

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41-43, 4020 Linz, vom 9. August 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 11. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer 2015 bis 2017

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. a. Zur Frage der Anerkennung des Pendlerpauschales eines Dienstnehmers erfolgte eine Darstellung durch die KAG zur Privatnutzung arbeitgebereigener Pkw:

(1) Man habe die KAG aufgefordert, auch hinsichtlich jener Mitarbeiter, bei denen sich aufgrund des hohen Kostenbeitrages im Zuge der entgeltlichen Zurverfügungstellung eines Pkw kein Sachbezug ergebe, am Lohnzettel einen Vermerk über die Anzahl der Monate, an denen der Dienstgeber ein KFZ zur Verfügung stelle, anzuführen. Dies diene offensichtlich dem Zweck, in diesem Fall die Geltendmachung eines Pendlerpauschales auszuschließen.

(2) Nach § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG stehe dem Arbeitnehmer kein Pendlerpauschale zu, wenn ihm ein arbeitgebereigenes KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt werde. Die entsprechenden Kalendermonate seien nach der Lohnkontenverordnung in das Lohnkonto einzutragen.

(3) Die Regelung müsse im Kontext mit der Sachbezugswerte-VO gesehen werden, wonach bei der Verwendung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Sachbezug anzusetzen sei, der allerdings um Kostenersätze des Arbeitnehmers gemindert werde. Werde ein Fahrzeug an den Arbeitnehmer fremdüblich vermietet, liege der Sachverhalt nicht vor, auf den die Lohnkontenverordnung und § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG Bezug nehmen würden.

(4) Das gelte umso mehr, als die KAG ihren Mitarbeitern nach der aktuellen Car Policy für die Privatnutzung zusätzlich zum Wert, der sich aufgrund der Sachbezugswerteverordnung ergebe, für jeden Privatkilometer über der Jahresgrenze von 15.000 km, einen Kostenbeitrag von 24 Cent pro Kilometer verrechne, sodass sich in vielen Fällen ein „Negativsachbezug“ ergebe. Es wäre unsachlich, diesen Mitarbeitern das Pendlerpauschale zu verwehren. Der Sachverhalt könne auch nicht mit der Zurverfügungstellung eines Elektroautos oder eines KFZ ohne CO₂-Ausstoß verglichen werden. Während der lohnwerte Vorteil aus der Zurverfügungstellung eines Elektroautos kraft Verordnung mit Null bewertet werde, liege im vorliegenden Fall kein lohnwerter Vorteil vor. **Eine Angabe der Monate, an denen der Dienstgeber ein Auto zur Verfügung stelle, sei rechtlich nicht geboten.** Andererseits sei eine solche Vorgangsweise nach Rücksprache mit dem Softwareanbieter technisch nicht möglich.

b. Darstellung des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer vom 5. Februar 2018:

(1) Den Ausführungen des Bf., wonach kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliege, seien die Ausführungen im Erkenntnis des BFG vom 30.6.2014, RV/5100744/2014 und vom 2.12.2015, RV/7102893/2015 entgegenzuhalten: Wenn der Bf. in der Nichtgewährung des Pendlerpauschales eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern sehe, die für die Zurücklegung des Arbeitsweges ein eigenes Kfz oder ein öffentliches Verkehrsmittel benutzten, weil er für Privatfahrten einen Sachbezug versteuere, so sei zu antworten, dass mit dem pauschalierten Sachbezug grundsätzlich nur der geldwerte Vorteil abgedeckt werde, der in der unentgeltlichen Überlassung des Kfz zur Privatnutzung entstehe (VwGH 22.2.1984, 82/13/41). Beim pauschalen Sachbezugswert würden bloß die Anschaffungskosten, nicht jedoch die Betriebskosten berücksichtigt (VfGH 12.3.1992, B 1012/91).

Basis für den Sachbezug bildeten die tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz. Laufender Aufwand wie Service-, Reparatur- und Treibstoffaufwand, die der Arbeitgeber trage, führten zu keinem Zuschlag zum Sachbezug. Beiträge des Arbeitnehmers für Treibstoffkosten oder sonstigen Aufwand hätten daher keine mindernde Auswirkung auf den steuerpflichtigen Sachbezug (Schuster SWK 27/2006, S 761).

(2) Das ergebe sich auch aus der Sachbezugswerte-VO selbst, wo nach Abs 7 der Sachbezugswert nicht zu kürzen sei, wenn der Arbeitnehmer die Treibstoffkosten selbst trage (Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 15 Rz 22).

Das bedeute, dass ein wesentlicher Faktor der Kfz-Aufwendungen, den die in den letzten Jahren gestiegenen Treibstoffkosten zweifellos bildeten, auf die Bemessung des Sachbezuges keinen Einfluss hätten. Das sei auch einer der Gründe für die Forderung nach Abschaffung des Pendler-Pauschales für Firmenfahrzeuge.

(3) Der VfGH habe im Beschluss vom 9. Juni 2016, E 110/2016 die Beschwerde abgelehnt und sich der Argumentation des BFG angeschlossen: „Im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung ist mit dem BFG davon auszugehen, dass jenen Arbeitnehmern, denen für den Arbeitsweg ein arbeitgebereigenes Kfz zur Verfügung steht, geringere Aufwendungen erwachsen, da die laufenden Kosten für den Betrieb idR vom Arbeitgeber getragen werden.

(4) Bei Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kfz stehe nach § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG kein Pendlerpauschale zu. Kein Tatbestandsmerkmal sei, ob und in welcher Höhe dem Arbeitnehmer für die Privatnutzung ein Sachbezug iSd Sachbezugswerte-VO anzusetzen sei. Der Wortlaut der Bestimmung stelle nur auf die Verfügungsmacht des Arbeitnehmers (für die Strecke Wohnung- Arbeitsplatz) ab. Eine besondere Bedeutung einer Bewertung dieser Verfügungsmacht und ein Bezug zur Höhe der Einnahmen sei aus dem Wortlaut nicht ersichtlich

(5) Auch im Kontext mit der Sachbezugswerte-VO ergebe sich kein anderes Bild, weil diese nur die Anschaffungskosten und nicht die Betriebskosten berücksichtige. Trage der Arbeitnehmer durch einen Kostenbeitrag in Höhe des Sachbezuges dazu bei, verblieben immer noch Kosten (Betriebskosten), die vom Arbeitgeber getragen würden. Wie der VfGH festhalte, trage genau dieser Umstand dazu bei, dass die Versagung des Pendlerpauschales verfassungskonform sei. Zusammenfassend sei auf BFG 4.3.2016, RV/1100157/2015 verwiesen, wo der Ausschluss des Pendlerpauschales ab 2013, bei Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Fahrzeuges (für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte), angeordnet sei. Diese Fahrten seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

(6) § 1 Abs 1 Z 13 der VO des BMF, mit der Daten festgelegt seien, die man in ein Lohnkonto eintragen solle, sowie Erleichterungen bei der Lohnkontoführung ab 2006 (Lohnkontenverordnung 2006), würden vorsehen, dass bestimmte Daten (Kalendermonate der Beförderung im Werkverkehr, Kalendermonate der Kfz-Zurverfügungstellung) in das Lohnkonto einzutragen seien.

Der bundesweite Fachbereich bleibe daher dabei, dass in anfragegegenständlichen Fällen eine Eintragung in das Lohnkonto zu erfolgen habe.

2. a. Mit den Einkommensteuerbescheiden für 2015 bis 2017 vom 11. Juli 2019 wurden beim Bf. das Pendlerpauschale (und der Pendlereuro) nicht anerkannt.

b. Diese Nichtanerkennung wurde im Schreiben vom 11. Juli 2019 wie folgt begründet:

(1) Das Pendlerpauschale und der Pendlereuro würden in den Jahren 2015 bis 2017 nicht anerkannt.

(2) Der Gesetzgeber habe mit klaren und eindeutigen Worten den Ausschluss eines Pendlerpauschales in § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG ab dem 1. Mai 2013 für den Fall angeordnet, dass dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung stehe. Kein Tatbestandsmerkmal des § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG sei, ob und in welcher Höhe dem Arbeitnehmer für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ ein Sachbezug iSd Sachbezugswerteverordnung angesetzt werde (BFG 4.3.2016, RV/1100157/2015). Der Wortlaut stelle ausschließlich auf das Vorhandensein einer gewissen Verfügungsmacht des Arbeitnehmers über ein arbeitgebereigenes KFZ, nämlich für die Strecke Wohnung und Arbeitsstätte ab.

(3) Die Frage der Bewertung dieser Verfügungsmacht bzw der Bezug zur etwaigen Höhe der Einnahmen sei aus dem Wortlaut nicht ersichtlich.

(4) Es liege auch bei Kostenbeiträgen in Höhe des Sachbezuges ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, da im Kontext der Sachbezugswerteverordnung (BGBl II Nr. 416/2001 idF BGBl II Nr. 468/2008) nur die Anschaffungskosten und nicht die Betriebskosten des Fahrzeuges berücksichtigt würden (vgl dazu BFG 30.6.2014, RV/5100744/2014 bzw BFG 2.12.2015, RV/7102893/2015 zur Frage der Verfassungskonformität der Streichung des Pendlerpauschales bei Nutzung eines arbeitgebereigenen KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte).

3. Mit Schreiben vom 9. August 2019 wurde gegen die Einkommensteuerbescheide vom 11. Juli 2019 Beschwerde eingelegt:

a. Die bekämpften Bescheide seien ergangen, weil das Finanzamt die Auffassung vertrete, dass dem Bf. als Arbeitnehmer der KAG im Hinblick auf die Regelung des § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG kein Pendlerpauschale zustehe, **obwohl sich aufgrund der nach der Car Policy der KAG zu leistenden Kostenbeiträge kein zu versteuernder lohnwerter Vorteil ergebe.**

b. Das Finanzamt verweise dazu auf den Wortlaut der Regelung, wonach nur auf den Tatbestand der Zurverfügungstellung und nicht auf die Höhe des Sachbezuges abzustellen sei. Der Wortlaut stelle nur auf die Verfügungsmacht des Arbeitnehmers über ein arbeitgebereigenes KFZ (für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) ab und es sei kein Tatbestandsmerkmal, ob und in welcher Höhe dem Arbeitnehmer für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ ein Sachbezug anzusetzen sei. Die Frage der Bewertung der Verfügungsmacht spiele keine Rolle, sodass auch bei Kostenbeiträgen in Höhe des Sachbezuges von einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis auszugehen sei, da im Kontext mit der Sachbezugswerte-VO nur die Anschaffungskosten und nicht die Betriebskosten des Fahrzeuges berücksichtigt würden.

c. Dem (reinen) Wortlaut der Regelung sei folgendes entgegenzuhalten

- Nach § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG stehe dem Arbeitnehmer **kein Pendlerpauschale zu, wenn ihm ein arbeitgebereigenes KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung**

gestellt werde. Die Regelung müsse im Kontext mit der Sachbezugswerte-VO gesehen werden, wonach bei Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ für **nichtberuflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** ein Sachbezug anzusetzen sei, der um Kostenersätze des Arbeitnehmers gemindert werde. Wenn daher ein arbeitgebereigenes Fahrzeug an den Arbeitnehmer fremdüblich vermietet werde, liege der Sachverhalt, auf den § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG und die Lohnkonten-VO Bezug nähmen (lohnwerter Vorteil aufgrund der Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Firmen-PKW) nicht vor;

- Dass die Regelung nur zum Tragen komme, wenn ein lohnwerter Vorteil aus der PKW-Privatnutzung gegeben sei, ergebe sich aus den Gesetzesmaterialien und den Formularen zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales: In den Erläuterungen zu BGBl Nr. I 53/2013 werde ausgeführt, dass **Arbeitnehmern, die ein arbeitgebereigenes KFZ auch privat nutzen könnten (Sachbezug) kein Pendlerpauschale zustehen solle.** In den Erläuterungen am Ende von Formular L 33 werde der Begriff arbeitgebereigenes Fahrzeug wie folgt definiert: „Wenn sie ein „arbeitgebereigenes KFZ“ für Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte zur Verfügung haben (Sachbezug ist zu versteuern), stehen kein Pendlerpauschale und kein Pendlereuro zu.“

Die Regelung solle daher nur Fälle erfassen, bei denen sich aus der Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Fahrzeuges für den Arbeitnehmer ein lohnwerter Vorteil ergebe und daher ein Sachbezug zu versteuern sei. Nicht erfasst würden Fälle, in denen ein Mietentgelt zu entrichten sei, welches dazu führe, dass kein Sachbezug vorliege, zumal der generelle Ausschluss vom Pendlerpauschale unter Außerachtlassung der Höhe des vom Arbeitnehmer zu leistenden Mietentgelts völlig unsachlich und damit gleichheitswidrig wäre;

- Der Wortlaut der Regelung stelle auf arbeitgebereigene Fahrzeuge ab. Die KSG, die das KFZ dem Bf. zur Verfügung stelle, sei weder dessen Arbeitgeber, noch habe sie die den Arbeitnehmern der KAG zur Verfügung gestellten Fahrzeuge im Wege eines Operating Leasing angemietet und ihren **Arbeitnehmern gegen ein gestaffeltes Entgelt zur uneingeschränkten Privatnutzung zur Verfügung gestellt.** Dem Wortlaut nach sei die Regelung schon aus diesem Grund nicht anwendbar.

d. Das Finanzamt begründe die Bescheide mit der Verfassungskonformität der Streichung des Pendlerpauschales bei Besteuerung eines PKW-Sachbezuges. Dies solle nicht gleichheitswidrig sein, weil durch die Regelungen der Sachbezugswerte-VO nur die Anschaffungskosten und nicht die Betriebskosten Berücksichtigung fänden. Selbst wenn man sich dieser Rechtsauffassung anschließen würde – und nicht beachte, dass

- (1) die VO dann gesetzwidrig sei und

- (2) sich eine Schieflage hinsichtlich der Bewertung des lohnwerten Vorteils ergäbe, weil Steuerpflichtige, die das arbeitgebereigene KFZ überwiegend oder nur für den Arbeitsweg und damit für berufliche Zwecke verwendeten, eklatant benachteiligt seien jenen gegenüber, die sie nur für echte Privatfahrten verwendeten,

ginge das Argument angesichts der sehr restriktiven Car Policy der KAG hier völlig ins Leere.

Der Kostenbeitrag des Arbeitnehmers im Ausmaß des sich aus der Sachbezugswerte-VO ergebenden Sachbezugswert stelle den Mindestkostenbeitrag dar, der eine Strecke von 15.000 km pro Jahr abdecke, wobei dies ungeachtet dessen gelte, ob es sich dabei um die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte oder echte Privatfahrten handle. Für jeden darüberhinausgehenden Kilometer habe der Arbeitnehmer einen Kostenbeitrag von 24 Cent pro Kilometer zu leisten. Insoweit ergebe sich in den meisten Fällen ein „Negativsachbezug“ und der Mindestkostenbeitrag decke nur einen Teil der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab, sodass der Arbeitnehmer auch sein privates Fahrzeug zu verwenden oder ein zusätzliches Entgelt zu leisten habe. Die von den Arbeitnehmern im konkreten Fall zu leistenden Kostenbeiträge deckten daher jedenfalls auch die Betriebskosten des Fahrzeuges mit ab.

Beim Bf. betrage diese tägliche Strecke zwischen Wohnung in Wels und Arbeitsstätte in Linz und zurück ca. 70 km, sodass sich bei durchschnittlich 250 Arbeitstagen pro Jahr allein schon für diese **Berufsstrecke** – ohne Berücksichtigung echter Privatfahrten – eine **Jahreskilometerleistung von 17.500 km** ergebe.

e. Für Arbeitnehmer stünde das Pendlerpauschale nach dem letzten Satz des § 16 Abs 1 Z 6 lit i EStG ausdrücklich auch zu, soweit ihnen für die Beförderung im Werkverkehr Kosten erwachsen würden. Daher werde in Rz 271 der LStR festgehalten, dass der Arbeitnehmer Werbungskosten bis zur Höhe des jeweiligen Pendlerpauschales geltend machen könnte, wenn er für die Beförderung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Rahmen des Werkverkehrs Kostenersatz zu leisten habe.

Daher müsse auch im Hinblick auf die Regelungen zum Werkverkehr das Pendlerpauschale zustehen.

Im Übrigen wurde der Antrag gestellt, eine Beschwerdeentscheidung zu unterlassen.

4. Am 29. August 2019 wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt:

a. (1) Die KAG als Arbeitgeber des Bf. habe diesem – wie auch anderen Dienstnehmern – ein arbeitgebereigenes KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt. Da aufgrund des von Seiten des Bf. zu leistenden Kostenbeitrages im Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung des arbeitgebereigenen KFZ in der Höhe des errechneten Sachbezuges, im Rahmen der Lohnverrechnung kein Sachbezug anzusetzen gewesen sei, habe man seitens des Arbeitgebers die Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen PKW auch nicht auf dem Lohnzettel vermerkt und das Pendlerpauschale berücksichtigt. Nach Ansicht des Betriebsstättenfinanzamtes bestehe jedoch auch bei einem Sachbezug in Höhe von Null kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale bzw den Pendlereuro. Infolgedessen sei von Seiten des Betriebsstättenfinanzamtes für die Jahre 2015 bis 2018 eine Lohnzettelberichtigung durchgeführt worden. Man habe die Kalendermonate, in denen ein arbeitgebereigenes KFZ zur

Verfügung gestellt worden sei, erfasst und in den Veranlagungszeiträumen 2015 bis 2017 das Pendlerpauschale und den Pendlereuro gestrichen.

(2) Die für 2015 bis 2017 ergangenen Erstbescheide seien aufgrund der vom Betriebsstättenfinanzamt vorgenommenen Lohnzettelkorrekturen vom Wohnsitzfinanzamt im Wege einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO aufgehoben worden und man habe neue Sachentscheidungen erlassen. In der Beschwerde sei das Unterbleiben einer BVE beantragt worden.

b. Der Gesetzgeber habe mit klaren und eindeutigen Worten den Ausschluss eines Pendlerpauschales ab dem 1. Mai 2013 für den Fall angeordnet, dass dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung stehe. Kein Tatbestandsmerkmal des § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG sei, ob und in welcher Höhe dem Arbeitnehmer für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ ein Sachbezug im Sinne der Sachbezugswerte-VO anzusetzen sei (vgl BFG 4.3.2016, RV/1100157/2015). Der Wortlaut stelle ausschließlich auf das Vorhandensein einer gewissen Verfügungsmacht des Arbeitnehmers über ein arbeitgebereigenes KFZ, nämlich für die Strecke Wohnung und Arbeitsstätte ab. Die Frage der Bewertung dieser Verfügungsmacht bzw der Bezug zur etwaigen Höhe der Einnahmen sei aus dem Wortlaut nicht ersichtlich. Es liege auch bei Kostenbeiträgen in Höhe des Sachbezuges ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, da im Kontext der Sachbezugswerte-VO (BGBl Nr: II 416/2001 idF BGBl Nr. II 468/2008) nur die Anschaffungskosten und nicht die Betriebskosten des Fahrzeuges berücksichtigt würden (BFG 30.6.2014, RV/5100744/2014 bzw BFG 2.12.2015, RV/7102893/2015 zur Frage der Verfassungskonformität der Streichung des Pendlerpauschales bei Nutzung eines arbeitgebereigenen KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte).

5. Mit Entscheidung vom 21. Oktober 2020, Ro 2019/15/0185 hob der VwGH die stattgebende Entscheidung des BFG in einer Car-Policy-Konstellation auf, in der der Mitbeteiligte einen monatlichen Kostenbeitrag in Höhe des für das dienstgebereigene Kraftfahrzeug anzusetzenden Sachbezugswertes leistete. Der Begriff der Zurverfügungstellung in § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG dürfe nicht schon dann verneint werden, wenn der Arbeitnehmer einen „Kostenbeitrag“ in Höhe des lohnsteuerlichen Sachbezuges leiste. Sondern erst dann, wenn die Überlassung des Kraftfahrzeuges an den Arbeitnehmer zu Bedingungen erfolge, wie sie auch ohne Vorliegen eines Dienstverhältnisses üblich wären. In diesem Fall läge eine Fahrzeugmiete vor. Das gegenständliche Kostenbeitragsmodell sei nicht darauf ausgerichtet, Kostenbeiträge der Dienstnehmer in einer Höhe zu bemessen, die das Vorliegen eines im Dienstverhältnis begründeten geldwerten Vorteiles ausschließen würde. Verwiesen werde auch auf VfGH 9. Juni 2016, E 110/2016, wonach der Gerichtshof die Auffassung nicht teile, dass der ausschließlich an den Anschaffungskosten des arbeitgebereigenen Fahrzeuges anknüpfende Sachbezugswert in einer Durchschnittsbetrachtung auch die laufenden Kosten für den Betrieb des Fahrzeuges abdecke.

6. Mit Mail vom 11. November 2020 nahm der Bf. zur VwGH-Entscheidung Stellung und übermittelte auf Anforderung einen Auszug aus der für Dienstnehmer österreichweit zur Anwendung gelangenden Car Policy und einen anonymisiert gestalteten Fahrzeugüberlassungsvertrag (nicht das Original).

a. Stellungnahme:

(1) Aus der aktuellen VwGH-Entscheidung gehe hervor, dass dann, wenn der Arbeitnehmer für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges nur einen Kostenbeitrag bis zur Höhe des laut Sachbezugswerteverordnung anzuwendenden Sachbezugswertes leiste, der Entfall des Pendlerpauschales gerechtfertigt sei, weil der an den Anschaffungskosten anknüpfende Sachbezugswert die Kosten für den Betrieb des Fahrzeuges nicht abdecke.

(2) Demgegenüber sei nach dem VwGH-Erkenntnis im Hinblick auf die Regelung des § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG von keiner Zurverfügungstellung eines Kraftfahrzeuges durch den Arbeitgeber auszugehen, wenn die Überlassung des Kraftfahrzeuges an den Arbeitnehmer zu Bedingungen erfolgen sollte, wie sie auch ohne Vorliegen eines Dienstverhältnisses üblich wären. Die Regelung über den Entfall des Pendlerpauschales sei daher dann nicht anwendbar, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug im Wege einer fremdüblichen Fahrzeugmiete zur Verfügung stelle.

(3) Dies treffe im konkreten Fall zu. Nach der übermittelten Car-Policy müsse man für die Privatnutzung der Kraftfahrzeuge (diese umfasse auch die Fahrtstrecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) zuzüglich zum Kostenbeitrag in Höhe des amtlichen Sachbezugswertes einen Betrag von 24 Cent pro Kilometer entrichten, soweit die jährliche Privatnutzung 15.000 km übersteige (Punkt 7.2. der Car-Policy). Damit seien die zu leistenden Kostenbeiträge im Regelfall so hoch wie oder (teilweise sogar deutlich) höher als jene Werte, die sich bei Ansatz des amtlichen Kilometergeldes, das neben der Absetzung für Abnutzung auch alle Kosten des laufenden Betriebes (insbesondere Treibstoff, Service- und Reparaturkosten, Zusatzausrüstung, Steuern, Mauten, Vignette und Versicherungen aller Art) umfasse, ergeben bzw von den Berechnungstools diverser Autofahrervereinigungen (zB ÖAMTC) ausgewiesen würden. Dies werde anhand des folgenden Beispiels, das einen Standardfall darstelle und die zu leistenden Beträge dem amtlichen Kilometergeld gegenüberstelle, deutlich.

Tabelle in €:

AK des Fahrzeuges	Prozentsatz gemäß § 4 Abs 1 Z 1 und 2 SB-VO	Privatkilometer (inklusive Fahrt Wohnung – Arbeitsstätte)	Kostenbeitrag gemäß Car Policy	Kilometergeld (42 Cent pro Kilometer maximal 30.000 km)
35.000,00	1,50%	20.000,00	7.500,00	8.400,00

35.000,00	2,00%	20.000,00	9.600,00	8.400,00
35.000,00	1,50%	20.000,00	7.500,00	8.400,00
35.000,00	2,00%	20.000,00	9.600,00	8.400,00
40.000,00	1,50%	20.000,00	8.400,00	8.400,00
40.000,00	2,00%	20.000,00	10.800,00	8.400,00
45.000,00	1,50%	20.000,00	9.300,00	8.400,00
45.000,00	2,00%	20.000,00	12.000,00	8.400,00
50.000,00	1,50%	20.000,00	10.200,00	8.400,00
50.000,00	2,00%	20.000,00	13.200,00	8.400,00

Angesichts dessen, dass sich – wie aufgezeigt – aufgrund der sehr restriktiven (in dieser Form seit 2017 geltenden) Car Policy im Hinblick auf die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge für den Bf. kein Vorteil aus der Überlassung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges ergebe, sei die Regelung des § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG über den Entfall des Pendlerpauschales im konkreten Fall nicht anwendbar.

Man ersuche daher um Stattgabe der Beschwerde.

b. Car Policy gültig ab 1/2019 (auszugsweise, die Seiten 4-5 mit allgemeinen Rahmenbedingungen wie Laufzeit, Pflege und Wartung, Tankkarte wurden nicht vorgelegt):

(1) Punkt 1 (Zielsetzung): Die Car Policy stellt den Rahmen für die Organisation der Firmenfahrzeuge (kurz Lease Car) für alle Gesellschaften in Österreich dar. Hierzu gehören neben der Definition des Benutzerkreises und Festlegung des Fahrzeugprofils die Regeln zum Betrieb der Fahrzeuge.

Weitere Details werden in einem zwischen der Firma und dem Dienstnehmer abzuschließenden Fahrzeugüberlassungsvertrag geregelt.

(2) Punkt 2 (Ansprechpartner): Die Abteilung Facility Management steht für Fragen im Zusammenhang mit den Lease Car zur Verfügung.

(3) Punkt 4 (Fahrzeugprofil): Das Lease Car erfüllt folgende Allgemeine Anforderungen

- Die Fahrzeuge erfüllen die einschlägigen Sicherheitsanforderungen und entsprechen dem Stand der Technik
- Die Fahrzeuge sind angemessen, funktionsgerecht und wirtschaftlich

- Die Fahrzeuge unterstützen positiv das Image des Unternehmens
- Die Fahrzeuge sind in einem gepflegten Zustand zu halten.

Der maximale Anschaffungswert beträgt 40.000,00 €, bezogen auf den Barkaufpreis (brutto) des jeweiligen Fahrzeuges, nach Abzug von Rabatten. Bei Fahrzeugen mit Vorsteuerabzug ist der entsprechende Nettobetrag als maximaler Anschaffungswert heranzuziehen. Die Karrierestufen Senior Manager und Director sind zudem berechtigt, Fahrzeuge bis zu einem maximalen Anschaffungswert von 60.000,00 €, bei Übernahme der steuerlichen Mehrkosten anzuschaffen.

(4) Punkt 5.9 (Versicherung): Für das Lease Car bestehen folgende Versicherungen:

- Haftpflichtversicherung (Pauschaldeckungssumme 20 Mio. Euro)
- Vollkasko mit Selbstbeteiligung (SB: 300 Euro/ 400 Euro)
- Insassenunfallversicherung
- Kfz-Rechtsschutzversicherung.

(5) Punkt 5.11 (Fahrzeugrückgabe): Die Rückgabe muss bei dem jeweiligen Vertragspartner/Händler, welcher die Auslieferung durchgeführt hat, abgewickelt werden.

Bei Rückgabe des Lease Cars hat der Mitarbeiter sämtliche fahrbezogenen Unterlagen, alle Schlüssel sowie sämtliche Tankkarten abzugeben. Gleiches gilt für zur Verfügung gestelltes Zubehör (Winterreifen, Feuerlöscher usw.). Insbesondere sind die Richtlinien zur Fahrzeugrückgabe laut Fahrzeugmappe einzuhalten.

(6) Punkt 6 (Fahrzeugeinsatz):

Der Dienstnehmer hat über alle dienstlichen Fahrten klare Aufzeichnungen gemäß Reiseordnung zu führen. Nicht korrekt aufgezeichnete Fahrten gelten jedenfalls als Privatfahrten. Das Lease Car darf bis auf jederzeitigen Widerruf auch durch den Ehegatten und im gemeinsamen Haushalt lebende Familienmitglieder des Mitarbeiters genutzt werden, soweit das Fahrzeug nicht für betriebliche Zwecke benötigt wird.

(7) Punkt 7 (Kosten):

7.1. Kostenbeitrag Mitarbeiter: **Für die Privatnutzung des Fahrzeuges hat der Mitarbeiter einen monatlichen Kostenbeitrag in Höhe des jeweils geltenden Sachbezugswertes für eine Privatnutzung von mehr als 6.000 km per anno an den Dienstgeber zu entrichten, mindestens jedoch 1,5% der Anschaffungskosten.** Die Deckelung des Sachbezugswertes mit Anschaffungskosten über 48.000,00 € kommt dabei nicht zur Anwendung.

Für Fahrzeuge mit Anschaffungskosten von mehr als 40.000,00 € sind zusätzlich zum oben angeführten Kostenbeitrag die Steuern auf die steuerlich nicht abzugsfähigen Kosten zu ersetzen.

Die Geltendmachung einer allfälligen Pendlerpauschale über die Lohnverrechnung ist bei der Nutzung eines Lease Cars nicht möglich.

7.2. Privatkilometer: Bis zu einer Grenze von 15.000 km pro Jahr trägt der Dienstgeber nach den Bestimmungen dieser Car-Policy die Fahrzeugkosten. **Darüber hinaus erhält der Mitarbeiter für jeden dienstlich zurückgelegten Kilometer einen zusätzlichen Privatkilometer gutgeschrieben.**

Soweit die **Summe der Privatkilometer die Anzahl von 15.000 km zuzüglich der dienstlich zurückgelegten Kilometer** überschreitet, wird dem Mitarbeiter ein zusätzlicher Kostenbeitrag in der Höhe von 0,24 € pro Mehrkilometer in Rechnung gestellt bzw vom Gehalt einbehalten. Grundsätzlich erfolgt die Abrechnung am Vertragsende, wobei sich die Firma das Recht vorbehält, nach Erörterung mit dem Mitarbeiter Akonto-Beträge während der Laufzeit einzubehalten.

7.3. (Laufende Kosten): Die Firma übernimmt grundsätzlich alle laufenden angemessenen Kosten wie Kraftstoff, Öl, Außenpflege usw., soweit diese im Rahmen einer berechtigten Nutzung anfallen.

7.4. (Nicht erstattungsfähige Kosten): Kosten, die nicht direkt im Zusammenhang mit Dienstfahrten stehen, werden nicht von der Firma getragen. Die Firma erstattet insbesondere keine Kosten für

- Parkgebühren, Garagenmiete
- Abschleppkosten
- Mautgebühren oder Benutzungsgebühren die anlässlich einer privaten Reise entstehen
- Verkehrsstrafen usw.

(8) Punkt 8 (Beendigung der Gebrauchsüberlassung/der Fahrzeugnutzung):

Die Gebrauchsüberlassung endet planmäßig mit dem Ablauf der Laufzeit des Leasingvertrages.

c. Fahrzeugüberlassungsvertrag (Muster, das Original wurde nicht übermittelt): auszugsweise

(1) Die Firma überlässt das Fahrzeug entsprechend der beiliegenden Fahrzeugkonfiguration dem Mitarbeiter zur dienstlichen und privaten Nutzung.

(2) Das Fahrzeug wird gemäß Punkt 5.4 der Car Policy für die Laufzeit von längstens jedoch bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses mit der Firma, dem Mitarbeiter zur Nutzung überlassen.

(3) Es besteht kein Anspruch des Mitarbeiters auf die Fahrzeugnutzung. Es ist daher die Firma auch jederzeit berechtigt, die vorliegende Car Policy bzw den Fahrzeugüberlassungsvertrag durch einseitige Bestimmung entschädigungslos ganz oder teilweise zu ändern bzw zu widerrufen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A. Sachverhalt, Beweiswürdigung und Rechtslage

1. Festgestellter Sachverhalt:

a. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass dem Bf. ein Pkw für private und dienstliche Fahrten zur Verfügung gestellt wurde, wobei die Betriebskosten der ersten 15.000 km vom Dienstgeber getragen wurden. Ein Kostenersatz in Höhe des Sachbezuges wurde geleistet. Für „überschüssige“ Kilometer (über 15.000 hinausgehend) war ein Kostenbeitrag von 0,24 €/km zu entrichten. Diese überschüssigen Kilometer betrugen ca 5.000 pro Jahr.

b. (1) Die vom Bf angeführte KSG gehört zur Firmengruppe des Dienstgebers des Bf., mit Sitz am selben Standort. Der Fahrzeugüberlassungsvertrag hat jedenfalls die Dienstnehmereigenschaft des Bf zur Grundlage, ohne deren Bestehen dieser Vertrag nicht zustande kommen könnte. Die Fahrzeugüberlassung ist auch an die Dauer des Dienstverhältnisses geknüpft. Die Car Policy ist ein Produkt der KAG.

(2) Das BFG geht daher von einem „arbeitgebereigenen“ Fahrzeug iSd § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG aus.

2. Beweiswürdigung:

Die dargelegten Umstände und Beträge sind den Angaben des Bf. im Verfahren und den Firmenbuchauszügen zu entnehmen.

3. Rechtslage:

a. Nach § 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG, steht nach Maßgabe der lit b bis j ein Pendlerpauschale zu, sowie nach Maßgabe des § 33 Abs 5 Z 4 EStG ein Pendlereuro.

Gemäß lit b steht kein Pendlerpauschale zu, wenn ein arbeitgebereigenes Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird.

b. Nach § 15 Abs 2 EStG sind geldwerte Vorteile mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

c. Gemäß § 4 der Sachbezugswerteverordnung ist anlässlich der Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu nutzen, ein Sachbezug von 2% (Z 1) bzw 1,5% (Z 2) der tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen.

B. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

a. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Strittig ist die Zuerkennung von Pendlerpauschale und Pendlereuro in den Jahren 2015 bis 2017 an den Bf, dem ein Fahrzeug für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt wurde.

2. Bf. und zuständiges Finanzamt begründen ihre divergierenden Rechtsansichten zusammengefasst wie folgt:

a. Rechtsansicht Finanzamt:

Maßgeblich ist lediglich, ob ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt wird, auf die Höhe des angesetzten Sachbezuges kommt es nicht an. Die Sachbezugswerte-VO stellt nur auf die Anschaffungskosten ab, nicht aber auf die Betriebskosten.

b. Rechtsansicht Bf.:

Wenn ein arbeitgebereigenes Fahrzeug dem Arbeitnehmer fremdüblich vermietet wird, liegt der in § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG geregelte Sachverhalt nicht vor. Ein Sachbezug ist in diesen Fällen nicht zu versteuern. Über 15.000 km hinausgehende Fahrten sind mit einem Kostenbeitrag von 24 Cent pro Kilometer belastet, sodass ein „Negativsachbezug“ anzunehmen ist und die Betriebskosten des Fahrzeuges mitabgedeckt sind.

3. A) Mit BFG 22.8.2019, RV/2100829/2017 wurde zur Frage des Pendlerpauschales und des Pendlereuros folgendes entschieden:

a. Das Finanzamt verwehrt die Abzugsfähigkeit von Pendlerpauschale und Pendlereuro, weil dem Bf. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Firmen-Pkw zur Verfügung stand: Bei der Möglichkeit zur Privatnutzung ist das Pendlerpauschale ausgeschlossen, Kostenbeiträge haben nur Auswirkung auf die Privatnutzung.

b. Der Bf. gibt dazu an, er hat für die Privatnutzung monatliche Kostenbeiträge in Höhe des nach § 4 der Sachbezugswerte-VO errechneten Sachbezuges geleistet. Da sich nach § 7 Abs 4 dieser VO daraus ein Sachbezug von Null ergibt, ist er einem Dienstnehmer ohne dienstgebereigenes Fahrzeug gleichzustellen. Das Pendlerpauschale und der Pendlereuro stehen ihm daher zu. Aufgrund der Kostenbeiträge ist die Sachbezugswerte-VO nicht anzuwenden. Auch der Mieter eines Fahrzeugs kann das Pendlerpauschale in Anspruch nehmen.

c. Der Bf. hat im Wege eines Lohneinbehalts monatliche Kostenbeiträge iHv 394,35 Euro (1,5% der Anschaffungskosten) geleistet, die Besteuerung eines Sachbezuges unterblieb. Nach der vorgelegten Car Policy wurde ein Kostenbeitragsmodell vereinbart, wonach die Höhe des Sachbezuges als monatliche Zuzahlung (Privatanteil) durch den Dienstnehmer zu leisten ist. Die Kostenbeiträge werden mit dem Sachbezug gegenverrechnet. Das Fahrzeug steht für alle dienstlich erforderlichen Fahrten zur Verfügung und kann auch wie ein privates Kfz vom

Dienstnehmer und Familienangehörigen genutzt werden. Die Betankung erfolgt mittels vom Dienstgeber beigestellter Tankkarten.

d. Nach § 4 Abs 7 der Sachbezugswerte-VO mindern Kostenbeiträge an den Dienstgeber den Sachbezugswert.

e. (1) Der BFH hat in zwei grundlegenden Erkenntnissen vom 30.11.2016, VI R 49/14 und VI R 2/15 ausgeführt, dass der Vorteil eines Arbeitnehmers, der ein arbeitgebereigenes Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt erhält, die insgesamt entstandenen Kfz-Aufwendungen (Gesamtkosten: Betriebsstoffe, Wartung, Reparaturen usw) umfasst. Unter Bezug auf VwGH 28.9.2004, 2004/14/0096, geht das BFG davon aus, dass der VO-Geber bei der Festlegung der Kfz-Sachbezugswerte in der VO die Gesamtkosten der KFZ-Nutzung im Sinn der zitierten BFG-Judikatur berücksichtigt hat, wobei die durchschnittlichen Kosten- und Nutzungsverhältnisse zugrundegelegt wurden.

(2) Zudem begann mit der Anhebung der Sachbezugsobergrenze um 20% durch das BGBl II 29/2014 ab März 2014 eine Loslösung von der steuerlichen Angemessenheitsgrenze der Anschaffungskosten des Fahrzeuges. Das BFG geht daher davon aus, dass der beim Kfz-Sachbezug berücksichtigte „geldwerte Vorteil“ alle Kosten abdeckt, die der Bf. in einer Durchschnittsbetrachtung für eine private Kfz-Nutzung zu tragen hätte, wenn er für die Kosten aus eigenem aufkommen müsste. Daher umfasst der monatliche Kostenbeitrag in Höhe des Sachbezugswertes sämtliche anfallenden Kfz-Kosten.

f. Der Streichung des Pendlerpauschales in § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG lag die Annahme zugrunde, dass die Nutzungsberechtigten für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte regelmäßig keine über den Verkehrsabsatzbetrag hinaus abzugeltenden Kosten zu tragen haben. Auch der Entscheidung des VfGH vom 9.6.2016, E 110/2016 lag die Annahme zugrunde, dass der Arbeitgeber die laufenden Kosten für den Kfz-Betrieb zu tragen hat. Dem vorgelagerten BFG-Erkenntnis war zu entnehmen, dass kein Kostenbeitrag geleistet und kein Sachbezug versteuert wurde.

Werden die geldwerten Vorteile im Wege laufender Kostenbeiträge erstattet, ist das gerade nicht der Fall.

g. Fließt aufgrund des zu leistenden Kostenbeitrages kein entgeltlicher Vorteil iSd § 15 Abs 2 EStG zu und erwachsen dadurch Kosten für die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte, die mit jenen von Dienstnehmern ohne Dienstwagen vergleichbar sind, ist in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz (Art 7 B-VG) die Norm des § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG in jenen Fällen nicht anzuwenden, in denen keine Sachbezugsbesteuerung zu erfolgen hat, weil die gesetzliche Sachverhaltskonstellation nicht gegeben ist. Die Regelung ist somit in verfassungskonformer Interpretation auszulegen und einzuschränken.

B) Das BFG-Erkenntnis wurde mit Entscheidung des VwGH vom 21. Oktober 2020, Ro 2019/15/0185 aufgehoben:

a. Wenn ein monatlicher Kostenbeitrag in Höhe des für das dienstgebereigene Kfz anzusetzenden Sachbezugswertes geleistet wird, steht deshalb das Pendlerpauschale nicht zu.

b. Eine verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenze im Wortlaut des Gesetzes: Wenn in § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG von der „Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kfz“ die Rede ist, kann der Ausschluss des Pendlerpauschales nicht schon dann verneint werden, wenn der Arbeitnehmer einen „Kostenbeitrag“ in Höhe des lohnsteuerlichen Sachbezuges leistet. Dies kann erst dann verneint werden, wenn

- **die Überlassung des Kfz an den Arbeitnehmer zu Bedingungen erfolgen sollte, wie sie auch ohne Vorliegen eines Dienstverhältnisses üblich wären. In diesem Fall läge keine „Zurverfügungstellung“, sondern eine Fahrzeugmiete vor.**

- **ein Kostenmodell gegeben ist, welches das Vorliegen eines im Dienstverhältnis begründeten Vorteils ausschließt.**

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

c. Außerdem ist den Ausführungen des VfGH vom 9.6.2016, E 110/2016 zu entnehmen, dass im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung **davon auszugehen ist, dass jenen Arbeitnehmern, denen für den Arbeitsweg ein arbeitgebereigenes Kfz zur Verfügung steht, geringere Aufwendungen erwachsen, da die laufenden Kosten für den Betrieb idR vom Arbeitgeber getragen werden.** Der VfGH hat daher die Auffassung vertreten, dass in einer Durchschnittsbetrachtung der an die Anschaffungskosten anknüpfende **Sachbezugswert nicht die laufenden Kosten für den Betrieb des Fahrzeuges abdeckt.**

4. Allgemeines:

a. Aus den **Gesetzesmaterialien** (ErläutRV 2113, BlgNr 24. GP) ergibt sich, dass Arbeitnehmern, die ein arbeitgebereigenes Fahrzeug privat nutzen können (Sachbezug), kein Pendlerpauschale zustehen soll. Die Formulierung „privat nutzen können (Sachbezug)“ lässt generell zunächst den Schluss zu, dass die Streichung des Pendlerpauschales bei Nutzern arbeitgebereigener Fahrzeuge trotz Erfassung eines Sachbezuges dem Gesetz entspricht (so auch BFG 30.6.2014, RV/5100744/2014, Pkt I, 8). Damit kam der Gesetzgeber Forderungen verschiedener Verbände nach, die damit begründet wurden, dass der Großteil der Dienstwagenbesitzer weder Treibstoffkosten noch Abnutzung trägt.

b. Mit dem Ansatz eines **Sachbezuges** soll 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 Kfz aus eigenem aufkommen müsste (VfGH 12.12.2017, V 46/2016).

Der Sachbezug deckt nur die Anschaffungskosten, nicht die Betriebskosten. Basis für den Sachbezug bilden die tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz; laufender Aufwand wie

Service-, Reparatur – und Treibstoffaufwand, der vom Arbeitgeber getragen wird, führt zu keinem Zuschlag zum Sachbezug. Ein wesentlicher Faktor der Kfz-Aufwendungen, den die Treibstoffkosten aufgrund der gestiegenen Preise bilden, nimmt auf die Bemessung des Sachbezuges keinen Einfluss (Gansterer, RdW 2015, 128).

c. Der **Verkehrsabsetzbetrag** (§ 33 Abs 5 Z 1 EStG) von 400,00 € jährlich gilt den normalen Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal ab (in einem geringeren Ausmaß als das Pendlerpauschale). Er steht unabhängig davon zu, ob ein und welches Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird. Bei einem Progressionssatz von 50% wären damit rund 1.900 km abgegolten. Darüber hinaus sind Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG durch das kleine oder große Pendlerpauschale abzugelten.

d. Das **Pendlerpauschale** (§ 16 Abs 1 Z 6) soll vor allem die laufenden Aufwendungen (Jakom/Lenneis, EStG, § 16 Rz 25: Typischerweise anfallende Fahrtkosten) im Zusammenhang mit den Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte abgelten.

Ab 2013 sind bei Anspruch auf das Pendlerpauschale zusätzlich ein **Pendlereuro** (Z 4) iHv 2 € jährlich pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, sofern ein Anspruch auf das Pendlerpauschale besteht, sowie ein Pendlerausgleichsbetrag (Z 5) zu gewähren (§ 33 Abs 5 EStG Z 2 und 4). Ab Veranlagung 2016 wird der Pendlerausgleichsbetrag in den erhöhten Verkehrsabsetzbetrag integriert (Jakom/Kanduth-Kristen, § 33 Rz 54).

5. Nutzung eines arbeitgebereigenen Kfz und Pendlerpauschale:

a. Arbeitnehmern, die ein arbeitgebereigenes Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen können, steht kein Pendlerpauschale zu. Leistet ein Arbeitnehmer Kostenbeiträge im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz, steht ebenso kein Pendlerpauschale zu, die Kostenbeiträge mindern nur den Sachbezugswert (so § 4 Abs 7 Sachbezugswerteverordnung; aA Schuster, SWK 27/2006, S. 761., wonach Beiträge des Arbeitnehmers für Treibstoff und andere Aufwendungen keine mindernde Auswirkung auf den Sachbezug haben). Nach Jakom/Lenneis, EStG, § 16 Rz 26, gilt das auch dann, wenn der Arbeitnehmer Kostenbeiträge in Höhe des Sachbezuges leistet und daher kein Sachbezug anzusetzen ist (unter Verweis auf BFG 22.8.2019, RV/2100829/2017).

b. (1) Festlegungen in Punkt 7.2 der Car Policy:

PRIVATKILOMETER

- Bis zur Grenze von 15.000 km pro Jahr trägt die Firma die Fahrzeugkosten.
- Über 15.000 km hinaus erhält der Mitarbeiter für jeden dienstlich zurückgelegten Kilometer einen zusätzlichen Privatkilometer.

- Überschreitet die Summe der Privatkilometer 15.000 zuzüglich der dienstlich zurückgelegten Kilometer, wird ein zusätzlicher Kostenbeitrag iHv 0,24 € pro Mehrkilometer in Rechnung gestellt.

(2) Das vom Bf übermittelte Beispiel mit einer Kilometerleistung von 20.000 km im Jahr führt nach der Berechnung des Bf. zu folgender Gegenüberstellung von Kostenbeitrag und Kilometergeld:

1,5%-Variante

Kilometer über 15.000 = (5.000) x 0,24 €	Kostenbeiträge laut SB-V= mit 1,5%		Kilometergeld 20.000 km x 0,42 €
1.200,00 €	6.300,00 € (35.000 x 1,5% = 525,00 €/Monat x 12)	7.500,00 €	8.400,00 €
1.200,00 €	7.200,00 € (40.000 x 1,5% x 12)	8.400,00 €	8.400,00 €
1.200,00 €	8.100,00 € (45.000 x 1,5% x 12)	9.300,00 €	8.400,00 €
1.200,00 €	9.000,00 € (50.000 x 1,5% x 12)	10.200,00 €	8.400,00 €

2%-Variante

Kilometer über 15.000 = (5.000) x 0,24 €	Kostenbeiträge laut SB-V= mit 2%		Kilometergeld 20.000 km x 0,42 €
1.200,00 €	8.400,00 € (35.000 x 2% = 700,00 €/Monat x 12)	9.600,00 €	8.400,00 €
1.200,00 €	9.600,00 €	10.800,00 €	8.400,00 €

	(40.000 x 2% x 12)		
1.200,00 €	10.800,00 € (45.000 x 2% x 12)	12.000,00 €	8.400,00 €
1.200,00 €	12.000,00 € (50.000 x 2% x 12)	13.200,00 €	8.400,00 €

Je nach Kilometerleistung und Prozentsatz des Kostenbeitrages bleibt der geleistete Kostenbeitrag unter dem amtlichen Kilometergeld oder übersteigt es.

6. Entscheidend ist nach der VwGH-E vom 21.10.2020, Ro 2019/15/0185 die Frage einer Fahrzeugmiete bzw eines Kostenbeitragsmodells, welches Kostenbeiträge in einer Höhe bemisst, dass das Vorliegen eines im Dienstverhältnis begründeten geldwerten Vorteils ausgeschlossen wird:

a. Kostenbeitragsmodell das einen geldwerten Vorteil ausschließt:

(1) Auszuschließen wäre nach der VwGH-Rspr das Vorliegen eines im Dienstverhältnis begründeten geldwerten Vorteiles.

(2) Im vorliegenden Fall wurden nach den Angaben des Bf. die in der Car Policy angeführten Kostenbeiträge in Höhe des jeweils geltenden Sachbezugswertes (Beispiele mit 1,5% der Anschaffungskosten) verrechnet. In der vom VwGH entschiedenen Rechtssache (E vom 21.10.2020, Ro 2019/15/0185) hat der Bf. ebenfalls damit argumentiert, dass der entrichtete Kostenbeitrag von 1,5% der Anschaffungskosten, aufgrund dessen die Besteuerung des Sachbezugs unterblieb, dazu führen sollte, dass sich ein Sachbezugswert von Null ergibt, also kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegen soll. Der VwGH hat dazu festgehalten, **dass ein solches Kostenbeitragsmodell nicht darauf ausgerichtet ist, das Vorliegen eines im Dienstverhältnis begründeten geldwerten Vorteiles zu verneinen**. Der Grund liegt darin, **dass ein derartiger Kostenbeitrag nur die Anschaffungskosten abdeckt, nicht aber die Betriebskosten**. Da die zusätzliche Zahlung von 0,24 € erst ab dem 15.000ten Kilometer greift, werden im gegenständlichen Fall für die ersten 15.000 km die Betriebskosten nicht abgedeckt.

Laut Car Policy Pkt 7.2 **trägt der Arbeitgeber die Fahrzeugkosten bis zu 15.000 km**. Damit liegt jedenfalls **insoweit ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis** (noch) vor. Die mögliche Überschreitung der Grenze mit der Konsequenz zusätzlicher Kostenbeiträge (pro überschrittenem Kilometer) ändert daran nichts, weil ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis durch diese Regelung nicht von vorneherein ausgeschlossen wird. Gerade dieser Ausschluss wurde aber vom VwGH als Voraussetzung angeführt, um das Pendlerpauschale anerkennen zu können. Im Übrigen ist auch auf Pkt 7.2. der Car Policy zu verweisen, wo festgehalten wird, dass für jeden dienstlich zurückgelegten Kilometer ein zusätzlicher Privatkilometer

gutgeschrieben wird, wodurch sich ein weiterer Vorteil aus dem Dienstverhältnis ergeben kann.

(3) Soweit die Argumentation des Bf darauf abzielt, dass die zusätzlichen Kostenbeiträge für die überschüssigen Kilometer einheitlich mit dem Sachbezug gesehen werden müssten, ist darauf zu verweisen, dass der Sachbezug nur die Anschaffungskosten abdeckt, nicht aber die Betriebskosten:

	(a) 15.000 km	(b) 5.000 km
abgedeckt	Anschaffungskosten	Betriebskosten
nicht abgedeckt	Betriebskosten	Anschaffungskosten schon in (a) enthalten

Vom Bf werden die insgesamt gefahrenen Kilometer in den Beispielen mit 20.000 angegeben. In diesem Fall liegt der „Überschuss“ an Kilometern jährlich bei etwa bei 5.000. Der Überschusskostenenertrag beträgt pro Jahr 1.200 € (5.000 km x 0,24 €). Dieser zusätzliche Betrag muss aber auf die Gesamtkilometer bezogen werden (weil die ersten 15.000 km sonst nicht hinsichtlich der Betriebskosten abgedeckt wären). Der Kostenbetrag pro Kilometer beträgt dann 0,060 € (1.200 €: 20.000). Im Jahr 2015 konnte der durchschnittliche Benzinpreis pro Liter mit 1,39 € ermittelt werden. Bei einem Benzinverbrauch von 7,1 Liter/100 km wären das 0,09869 € pro Kilometer. Bezogen auf die gefahrenen 20.000 km würde daher der zusätzliche Kostenbeitrag nicht einmal die Benzinkosten abdecken.

(4) Auch wenn die Kostenbeiträge insgesamt die Höhe des Kilometergeldes erreichen sollten, ist für die Argumentation des Bf. nichts gewonnen: Das Kilometergeld, an dessen Höhe der Bf. die Gleichwertigkeit seiner Kostenverrechnung bemisst, stellt nur eine Schätzung dar, die den wahren Kosten nicht gleichkommt. Aus diesem Grund besteht bei verschiedenen steuerlichen Konstellationen auch eine Wahl zwischen Kilometergeld und tatsächlichen Kosten.

b. Mietverhältnis:

Das Fahrzeug wird an den Arbeitnehmer auch nicht zu Bedingungen überlassen, wie sie ohne Vorliegen eines Dienstverhältnisses üblich sind. Bei der Anmietung eines Fahrzeuges wird üblicherweise nicht auf eine Verrechnung von Betriebskosten im Ausmaß einer Fahrtstrecke von 15.000 km verzichtet. Hinzu kommt, dass der Dienstnehmer nicht die Rechtsposition eines Mieters hat: In Pkt 9 des Fahrzeugüberlassungsvertrages ist geregelt, **dass ein Anspruch des Mitarbeiters auf die Fahrzeugnutzung nicht besteht**. Der Dienstherr ist jederzeit berechtigt, den Fahrzeugüberlassungsvertrag bzw die bestehende Car-Policy durch einseitige Bestimmung entschädigungslos ganz oder teilweise zu ändern bzw zu widerrufen. Eine derartige Klausel ist mit den Voraussetzungen eines Mietvertrages bzw einer fremdüblichen Vermietung nicht kompatibel.

c. Damit liegen die vom VwGH geforderten Voraussetzungen zur Anerkennung des Pendlerpauschales nicht vor.

Die Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

b. 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.

Die Entscheidung orientiert sich an der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Eine Rechtsfrage mit besonderer Bedeutung liegt nicht vor.

Miterledigt:

RV/5101289/2019 und RV/5101290/2019

Linz, am 30. November 2020