

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Juni 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 2. Juni 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 Steuernummer 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

Das gegenständliche Verfahren setzt das unter RV/2100829/2017 geführte BFG-Verfahren fort, nachdem das in diesem ergangene Erkenntnis vom 22.Aug. 2019 durch das VwGH-Erkenntnis vom 21.Okt.2020, Ro 2019/15/0185 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben wurde.

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 ***1*** (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 dienstgebereigenes 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 BFG 2.12.2015, [RV/7102893/2015](#)), durch welche der Ausschluss des Anspruchs auf ein Pendlerpauschale bei der Möglichkeit zur Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz als gesetztes- 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 arbeitgebereigenen 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) Privat-Pkw 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 Privat-Kfz 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, das 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 Schadensumme (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 1988](#) 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:

Bei mindestens 20 km bis 40 km

696 Euro jährlich,

<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>
<i>bei mehr als über 60 km</i>	<i>3.672 Euro jährlich.</i>

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 1988](#) 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 1988](#) 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 1988](#) 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 1988](#) 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 benutzen, 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 benutzen, 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.

Nach [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. Im Erkenntnis vom 21.10.2020, [Ro 2019/15/0185](#) kam der VwGH zu folgendem Ergebnis:

„27 Eine verfassungskonforme Interpretation findet - wie auch jede andere - ihre Grenze im eindeutigen Wortlaut des Gesetzes (vgl. VwGH 29.9.2011, [2009/16/0261](#)). Wenn in der Bestimmung des [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988](#) von der „Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges“ die Rede ist, welche dem Anspruch auf Pendlerpauschale abträglich ist, kann das Zutreffen dieses Ausschlussgrundes nach dem äußersten Wortsinn nicht schon dann verneint werden, wenn der Arbeitnehmer einen „Kostenbeitrag“ (in Höhe des lohnsteuerlichen Sachbezuges) leistet. Der Begriff der „Zurverfügungstellung“ eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges kann unter Zugrundelegung der ratio des Gesetzes, welche vom Bestehen eines im Dienstverhältnis gelegenen Vorteils ausgeht, erst dann verneint werden, wenn die Überlassung des Kraftfahrzeuges an den Arbeitnehmer zu Bedingungen erfolgen sollte, wie sie auch ohne Vorliegen eines Dienstverhältnisses üblich wären. In diesem Fall läge keine bloße „Zurverfügungstellung“, sondern eine Fahrzeugmiete vor.

28 Das gegenständliche Kostenbeitragsmodell ist - wie das revisionswerbende Finanzamt aufzeigt - nicht darauf ausgerichtet, Kostenbeiträge der Dienstnehmer in einer Höhe zu bemessen, die das Vorliegen eines im Dienstverhältnis begründeten geldwerten Vorteiles ausschließen würden.

29 Die vom Bundesfinanzgericht angestellten Erwägungen stehen im Übrigen auch in Widerspruch zu den Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im Beschluss vom 9. Juni 2016, E 110/2016. Der Verfassungsgerichtshof hat zur Versagung des Pendlerpauschales bei gleichzeitigem Ansatz eines Sachbezuges ausgeführt, im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung sei davon auszugehen, dass jenen Arbeitnehmern, denen für den Arbeitsweg ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung stehe, geringere Aufwendungen erwachsen, da die laufenden Kosten für den Betrieb in der Regel vom Arbeitgeber getragen würden. Vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Pauschalierungen lasse sich eine Gleichheitswidrigkeit oder die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass die Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

30 Der Verfassungsgerichtshof hat demnach die Behandlung einer Beschwerde abgelehnt, in der geltend gemacht wurde, dass durch den Ansatz eines Sachbezuges für die private Kfz-Nutzung bereits eine völlige Gleichstellung mit jenen Arbeitnehmern erreicht werde, denen dieser Vorteil aus dem Dienstverhältnis nicht zukomme. Er teilte daher die vom

Bundesfinanzgericht vertretene Auffassung, wonach der ausschließlich an den Anschaffungskosten des arbeitgebereigenen Fahrzeuges anknüpfende Sachbezugswert in einer Durchschnittsbetrachtung auch die laufenden Kosten für den Betrieb des Fahrzeuges abdeckt, nicht.“

Im Lichte der zitierten Ausführungen des VwGH erweist sich das Beschwerdebegehren des Bf somit als nicht berechtigt. Die Beschwerde vom 10.Juni 2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 2.Juni 2017 war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Die Entscheidung folgt dem VwGH-Erkenntnis vom 21.10.2020, Ro 2019/15/0185.

Graz, am 29. November 2020