einem Kfz verbundenen Kosten sachgerecht berücksichtigt“* sein. Das Festhalten am bis dahin geltenden Berechnungsfaktor von 1,5% der Bemessungsgrundlage für den monatlichen Sachbezug bzw., daraus resultierend, an der Obergrenze von 720,- €, wird nunmehr als „Ermäßigung“ und Anreiz zum Erwerb CO₂- günstiger Dienstwagen verstanden (vgl. ErlRV 684 Beilagen XXV. GP und Erläuterungen zu § 4 SachbezugswerteVO, BGBl II Nr. 243/2015).

Zusammenfassend sieht es das BFG auf Basis der vorgenannten Überlegungen als erwiesen an, dass der im Verfahrenszeitraum beim Kfz-Sachbezug berücksichtigte „geldwerte Vorteil“ – abgesehen von Garagierungskosten - alle Kosten abdeckt, die der Bf in einer Durchschnittsbetrachtung für eine private Kfz-Nutzung zu tragen hätte, *wenn er für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges aus Eigenem aufkommen müsste*“.

Entsprechend umfasst auch der monatliche Kostenbeitrag des Bf in Höhe dieses Sachbezugswertes sämtliche anfallende Kfz-Kosten.

Die Abweichungen gegenüber der deutschen Sachbezugsberechnung gründen sich auf unterschiedliche Bemessungsgrundlagen sowie durchschnittliche Kosten- und Nutzungsverhältnisse.

Das in §16 Abs. 1 Z 6 EStG geregelte Pendlerpauschale dient der pauschalen Abgeltung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Bei nichtselbständig Erwerbstätigen sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z. 1 EStG) abgegolten, der mit dem StReformG 2015/2016 ab 2016 auf 400,- € angehoben wurde. Bereits der bis 2015 geltende Verkehrsabsetzbetrag von 291,- € hatte selbst bei einem Progressionssatz von 50% regelmäßig die Kosten einer Jahresnetzkarte für Massenbeförderungsmittel in Ballungszentren abgedeckt.

Darüberhinausgehende Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind im Verfahrenszeitraum bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c bis lit. j EStG durch das kleine oder große Pendlerpauschale bzw. auch durch den Pendlereuro (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG) zu berücksichtigen.

Während der Verkehrsabsetzbetrag eine „grobe“ Pauschalregelung darstellt, die unabhängig von einem tatsächlichen Anfall von Fahrtkosten und vom tatsächlich für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verwendeten Verkehrsmittel zur Anwendung kommt, erhöht die Staffelung der Pendlerpauschalbeträge nach der Länge der Fahrtstrecken – ebenso wie der 2013 als Teil eines Pendlerförderungs pakets eingeführte entfernungsabhängige Pendlereuro – die Treffsicherheit der Pauschalregelungen vor allem im Bereich der nutzungsvariablen Aufwendungen für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte deutlich (vgl. Gesetzesmaterialien zum EStG 1988 betreffend Einführung des Pendlerpauschales, ErläutRV 621 BlgNR XVII. GP, Begründung einer Erhöhung mit steigenden Treibstoffkosten im Jahr 2011, ErläutRV 981 BlgNR XXIV. GP und Begründung des Pendlerförderschwerpunkts mit Kostensteigerung für Pendler im Jahr 2013, ErläutRV 2113 BlgNR XXIV.GP).

Zufolge § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG idF BGBl I Nr. 53/2013 entfällt seit 1. Mai 2013 für Arbeitnehmer, die ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzen, der Anspruch auf ein Pendlerpauschale. Allenfalls trotz Dienstwagens anfallende Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind mit dem Verkehrsabsatzbetrag pauschal abgegolten.

Den Gesetzesmaterialien ist zur Begründung für diesen Ausschluss vom Pendlerpauschale zu entnehmen, dass *„Arbeitnehmern, die ein arbeitgebereigenes Kfz auch privat nutzen können (Sachbezug), (...) kein Pendlerpauschale zustehen“* soll (ErläutRV/Besonderer Teil, 2113 BlgNR XXIV.GP)

Über die Hintergründe dieser Änderung führt das BFG-Erkenntnis vom 30.6.2014, RV/5100744/2013 aus: *„Mit dieser Streichung des Pendlerpauschales bei Benutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges kam der Gesetzgeber Forderungen (zB des Umweltdachverbandes, des Verkehrsclubs Österreich und eines Arbeitnehmerbundes) nach, die damit begründet worden waren, dass der Großteil der Dienstwagenbesitzer weder Treibstoffkosten noch Abnutzung trage (siehe zB <http://www.nachrichten.at/nachrichten/wirtschaft/Regierung-streicht-Pendlerpauschale>; <http://www.vcoe.at/diepresse/aussendungen-archiv/details/items/2011-018>). Dem wurde seitens der Gegner einer solchen Regelung das Argument der Versteuerung eines laufenden Sachbezugs durch Dienstwagenbesitzer entgegen gehalten (siehe zB <http://www.nachrichten.at/nachrichten/wirtschaft/Regierung-streicht-Pendlerpauschale>; Gottholmseder/Shubshizky in SWK 8/2013, S 423).“*

Der Streichung des Pendlerpauschales für Dienstnehmer mit Dienstwagen lag demnach die Annahme zu Grunde, dass die Nutzungsberechtigten für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte regelmäßig keine über den Verkehrsabsatzbetrag hinaus abzugeltende Kosten zu tragen haben. Folgerichtig wurde die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales für diese Gruppe von Dienstnehmern ausgeschlossen.

Pauschalierungen liegt das Ziel verwaltungsökonomischer Vereinfachungen bei zugleich möglichst realitätsnaher Erfassung der tatsächlichen Verhältnisse zu Grunde.

Nach der VfGH-Rechtsprechung stehen pauschalierende Regelungen nicht im Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz, wenn sie sachlich begründet sind, indem sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen. Es liegt demnach im Wesen einer Pauschalierung zum Zwecke der Vereinfachung der Steuererhebung, von den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles abzusehen und Durchschnittswerte zugrunde zu legen. Je schwieriger die Umsetzung von sachgerechten Unterschieden, desto größere Ungleichbehandlungen sind zu tolerieren.

In diesem Sinn erfordert nicht jede Abweichung vom tatsächlichen Ergebnis ein Abgehen von der Pauschalierung. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben gebieten allerdings, dass sich eine Pauschalierung auf eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten einigermaßen homogene Gruppe bezieht und für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat erbringt, das den tatsächlichen Ergebnissen im mehrjährigen Durchschnitt entspricht (vgl. VfGH 14.3.2012, [V113/11](#)).

Diesen Vorgaben wird mit der Kombination einer pauschalen Kfz-Sachbezugsbesteuerung nach § 4 SachbezugswerteVO und der Streichung des Pendlerpauschales für Dienstnehmer mit Dienstwagen (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG idF BGBl I Nr. 53/2013) nach der jüngsten VfGH-Judikatur grundsätzlich entsprochen.

Im Ablehnungsbeschluss vom 9.6.2016, E 110/2016 kam der VfGH zum Ergebnis, dass die gegen das BFG-Erkenntnis vom 2.12.2015, RV/7102893/2015 eingebrachte Beschwerde „vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit von Pauschalierungen (vgl. zB. VfSlg 9624/1983, 18.883/2009 nWN, 19.633/2012 nWN)“ weder eine Verletzung des Rechts auf Gleichheit aller Staatsbürger ([Art 7 B-VG](#), [Art 2 StGG](#)) oder der Unversehrtheit des Eigentums ([Art 5 StGG](#), Art.1 1.ZPEMRK), noch anderer verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte erkennen lasse, weil „im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung“ davon auszugehen sei, „dass Arbeitnehmern, denen für den Arbeitsweg ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug zu Verfügung steht, geringere Aufwendungen erwachsen, da die laufenden Kosten für den Betrieb idR vom Arbeitgeber getragen werden.“

Der Entscheidung des VfGH liegt die Annahme zu Grunde, dass der Arbeitgeber die laufenden Kosten für den Kfz-Betrieb trägt. Dem vorgelagerten BFG-Erkenntnis ist zu entnehmen, dass der Arbeitnehmer im Anlassfall keine Kostenbeiträge geleistet und einen Sachbezug versteuert hatte.

Die zuvor zitierten Gesetzesmaterialien zur Neufassung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG durch BGBl I Nr. 53/2013 belegen, dass auch der Gesetzgeber die vom VfGH als Regelfall angenommene Sachverhaltskonstellation vor Augen hatte (s. Klammerausdruck in den zitierten EB).

Im anhängigen Verfahren ist dies aufgrund der vollständigen Erstattung der geldwerten Vorteile im Wege der laufenden Kostenbeiträge des Bf aber gerade nicht der Fall.

Wegen des Fehlens eines geldwerten Vorteils aus der Zurverfügungstellung eines Dienstwagens für Privatfahrten gebietet aus Sicht des BFG eine verfassungskonforme Anwendung der Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG auf eine Sachverhaltskonstellation wie sie im anhängigen Verfahren vorliegt die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales zur

Abgeltung der dem Bf erwachsenden Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Die Ratio der Regelungen zum Pendlerpauschale ist die steuerliche Berücksichtigung der Kosten von Dienstnehmern für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort.

Die Ratio der Kfz-Sachbezugsbesteuerung liegt darin, die Vorteile von Dienstnehmern, die für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (und andere Privatfahrten) einen Dienstwagen nutzen können, für dessen Kosten der Dienstgeber aufkommt, gegenüber Dienstnehmern, die dafür ein (vergleichbares) eigenes Fahrzeug verwenden müssen, zu egalisieren. Dies soll durch Besteuerung des entgeltlichen Vorteils beim Dienstwagennutzer erreicht werden.

In einer Zusammenschau zielen die Regelungen des § 4 SachbezugswerteVO und des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG idF BGBl I Nr. 53/2013 auf eine Gleichstellung von Dienstnehmern mit und ohne Dienstwagen bezüglich der Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Der Ausschluss des Dienstwagennutzers vom Pendlerpauschale soll eine Berücksichtigung von Kosten verhindern, die diesem tatsächlich nicht erwachsen.

Wenn nun dem Dienstwagennutzer aufgrund des von ihm zu leistenden Kostenbeitrages aber gar kein entgeltlicher Vorteil iSd § 15 Abs.2 EStG zufließt und ihm dadurch, trotz Dienstwagens, Kosten für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte erwachsen, die mit jenen von Dienstnehmern ohne Dienstwagen vergleichbar sind, erfordert die ratio legis in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz (Art 7 B-VG, Art 2 StGG) die Nichtanwendbarkeit des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG idF BGBl I Nr. 53/2013 in jenen Fällen, in denen tatsächlich keine Sachbezugsbesteuerung zu erfolgen hat, weil die vom Gesetzgeber angenommene Sachverhaltskonstellation nicht vorliegt (vgl. VwGH 9.5.1995, [92/14/0092](#)).

In Anwendung der im VwGH-Erkenntnis vom 9.5.1995, 92/14/0092 ausgeführten Überlegungen kommt das BFG somit zum Schluss, dass eine verfassungskonforme Interpretation der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG idF BGBl I Nr. 53/2013 im anhängigen Verfahren möglich ist. Entsprechend besteht für das BFG keine Verpflichtung nach Art 139 B-VG bzw. Art 140 B-VG, eine Aufhebung der streitgegenständlichen Bestimmungen des EStG bzw. der SachbezugswerteVO beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen.

Für das anhängige Verfahren resultiert aus dem Vorgenannten der ganzjährige Anspruch des Bf auf den Ansatz eines *großen Pendlerpauschales* im Jahr 2016 für eine Wegstrecke von 40 bis 60 km (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG). Entsprechend erfolgt ein Ansatz von

Werbungskosten im Betrag von 2.568,- €. Zudem wird aus dem Titel *Pendlereuro* ein Betrag von 112,- € berücksichtigt (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG).

Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind der Beilage zu entnehmen.

Zum Vergleich des Bf mit einem Dienstnehmer, der einen Mietwagen für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte benutzt, genügt unter den gegebenen Umständen der Hinweis, dass das vermeintliche Zitat aus dem VfGH-Beschluss vom 9.6.2015, E110/2015 dem Vorbringen des damaligen Beschwerdeführers aus dem Protokoll zur mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG im Verfahren RV/7102893/2015 entnommen ist und weder den Rechtsstandpunkt des BFG noch jenen des VfGH wiedergibt.

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.

Da zur Frage der Anwendbarkeit des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG idF BGBl I Nr. 53/2013 bei monatlichem Kostenersatz des Dienstnehmers in Höhe des vollen Sachbezugswertes keine VfGH-Rechtsprechung existiert, ist eine ordentliche Revision zulässig.

Graz, am 22. August 2019