

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. September 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 9. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ihr wird von ihrem Arbeitgeber ein firmeneigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, wofür im Rahmen der Lohnverrechnung 2016 ein Sachbezug in Höhe von 738,00 Euro monatlich (entspricht 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten) angesetzt wurde.

In der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2016 begehrte die Bf. u.a. die Berücksichtigung von „Differenzwerbungskosten PKW“ in Höhe von 2.214,00 Euro mit folgender Erläuterung:

Mit der Änderung der Sachbezugswerteverordnung idF BGBl. II Nr. 395/2015 sei nicht nur eine Befreiung für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0g pro Kilometer vorgesehen, sondern auch der Sachbezugswert von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von mehr als 130g pro Kilometer (für Anschaffungen 2014) auf 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten erhöht worden. Diese Erhöhung sei nicht von der Verordnungsermächtigung des § 15 Abs. 2 EStG 1988 gedeckt.

Darüber hinaus widerspreche das Abstellen auf den CO₂-Emissionswert dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung: Wie im Zuge des VW-Abgasskandals publik geworden sei, wichen die tatsächlichen Verbrauchswerte zum Teil stark von den Normverbrauchswerten ab. Hintergrund sei nicht zuletzt, dass die Verbrauchswerte keiner amtlichen Überprüfung unterlägen, sondern von den Herstellern selbst ermittelt und angegeben würden. Dabei seien die Verbrauchswerte von einzelnen Fahrzeugen zum Teil deutlich "beschönigt" worden. Dies werde nunmehr besonders deutlich, als in aktuellen Preislisten für Neufahrzeuge im Jahr 2017 zum Teil wesentlich höhere CO₂-Emissionswerte angeführt würden als für dieselben Fahrzeuge in vergangenen Jahren:

So sei beispielsweise der CO₂-Emissionswert des ***1*** bei gleicher Motorisierung und gleicher Abgasnorm nach EU6 von 156g laut Preisliste August 2015 auf 183g laut Preisliste September 2017 gestiegen. Ebenso sei der CO₂-Emissionswert des ***2*** bei gleicher Motorisierung und gleicher Abgasnorm nach EU6 von 127g laut Preisliste März 2016 trotz im Zuge des Modellwechsels um rund 100kg reduziertem Leergewicht auf 129g laut Preisliste Juli 2017 gestiegen, und unterschreite dadurch im Gegensatz zum Vorjahresmodell nun nicht mehr die für 2017 geltende Emissionsgrenze von 127g CO₂ pro Kilometer. Diese Aufzählung könnte vermutlich mit Fahrzeugen auch anderer Hersteller beliebig fortgesetzt werden. Zur Dokumentation lege sie die angesprochenen Preislisten auszugsweise in Kopie bei.

Als Conclusio könne somit festgehalten werden, dass die Berechnung der Höhe des Sachbezugswerts gemäß der Sachbezugsverordnung in der Fassung BGBl. II 395/2015 und auch BGBl. II 243/2015 in § 15 Abs. 2 EStG 1988 nicht gedeckt sei. Dementsprechend sei von der Bf. in ihrer Erklärung die Höhe des Sachbezugs gemäß der Sachbezugsverordnung in der Fassung BGBl. II 29/2014 berechnet und die Differenzwerbungskosten in Höhe der Differenz zwischen dem Sachbezugswert von 1,5% und 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten, somit in Höhe von EUR 2.214 (EUR 36.900 * 0,5% * 12) angesetzt worden.

In dem nunmehr vor dem Bundesfinanzgericht bekämpften Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 vom 09.07.2019 verweigerte das Finanzamt die Berücksichtigung der sogenannten „Differenzwerbungskosten PKW“ mit der Begründung, Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 dienten der Erwerbung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen. Sachbezüge stellten jedoch keine Werbungskosten dar, weshalb diese Kosten im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung auch nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 29.09.2019 beehrte die Bf. die Herabsetzung ihres zu veranlagenden Einkommens 2016 um 2.214,00 Euro und der festgesetzten Einkommenssteuer 2016 um 1.107 Euro. Sie berief sich dabei auf die bereits in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2016 vorgebrachten Gründe.

In eventu führte die Bf. aus, dass die tatsächlich berechneten Kosten im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Fahrzeug für das Kalenderjahr 2016 7.771,06 Euro betragen hätten.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Abschreibung (Anschaffungskosten in 2014 um EUR 10.000, Erstzulassung Juli 2009)	3.333,33 Euro
Versicherung	2.320,92 Euro
Treibstoff	1.518,65 Euro
Wartung, Reparatur, Reifen	524,13 Euro
Mautkosten, Gebühren Fuhrparkmanagement, ÖAMTC, sonstiges	74,03 Euro
PKW Kosten 1.1.2016 bis 31.12.2016 gesamt	7.771,06 Euro

Im Jahr 2016 seien mit dem PKW insgesamt 21.611 km zurückgelegt worden. Davon entfielen laut Fahrtenbuch auf betriebliche Fahrten 805 km und auf private Fahrten inklusive der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort 20.806 km. Lege man den sich daraus ergebenden Prozentsatz von 96,28% Privatfahrten auf die Gesamtkosten für das gegenständliche Fahrzeug von 7.771,06 Euro um, so entfielen auf die Privatnutzung Gesamtkosten von 7.481,59 Euro, die nicht nur unter dem laut Sachbezugsverordnung angesetzten Sachbezugswert von 8.856,00 Euro gerechnet mit 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten lägen, sondern in etwa dem Sachbezugswert von 6.642,00 Euro gerechnet mit 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Fahrzeugs entsprächen. Bei Anwendung der Sachbezugsverordnung BGBl. II 395/2015 ergebe sich somit ein Sachbezugswert, der um 1.374,41 Euro über den anteiligen tatsächlichen Kosten der Privatnutzung liege.

Der Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 15.10.2004, G 49, 50/04-8, festgehalten, dass ein Abgabepflichtiger nicht Gefahr laufen dürfe, unter Verstoß gegen das für die Einkommensteuer tragende Leistungsfähigkeitsprinzip unwiderlegbar Einkünfte versteuern zu müssen, die er nicht erzielt habe. Demnach dürften somit nur die auf die Privatnutzung anteilig entfallenden Kosten von 7.481,59 Euro der Berechnung des Sachbezugswertes zugrunde gelegt werden. In Eventu beantrage die Bf. daher die Berechnung des Sachbezugs auf Basis dieser anteiligen Kosten der Privatnutzung.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und hielt im Vorlagebericht vom 09.10.2019 fest, da in der Beschwerde die Gesetzeswidrigkeit des § 4 Abs. 1 Z 4 der Sachbezugswerteverordnung in der Fassung BGBl II Nr. 395/2015 behauptet werde, habe die belangte Behörde gemäß § 262 Abs. 3 BAO keine Beschwerdevorentscheidung erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Nach Einsichtnahme in den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakt wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bf. wurde von ihrem Dienstgeber ein firmeneigenes Kraftfahrzeug mit Anschaffung im Jahre 2014 (Erstzulassung 2009) überlassen. Die tatsächlichen Anschaffungskosten des PKWs beliefen sich auf EUR 36.900,-, sein CO₂-Emissionswert liegt über 130g pro Kilometer. Das Kraftfahrzeug wurde im gegenständlichen Jahr überwiegend, nämlich zu 96,25% privat genutzt. Die privaten Fahrten umfassten 20.806 km jährlich bzw. durchschnittlich 1.734 km monatlich.

In ihrer Beschwerde beruft sich die Bf. ausschließlich auf die von ihr behauptete Gesetzeswidrigkeit der Sachbezugswerteverordnung in der Fassung BGBl II Nr. 395/2015.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und ist auch nicht strittig. Er war folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Vorlage ohne Beschwerdevorentscheidung

Gemäß [§ 262 Abs. 3 BAO](#) ist keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen, wenn in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzeswidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird.

Das im [§ 262 Abs. 3 BAO](#) normierte Verbot der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung bzw. die Pflicht zur unverzüglichen Vorlage an das Verwaltungsgericht setzt keinen Antrag nach [§ 262 Abs. 2 lit. a BAO](#) voraus. [§ 262 Abs. 3 BAO](#) gilt, wenn in der Bescheidbeschwerde „lediglich“ die Gesetzeswidrigkeit oder die Verfassungswidrigkeit behauptet wird (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 262 Tz 11).

Da sich die Bf. in der Bescheidbeschwerde ausschließlich auf die Gesetzeswidrigkeit des [§ 4 Abs. 1 Z 1 Sachbezugswerteverordnung](#) idF [BGBl. II Nr. 395/2015](#) beruft, wurde die Beschwerde zu

Recht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

3.1.2. Anzusetzender Sachbezugswert

Gemäß [§ 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) ist der geldwerte Vorteil für die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeorts anzusetzen. Gemäß [§ 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe der geldwerten Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

[§ 4 Sachbezugswerteverordnung](#), BGBl II 416/2001 idF BGBl II Nr. 395/2015, lautet:

„§ 4. (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. Dieser Wert verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2017 bis zum Kalenderjahr 2020 um jährlich 3 Gramm. Ab dem Jahr 2021 ist der CO₂-Emissionswert des Jahres 2020 von 118 Gramm maßgeblich. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.*
 - b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.*
- 3. Abweichend von Z 1 und Z 2 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.*
- 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.“

Mit der pauschalen Bewertung wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu [§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#) jener geldwerte Vorteil bemessen, der dem Arbeitnehmer durch die Überlassung eines dienstgebereignen Kraftfahrzeuges erwächst und der darin gelegen ist, dass der Arbeitnehmer für die Kosten eines vergleichbaren Kraftfahrzeuges nicht aus Eigenem aufkommen muss (vgl. VwGH 28.4.1999, [94/13/0097](#)).

Seit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 enthält [§ 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) eine eigene Verordnungsermächtigung. Im Rahmen der [Sachbezugswerteverordnung](#) wird der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz (nunmehr: Bundesministerin für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Konsumentenschutz) einerseits ermächtigt, die Höhe von bestimmten Sachbezügen festzulegen, als auch aus ökologischen Gründen für die Überlassung von Fahrzeugen Ermäßigungen und Befreiungen von der Besteuerung von Sachbezügen vorzusehen. Damit wurde eine Grundlage geschaffen, um in der [Sachbezugswerteverordnung](#) beim Wertansatz für die Kfz-Nutzung nach der Schadstoffemission zu differenzieren (vgl. *Brennsteiner/Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke*, EStG § 15 Tz 66b).

Die Erläuterungen halten dazu folgendes fest (vgl. 684 der Beilagen XXV. GP – Regierungsvorlage – Erläuterungen):

„Der Verordnungsgeber wird in [§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#) ermächtigt, Sachbezugswerte festzulegen sowie dabei im Interesse ökologischer Zielsetzungen besondere Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen. Dies soll eine Anreizwirkung hin zu alternativen Antrieben, Energiequellen und ressourcenschonender und nachhaltiger wirtschaftlicher Betätigung schaffen und einen Beitrag zur Erreichung des nationalen Treibhauszieles im Rahmen der EU 2020-Strategie darstellen.

Die Sachbezugsverordnung soll dementsprechend hinsichtlich der Privatnutzung von arbeitgebereignen Kraftfahrzeugen (Kfz) neu ausgerichtet werden. Neben einer Anhebung der Höhe des Sachbezugs auf 2% der Anschaffungskosten, die unter Berücksichtigung aller mit einem Kfz verbundenen Kosten sachgerecht erscheint, soll eine Ermäßigung und eine Befreiung in die Verordnung Eingang finden: Für Kfz mit niedrigem CO₂-Ausstoß soll ein niedrigerer Sachbezug in Höhe von 1,5% zur Anwendung kommen, während für Kfz mit einem CO₂-Ausstoß von Null, um die ökologischen Anreize noch weiter zu verstärken, der Verzicht auf einen Wertansatz vorgesehen werden soll, sodass im Ergebnis der Vorteil gänzlich steuerfrei bleibt.

Um dem technologischen Fortschritt im Bereich der Kfz-Antriebe und den dadurch sinkenden durchschnittlichen CO₂-Emissionswerten Rechnung zu tragen, soll der für den reduzierten Sachbezug einschlägige Grenzwert jährlich um 4 Gramm pro Kilometer abgesenkt werden.“

Besteht für die Arbeitnehmerin die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kfz (auch oder nur) für Privatfahrten zu benützen, sind nach der [Sachbezugswerteverordnung](#) als Sachbezug pauschal ab der Veranlagung 2016 bzw. wenn die Einkommensteuer durch Abzug eingehoben wird, erstmals für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. 12. 2015 enden, 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (inklusive USt und NoVA), maximal 960 Euro anzusetzen. Bei Vorliegen bestimmter CO₂-Emissionswerte reduziert sich der Sachbezugswert auf 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (inkl USt und NoVA), und maximal 720 Euro monatlich (vgl. *Brennsteiner/Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke*, EStG § 15 Tz 35).

Der Verfassungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber jedenfalls dann nicht verbietet, pauschalierende Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen, also sachlich begründet sind (vgl. VfSlg. 4930/1965 KFZ-Pauschale, 5022/1965, 7136/1973, 7286/1974, 9624/1983, 13.726/1994, 19633/2012).

Die [Sachbezugswerteverordnung](#) dient der Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ([§ 114 BAO](#)) und stellt eine erhebliche Vereinfachung der Verwaltungspraxis (insbesondere bei der Lohnverrechnung) dar (BFH, BStBl 1987 II 355). Soweit die amtlichen Sachbezugswerte Durchschnittswerte festlegen, fehlt ihnen offenkundig die verfassungsrechtliche bzw. die gesetzliche Grundlage, sofern sie im Einzelfall zu von den tatsächlichen Verhältnissen erheblichen abweichenden Bewertungen führen. Eine betragsliche Entfernung vom Verkehrswert in lediglich relativ geringfügigem im Rahmen der Vereinfachung liegenden Ausmaß ist jedoch erlaubt, einzelne Härtefälle bei einer Pauschalierungsbestimmung sind nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes hinzunehmen (vgl. *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG ¹⁹, § 35 Rz 69).

Der Verfassungsgerichtshof hält dazu in ständiger Rechtsprechung fest, dass eine Pauschalierung für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat erbringen muss, das den tatsächlichen Ergebnissen zumindest im mehrjährigen Durchschnitt entspricht (vgl. VfGH 14.3.2012, [V 113/11](#); sowie *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, Rz 69).

Die von der Bf. vorgelegte Berechnung der Kosten des PKW bezieht sich nur auf ein Jahr, womit nicht dargelegt wird, dass die laut [Sachbezugswerteverordnung](#) festgelegten Beträge tatsächlich im mehrjährigen Durchschnitt wesentlich von den tatsächlichen Kosten abweichen würden. Darüber hinaus lassen sich aus den Berechnungen der Bf. auch keine Rückschlüsse auf die durchschnittlichen Kosten der Kraftfahrzeuge von einer Mehrzahl von Arbeitnehmern entnehmen.

Im Hinblick darauf, dass die von der Bf. für 2016 errechneten Kosten zwar um 1.374,41 Euro unter dem Sachbezugswert, aber auch um 839,59 Euro über einem mit 1,5% der Anschaffungskosten bemessenen Sachbezugswert liegen, kann nicht ersehen werden, warum die Pauschalierung der [Sachbezugswerteverordnung](#) in der für 2016 geltenden Fassung

unsachlich sein sollte, zumal weder dargelegt wurde, dass die Kosten im Durchschnitt mehrere Jahre tatsächlich erheblich niedriger wären, und bereits die Notwendigkeit einer größeren Reparatur wesentlich höhere Kosten bedingen würde. Im Übrigen kann aber auch aus den besonderen Umständen eines einzelnen Abgabepflichtigen nicht darauf geschlossen werden, dass die festgelegte Pauschalierung für die Mehrzahl der Abgabepflichtigen nicht durchaus sachgemäß wäre. Ausgehend von der Annahme einer jährlich schwankenden Höhe der tatsächlichen Kosten, erscheint daher der festgesetzte Sachbezugswert im Schnitt als durchaus zutreffend.

Da somit der maßgebliche CO₂-Emissionswert des von der Bf. benutzten Kraftfahrzeuges die Grenze von 130g pro Kilometer überstieg, war aufgrund der monatlich 500 km übersteigenden Privatfahrten der volle Sachbezug von 2% der Anschaffungskosten in Höhe von 36.900,- Euro mit 8.856,00 Euro festzusetzen.

Hinsichtlich des von der Bf. zur Begründung ihrer Beschwerde herangezogenen Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist festzuhalten, dass der in [§ 114 erster Satz BAO](#) normierte Grundsatz, nach dem die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen haben, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden, eine einfachgesetzliche Wiederholung des Legalitätsprinzips im Sinne des [Art 18 Abs. 1 B-VG](#) und einen Ausfluss des in [Art 2 StGG](#) sowie [Art 7 Abs 1 B-VG](#) verankerten verfassungsgesetzlichen Gleichheitsgrundsatzes darstellt. Normadressaten dieses Grundsatzes sind die Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 114; *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO: Handbuch § 114).

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen (VwGH 4.6.1986, [85/13/0076](#); *Ritz*, BAO⁶ § 114 Tz 3).

Aus einer rechtswidrigen Vorgangsweise der Behörde in anderen Fällen (bei anderen Abgabepflichtigen) kann die Partei jedoch keine Rechte für sich ableiten (VwGH 28.9.2000, [98/16/0085](#); 28.2.2008, [2007/17/0074](#); 24.6.2009, [2008/15/0035](#); 30.1.2014, [2011/15/0040](#)); ein solches Recht lässt sich auch nicht aus [§ 114 BAO](#) ableiten (VwGH 16.2.1988, [87/14/0177](#); 30.11.1999, [97/14/0174](#), sowie *Ritz*, BAO⁶ § 114 Tz 4).

Wenn die Bf. nun anführt, dass die CO₂-Emissionswerte von anderen Kraftfahrzeugen zu niedrig angesetzt worden seien, und andere Arbeitnehmer daher zu Unrecht niedrigere Sachbezugswerte zu versteuern gehabt hätten, so ist für sie aus dieser sich aufgrund falsch ausgewiesener Emissionswerte ergebenden Ungleichbehandlung nichts zu gewinnen. Der Verordnungsgeber wollte – wie den oben zitierten Erläuterungen zu entnehmen ist – eine Anreizwirkung hin zu alternativen Antrieben, Energiequellen und ressourcenschonender und

nachhaltiger wirtschaftlicher Betätigung und einen Beitrag zur Erreichung des nationalen Treibhauszieles im Rahmen der EU 2020-Strategie schaffen. Es kann ihm dabei nicht unterstellt werden, dass ihm die Unrichtigkeit der von den Kfz-Herstellern bekanntgegebenen Emissionswerte bewusst war. Es ist daher vielmehr davon auszugehen, dass eine sachliche Regelung geschaffen werden sollte, mit der alle Abgabepflichtigen gleichmäßig behandelt werden sollten. Dem zufolge wurden die Abweichungen, die auf die vom Hersteller erfassten CO₂-Emissionswerte zurückzuführen waren, mit der Änderung der [Sachbezugswerteverordnung](#) und der dahingehenden Umstellung der Messverfahren auf das praxisnähere WLTP-Verfahren ab 1.4.2020 beseitigt (vgl. Info des BMF vom 12.11.2019, [BMF-010222/0071-IV/7/2019](#); *Lenneis* in Jakom, EStG¹³ § 15, Tz 22).

Die Bf. behauptet nicht, dass das von ihr genutzte Fahrzeug einen CO₂-Emissionswert unter 130g pro Kilometer aufweisen würde, weshalb sie auch aus dem Umstand, dass möglicherweise andere Arbeitnehmer aufgrund der unrichtigen Angaben der Kfz-Hersteller bezüglich der CO₂-Emissionswerte ihrer Kraftfahrzeuge zu Unrecht besser behandelt wurden, nicht das Recht ableiten kann, dass auch die Bemessung ihres Sachbezuges nicht der von der [Sachbezugswerteverordnung](#) vorgesehenen Höhe vorgenommen wird.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes verbietet das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber nicht, pauschalierende Regelungen vorzusehen, wenn diese den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie gelegen und somit sachlich begründet sind (vgl. VfSlg 19.633/2012).

Der Bundesminister war gemäß [§ 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) zur Festlegung der Höhe des Sachbezuges ermächtigt. Dass die in [§ 4 Abs. 1 Z 1 Sachbezugswerteverordnung](#) idF [BGBl. II Nr. 395/2015](#) vorgenommene Pauschalierung im gegenständlichen Fall zu einer Erhöhung des Sachbezugswertes für die Benutzung des dienstgebereigneten Fahrzeuges gegenüber den Vorjahren führte, kann auch im Hinblick auf die von der Bf. vorgetragenen Argumente nicht als unsachlich bezeichnet werden. Da somit keine Zweifel daran bestehen, dass [§ 4 Abs. 1 Z 1 Sachbezugswerteverordnung](#) idF [BGBl. II Nr. 395/2015](#) durchaus in der Verordnungsermächtigung des [§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#) Deckung findet, war von der Richtigkeit der Höhe des zu versteuernden Sachbezugswertes auszugehen.

Es war daher sowohl von einem Abzug des von der Bf. begehrten Differenzbetrages zwischen einem Sachbezug von 1,5% und 2% der Anschaffungskosten des von der Bf. genutzten Kraftfahrzeuges, als auch des Ansatzes eines den errechneten jährlichen Kosten entsprechenden Sachbezugswertes Abstand zu nehmen. Desgleichen sah sich das Bundesfinanzgericht aus den oben dargestellten Gründen auch nicht dazu veranlasst, gemäß Art. 139 Abs. 2 Z 1 B-VG ein Normenprüfungsverfahren anzustrengen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 sich die zu beurteilende Rechtsfrage, in welcher Höhe der sich aus der Privatnutzung des dienstgebereigneten Kraftfahrzeuges ergebende Sachbezugswert anzusetzen ist, bereits aus [§ 4 Abs. 1 Z 1 Sachbezugswerteverordnung](#) idF [BGBl. II Nr. 395/2015](#) ergibt, und im Hinblick auf die ständige Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (vgl. bspw. VfGH 27.02.2020, [E 652/2019](#)) keine Zweifel an der sachlichen Begründung der in der [Sachbezugswerteverordnung](#) vorgesehen Pauschalierung gemessen an den durchschnittlich tatsächlich mit dem Betrieb eines Kraftfahrzeuges verbundenen Kosten besteht, war mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. September 2020