

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Annika Streicher BA LL.M.(WU) in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25.11.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. November 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden „Bf.“) war im Streitjahr in einer Logopädiepraxis in Deutschland angestellt.

Mit der am 14.11.2021 im elektronischen Wege eingelangten **Erklärung** zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2020 beantragte die Bf. die steuerliche Berücksichtigung von Pendlerpauschale in Höhe von EUR 1.356 und Pendlereuro in Höhe von EUR 82.

Die belangte Behörde erließ den mit 16.11.2021 datierten **Einkommensteuerbescheid 2020 (Arbeitnehmerveranlagung)** (im Folgenden „angefochtener Bescheid“), in welchem sie das Pendlerpauschale in Höhe von EUR 1.356, den Pendlereuro in Höhe von EUR 82, den

Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von EUR 132 und den Verkehrsabsatzbetrag in Höhe von EUR 725,24 berücksichtigte.

Die Bf. legte gegen den angefochtenen Bescheid die mit 25.11.2021 datierte **Beschwerde** ein und beantragte die Berücksichtigung zusätzlicher Werbungskosten in Höhe von EUR 838,60 (EUR 517,24 für Arbeitsmittel und EUR 321,36 Differenzwerbungskosten in Zusammenhang mit Fahrten zu Patienten im Zeitraum Jänner bis März). In der Beschwerde führt die Bf. aus, ab März habe ihr die Dienstgeberin ein Kfz für die Fahrten zu den Patienten zur Verfügung gestellt, das gegen Kostenersatz auch für Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort genutzt worden sei.

In der Folge erließ die belangte Behörde am 27.1.2022 einen an die Bf. gerichteten **Vorhalt**, mit dem sie die Vorlage von Kaufvertrag und Zulassungsschein bzw. Typenschein für das von der Dienstgeberin bereitgestellte Kfz sowie eine Information darüber, ob bisher ein Sachbezug für die Nutzung des von der Dienstgeberin beigestellten Kfz bei der Erstellung der Jahreslohnbescheinigung bzw. des Lohnausweises bei den Bruttobezügen berücksichtigt worden war, verlangte.

Dieser Aufforderung kam die Bf. mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 9.3.2022 nach und gab an, bei der Ermittlung der Bruttobezüge sei kein Sachbezug angesetzt worden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.3.2022 erhöhte die belangte Behörde das Einkommen der Bf. um einen Sachbezug für die Nutzung des Kfz und kürzte Pendlerpauschale und Pendlereuro auf zwei Monate (Jänner und Februar), weil diese nicht zustünden, wenn einem Arbeitnehmer ein Kfz vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt wird.

In ihrem nach Fristverlängerung eingebrachten **Vorlageantrag** vom 30.4.2022 legte die Bf. dar, dass kein Sachbezug gegeben sei, weil sie für die Privatfahrten und die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort mit dem von der Dienstgeberin beigestellten Kfz einen Kostenersatz geleistet habe. Zudem hätten sie und ihr Gatte der Dienstgeberin das Kfz im Jahr 2022 zu einem überhöhten Preis abgekauft, was bei der Berechnung des Sachbezugs zu berücksichtigen sei. Auf jeden Fall sei der Sachbezug von der belangten Behörde zu hoch angesetzt worden. Pendlerpauschale und Pendlereuro stünden für das gesamte Jahr zu.

Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht mit **Vorlagebericht** vom 30.5.2022 vor und wiederholte ihre Argumentation aus der Beschwerdevorentscheidung.

Mit **Verfügung** des GV-Ausschusses vom 3.2.2025 wurde die Beschwerdesache der neu geschaffenen Gerichtsabteilung 6004 zugewiesen.

Das Gericht forderte die Bf. mit **Beschluss** vom 25.2.2025 auf, hinsichtlich der Differenzwerbungskosten ein Fahrtenbuch sowie einen Nachweis für den von der Dienstgeberin geleisteten Reisekostenersatz vorzulegen. Außerdem wurde die Bf. dazu

aufgefordert, Nachweise für den an die Dienstgeberin geleisteten Kostenersatz und über den Erwerb des betreffenden Kfz im März 2022 von der Dienstgeberin vorzulegen.

Diese Aufforderung kam die Bf. mit am 13.3.2025 eingelangter **Stellungnahme** nach.

Mit **Beschluss** vom 2.4.2025 forderte das Gericht die Bf. auf, die mit der Dienstgeberin vereinbarten Nutzungsbedingungen hinsichtlich des beigestellten Kfz näher auszuführen, die Verwendung des erworbenen Pfefferöls zu beschreiben sowie hinsichtlich des erworbenen Laptops darzulegen, ob ihr von ihrer Dienstgeberin ein Laptop zur Verfügung gestellt worden war und ob sie einen Kostenersatz von ihrer Dienstgeberin bekommen habe.

Dieser Aufforderung kam die Bf. mit am 18.4.2025 eingelangter **Stellungnahme** nach. Darin führte sie aus, die Vereinbarung über die Nutzung des Pkw sei in mündlicher Form geschlossen worden. Vereinbart worden sei, sämtliche anfallende Kosten (Versicherung, Tanken, Unfallschäden, Vignette, Service, Instandhaltung, neue Reifen etc.) im Verhältnis der gefahrenen Kilometer aufzuteilen. Sonst seien keine weiteren Vereinbarungen getroffen worden. Zur Verwendung des Pfefferöls führte die Bf. aus, dieses diene der Stimulation der Schluckreaktion bei wahrnehmungsbeeinträchtigten Patienten. Hinsichtlich des Laptops führte die Bf. aus, die Dienstgeberin habe ihr keinen Laptop zur Verfügung gestellt und keinen Kostenersatz für den angeschafften Laptop geleistet.

Die belangte Behörde äußerte sich mit **Stellungnahme** vom 30.4.2025 zu den beiden Stellungnahmen der Bf. Darin führte die belangte Behörde aus, der Kauf des Pkw durch die Bf. im Jahr 2022 lasse nicht auf eine Unter- oder Überzahlung schließen und könne bei der Berechnung des Sachbezuges nicht berücksichtigt werden. Das Kostenbeitragsmodell sei nicht transparent. Zudem könne nicht ausgeschlossen werden, dass der Pkw das ganze Jahr über und nicht erst ab März zur Verfügung gestellt worden war. Zudem führte die belangte Behörde ihre Berechnung des Sachbezuges aus:

Anschaffungskosten nach österr. Recht		EUR 39.978,45
Sachbezug monatlich	2 %	EUR 799,57
Sachbezug Jahr/Monate	12	EUR 9.594,84
- Kostenbeitrag		- EUR 4.146,63
Sachbezug Jahr/Monate	12	EUR 5.448,21

Die Stellungnahme der belangten Behörde wurde der Bf. mit **Beschluss** vom 7.5.2025 übermittelt.

Mit **Stellungnahme** vom 19.5.2025 äußerte sich die Bf. zur Stellungnahme der Behörde vom 30.4.2025. Darin rügte sie einen Begründungsmangel in der Beschwerdeentscheidung. Weiters sei das Kostenbeitragsmodell trotz mündlicher Vereinbarung mit der Dienstgeberin transparent. Aus dem Fahrtenbuch ergebe sich, dass der Pkw im Jänner und Februar noch nicht genutzt worden sei. Auf die Möglichkeit einer Zeugeneinvernahme der Dienstgeberin werde hingewiesen. Mangels Vermögensvermehrung würde durch die private Pkw-Nutzung kein geldwerter Vorteil iSd § 15 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, daher sei kein Sachbezug zu berücksichtigen und der Ansatz von Pendlerpauschale und Pendlereuro sei zulässig. Weiters habe die belangte Behörde die Anschaffungskosten zu hoch angenommen, richtigerweise sei der Neupreis lt. Eurotax-Bewertung (EUR 35.830) anzusetzen. Abschließend verwies die Bf. auf die Möglichkeit der Zurückverweisung an die belangte Behörde, eine fehlende Bescheidbegründung (der Beschwerdeentscheidung) sei ein Aufhebungsgrund iSd § 289 Abs. 1 BAO.

Die Stellungnahme der Bf. wurde der belangten Behörde mit **Beschluss** vom 23.5.2025 übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war im Streitjahr in einer Logopädiepraxis in Deutschland angestellt. Die Therapiesitzungen fanden entweder in der Logopädiepraxis oder bei den Patienten zuhause statt.

Im Streitjahr schaffte die Bf. Fachliteratur zu einem Gesamtpreis von EUR 130,89 an. Für die Nutzung zum Zwecke der Stimulation der Schluckreaktion bei wahrnehmungsbeeinträchtigten Patienten kaufte sie Pfefferöl zum Preis von EUR 8,95. Für die Online-Therapierung von Patienten während der Covid-Pandemie erwarb sie einen Laptop zum Preis von EUR 629. Von der Dienstgeberin wurde der Bf. kein Laptop zur Verfügung gestellt und sie erhielt auch keinen Kostenersatz von der Dienstgeberin.

Für die Fahrt zu Hausbesuchen nutzte die Bf. im Zeitraum Jänner bis Mitte März 2020 ihr eigenes Kfz. Die in diesem Zeitraum beruflich gefahrenen Kilometer betrugen 1.637. Die Anzahl der mit dem eigenen Kfz der Bf. beruflich zurückgelegten Kilometer betrug im Jahr 2020 insgesamt weniger als 30.000. Für die mit dem eigenen Kfz durchgeführten Hausbesuche erhielt die Bf. von der Dienstgeberin einen Reisekostenersatz von EUR 0,30/km.

Am xx.03.2020 schaffte die Dienstgeberin der Bf. ein gebrauchtes Kfz an, das sie der Bf. in der Folge sowohl für Hausbesuche als auch für Privatfahrten sowie den Weg zwischen Wohn- und Arbeitsstätte zur Verfügung stellte. Dieses Kfz war am xx.03.2018 erstzugelassen worden, der

CO₂-Ausstoß im Zeitpunkt der Erstzulassung betrug 121 g/km, der Neupreis (inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) betrug EUR 35.830.

Eine schriftliche Vereinbarung über die Rahmenbedingungen für die Nutzung dieses Kfz wurde zwischen Bf. und Dienstgeberin nicht abgeschlossen. Mündlich wurde vereinbart, dass die Anschaffung des Kfz von der Dienstgeberin vorgenommen wird, sämtliche mit dem Kfz anfallende Kosten inklusive der jährlichen Abschreibung aufgrund der durchgeführten beruflichen und privaten Fahrten aufgeteilt werden und bei einem Verkauf des Kfz der Gewinn der Dienstgeberin alleinig zufließen solle. Es wurde keine Vereinbarung über Kündigung, Rücktritt oder Änderung der Vereinbarung über die Fahrzeugüberlassung getroffen. Die Dienstgeberin hätte der Bf. das Kfz jederzeit wieder wegnehmen können.

Das von der Dienstgeberin bereitgestellte Kfz wies ab Mitte März bis Ende Dezember 2020 eine Gesamtkilometerleistung von 12.651,3 km auf. Davon entfielen 7.780,50 km auf Privatfahrten der Bf. und Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte der Bf. Die Dienstgeberin errechnete die Gesamtkosten für Anschaffung und Betrieb des Kfz (Miete Parkplatz, Versicherung, laufende Kosten, Kfz-Steuer, Reparaturen, Abschreibung und sonstige Kosten) für die Monate März bis Dezember 2020 mit EUR 6.742,53 und wies der Bf. ausgehend vom Anteil der Privatnutzung an der Gesamtkilometerleistung einen Kostenbeitrag von insgesamt EUR 4.146,63 zu. Die Bf. entrichtete den Kostenbeitrag durch in den Monaten April bis Dezember 2020 vorgenommene Abzüge vom Nettogehalt in Höhe von gesamt EUR 850 und durch eine Nachzahlung in Höhe von EUR 3.296,63 im März 2021.

Im März 2022 erwarben die Bf. und ihr Ehemann das Kfz von der Dienstgeberin zu einem Preis von EUR 20.000.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und folgender Beweiswürdigung:

Dass die Bf. Fachliteratur, Pfefferöl und einen Laptop anschaffte und diese Gegenstände im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit verwendete sowie die Tatsache, dass die Bf. von ihrer Dienstgeberin weder einen Laptop zur Verfügung gestellt noch einen Kostenersatz für den von ihr erworbenen Laptop bekam, ergibt sich aus den vorgelegten Rechnungen und dem glaubhaften Vorbringen der Bf.

Dass die Bf. im Zeitraum Jänner bis Mitte März 2020 ihr eigenes Kfz für berufliche Fahrten verwendete und dabei insgesamt 1.637 km zurücklegte, ergibt sich aus dem vorgelegten Fahrtenbuch. Dass die Bf. von der Dienstgeberin einen Reisekostenersatz in Höhe von EUR 0,30/km erhielt, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. sowie § 9 des vorgelegten Dienstvertrages. Dass die Bf. im Jahr 2020 mit ihrem eigenen Kfz weniger als 30.000 km beruflich zurücklegte, ergibt sich aus einer Hochrechnung von 1.637 km im Zeitraum Jänner bis Mitte März 2020 auf einen 12-Monats-Zeitraum.

Dass das von der Dienstgeberin bereitgestellte Kfz im Jahr 2018 erstzugelassen wurde, ergibt sich aus der vorgelegten Rechnung des Autohauses und dem Zulassungsschein. Neupreis (inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) und CO₂-Ausstoß ergeben sich aus der vorgelegten Eurotax-Fahrzeugbewertung.

Die Inhalte der mündlichen Abrede zu den Bedingungen der Kfz-Nutzung zwischen der Bf. und der Dienstgeberin ergeben sich aus dem Vorbringen der Bf. Dass die Bf. das von der Dienstgeberin bereitgestellte Kfz ab Mitte März bis Ende Dezember 2020 für Privatfahrten im Ausmaß von 7.780,5 km nutzte und die Gesamtkilometerleistung in diesem Zeitraum 12.651,3 km betrug, ergibt sich aus dem vorgelegten Fahrtenbuch. Dass die Gesamtkosten EUR 6.742,53 betrugen und auf die Privatfahrten ein Teilbetrag von EUR 4.146,63 entfiel, ergibt sich aus dem vorgelegten Berechnungsblatt. Dass die Bf. den Kostenbeitrag von EUR 4.146,63 tatsächlich an die Dienstgeberin leistete, ergibt sich aus den vorgelegten Gehaltszetteln und Zahlungsbelegen. Da sich diese Umstände für das Gericht zweifellos aus dem Vorbringen der Bf. und den vorgelegten Unterlagen ergeben, war eine Zeugeneinvernahme der Dienstgeberin für die Klärung des Sachverhalts nicht erforderlich.

Dass die Bf. und ihr Ehemann das Kfz von der Dienstgeberin im März 2022 zu einem Preis von EUR 20.000 erwarben, ergibt sich aus dem vorgelegten Kaufvertrag und der vorgelegten Überweisungsbestätigung.

Die Bf. beantragte keine mündliche Verhandlung. Das Gericht sah aufgrund der gegebenen Sachlage keinen Grund, eine solche von Amts wegen anzuberaumen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass Gegenstand der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts der angefochtene Bescheid und nicht die Beschwerdeentscheidung ist (*Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, Stoll BAO § 262 BAO Rz 6). Aus diesem Grund hat sich das Gericht mit einem allfälligen Begründungsmangel der Beschwerdeentscheidung nicht weiter zu befassen.

Zu den Arbeitsmitteln

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988). Zu den Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auch Ausgaben für Arbeitsmittel. Arbeitsmittel sind Gegenstände, die tatsächlich für die Ausführung der beruflichen Betätigung verwendet werden.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass Ausgaben für Fachliteratur als Werbungskosten abzugsfähig sind (VwGH 24.4.1997, 95/15/0175; 25.4.2013, 2010/15/0019).

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung und Verwendung eines Computers sind insoweit Werbungskosten, als eine berufliche Nutzung eindeutig feststeht. Bei Laptops sind die berufliche Notwendigkeit und das Ausmaß der beruflichen Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Nach der Rechtsprechung ist eine nicht bloß untergeordnete anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise unzweifelhaft gegeben, weshalb für die Ausmessung des Nutzungsanteiles auf eine Schätzung zurückgegriffen werden darf (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Nach Rz 339 der Lohnsteuerrichtlinien 2002, welche für das Bundesfinanzgericht allerdings nicht bindend sind, ist aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40 % beträgt (vgl. BFG 31.10.2017, RV/7102934/2013).

Das bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Die Ausgaben für Fachliteratur sind mit einem Betrag von **EUR 130,89** als Werbungskosten abzugsfähig. Auch die Ausgaben für das Pfefferöl in Höhe von **EUR 8,95** sind aufgrund ihrer beruflichen Veranlassung als Werbungskosten abzugsfähig. Die Ausgaben für den Laptop sind aufgrund der beruflichen Veranlassung im Ausmaß von 60 % der Anschaffungskosten, somit mit **EUR 377,40**, als Werbungskosten abzugsfähig.

Zu den Differenzwerbungskosten

Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind Werbungskosten nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988. Grundsätzlich können Differenzwerbungskosten geltend gemacht werden, wenn die vom Arbeitgeber ausgezahlten Kilometer- bzw. Tagesgelder unter den gesetzlichen Sätzen liegen (*Kirchmayr/Rimböck in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 26 Tz 6/1). Fahrtaufwendungen sind grundsätzlich in der tatsächlich angefallenen Höhe anzusetzen. Es ist jedoch zulässig, die tatsächlichen laufenden Kosten des Kfz bis zu einem Kilometergeld für 30.000 beruflich gefahrene Kilometer pro Jahr mit dem amtlichen Kilometergeld zu schätzen (VwGH 17.12.1998, 97/15/0060; 20.1.2005,

2001/14/0191; 19.5.2005, 2001/15/0088; 28.2.2007, 2003/13/0104; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 16 Tz 135).

Das bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Da die Bf. im Jahr 2020 berufliche Strecken von nicht mehr als insgesamt 30.000 km mit ihrem eigenen Kfz zurücklegte, kann eine Kostenschätzung anhand des amtlichen Kilometergeldes von EUR 0,42/km erfolgen. Da die Bf. von ihrer Dienstgeberin für die beruflich zurückgelegten 1.637 km einen Kostenersatz von EUR 0,30/km erhielt, ist die Differenz, somit **EUR 196,44**, als Werbungskosten anzuerkennen.

Wenn die Bf. Differenzwerbungskosten für insgesamt 2.678 beruflich gefahrene Kilometer geltend macht, ist ihr entgegenzuhalten, dass davon nur 1.637 km auf Fahrten im Jahr 2020 entfielen und die restlichen Strecken von insgesamt 1.041 km laut dem vorgelegten Fahrtenbuch im November und Dezember 2019 zurückgelegt wurden. Für diese Strecken kann aufgrund des in § 19 Abs. 2 EStG 1988 normierten Abflussprinzips kein Werbungskostenabzug für das Streitjahr zuerkannt werden.

Zum Sachbezug

Gem. § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen. Dass die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz als geldwerter Vorteil qualifiziert, ist bereits aus dem Wortlaut von § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ersichtlich, der eine demonstrative Aufzählung geldwerter Vorteile enthält („Geldwerte Vorteile (... Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung...)“) (Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 15 Tz 9). Ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegt grundsätzlich in jeder Form der Privatnutzung (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028). Ausreichend ist die Möglichkeit der Privatnutzung, sollte diese auch nur fallweise sein (VwGH 7.8.2001, 97/14/0175; 1.4.2009, 2006/08/0305). Der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung arbeitgebereigener Kfz besteht in der Kostenersparnis für ein eigenes Fahrzeug (VwGH 22.3.2010, 2008/15/0078).

Gem. § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen. Die amtlichen Sachbezugswerte für die Privatnutzung von arbeitgebereigenen Kfz sind in § 4 Sachbezugswerteverordnung (im Folgenden „Sachbezugs-VO“) geregelt. Gem. § 4 Abs. 1 Z 1 Sachbezugs-VO ist ein Sachbezug von 2 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal EUR 960 monatlich, anzusetzen. Abweichend davon ist gem. § 4 Abs. 1 Z 2 Sachbezugs-VO für Kfz mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 141 g/km ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal EUR 720 monatlich, anzusetzen. Für Fahrzeuge mit

Erstzulassung im Jahr 2018 sieht § 4 Abs. 1 Z 2 lit a Sachbezugs-VO idF BGBl II 395/2015 einen maximalen CO₂-Emissionswert von 124 g/km vor (s. auch *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴ § 15 Tz 94).

Gem. § 4 Abs. 4 Sachbezugs-VO sind bei Gebrauchtfahrzeugen für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis und die CO₂-Emissionswertgrenze im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Im Hinblick auf den klaren Wortlaut der Regelung ist vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges auszugehen, den Ansatz der Anschaffungskosten im gebrauchten Zustand sieht die Verordnung nicht vor (VwGH 22.3.2010, 2008/15/0078).

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert (§ 4 Abs. 7 Sachbezugs-VO; VwGH 28.9.2004, 2004/14/0096). Dies gilt sowohl für laufende Kostenersätze als auch für einen einmaligen Kostenbeitrag bei der Anschaffung des Fahrzeuges durch den Arbeitgeber. Gem. § 4 Abs. 7 Sachbezugs-VO ist bei einem laufenden Kostenbeitrag zuerst der Sachbezugswert von den tatsächlichen Anschaffungskosten zu berechnen, davon ist der Kostenbeitrag abzuziehen und dann erst der Maximalbetrag gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 oder 2 Sachbezugs-VO zu berücksichtigen.

Das bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Da das Kfz im Zeitpunkt seiner erstmaligen Zulassung einen CO₂-Ausstoß von weniger als 124 g/km aufwies, ist ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal EUR 720 monatlich, anzusetzen. Der Sachbezugswert beträgt vor Anrechnung der Kostenbeiträge der Bf. EUR 537,45/Monat, hochgerechnet auf 10 Monate im Jahr 2020 (März bis Dezember) ergeben sich EUR 5.374,50.

Wenn die Bf. ausführt, dass aufgrund des Erwerbs des Kfz von der Dienstgeberin zu einem den Buchwert übersteigenden Preis im März 2022 den im Jahr 2020 geleisteten Kostenbeiträgen rückwirkend eine „Gewinnkomponente“ in Höhe von monatlich EUR 231,11 zuzuschlagen sei, so ist ihr nicht zu folgen. Vereinbart war zwischen der Bf. und ihrer Dienstgeberin, dass die Bf. der Dienstgeberin sämtliche auf das Kfz entfallende Kosten aliquot im Ausmaß der Privatnutzung ersetzen würde. Diese Kosten wurden von der Dienstgeberin berechnet und von der Bf. nachweislich ersetzt und stehen aufgrund des Inhalts der getroffenen Vereinbarung, auch wenn diese nur in mündlicher Form geschlossen wurde, und der zeitlichen Nähe der Zahlung zum Nutzungszeitraum im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Privatnutzung des Kfz. Die Zahlung eines den Buchwert übersteigenden Preises beim Erwerb des Pkw von der Dienstgeberin im März 2022 hingegen steht aufgrund der großen zeitlichen Distanz und der mangelnden vertraglichen Konnexität nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Privatnutzung des Kfz. Während die Bf. dazu verpflichtet war, die Kostenbeiträge im Rahmen der getroffenen Vereinbarung an die Dienstgeberin zu leisten, war sie zum Erwerb des Kfz im März 2022 nicht verpflichtet. Der spätere Erwerb des Kfz zu einem den Buchwert

übersteigenden Preis durch die Bf. wurde von der Dienstgeberin nicht zur Bedingung für die Zurverfügungstellung des Kfz gemacht.

Da die Bf. an die Dienstgeberin im betreffenden Jahr Kostenbeiträge in Höhe von insgesamt EUR 4.146,63 leistete, ist ein Sachbezug in Höhe von **EUR 1.227,87** zu versteuern.

Zu Pendlerpauschale und Pendlereuro

Zu den Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 zählen gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit a EStG 1988 sind diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988) abgegolten. Nach Maßgabe von § 16 Abs. 1 Z 6 lit b-j EStG 1988 steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, sofern der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale hat. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988 kein Pendlerpauschale zu. Der Verfassungsgerichtshof führt zur Versagung des Pendlerpauschales bei gleichzeitigem Ansatz eines Sachbezugs aus, im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung sei davon auszugehen, dass jenen Arbeitnehmern, denen für den Arbeitsweg ein arbeitgebereigenes Kfz zur Verfügung steht, geringere Aufwendungen erwachsen, weil die laufenden Kosten für den Betrieb in der Regel vom Arbeitgeber getragen würden (VfGH 9.6.2016, E 110/2016). Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz Kostenbeiträge an den Arbeitgeber leistet (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 16 Tz 128).

Der VfGH (21.10.2020, Ro 2019/15/0185) führt aus, eine verfassungskonforme Interpretation finde ihre Grenze wie auch jede andere Interpretation im eindeutigen Wortlaut des Gesetzes. Wenn in der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988 von der „Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges“ die Rede sei, welche dem Anspruch auf Pendlerpauschale abträglich ist, könne 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 Kfz könne unter Zugrundelegung der Ratio des Gesetzes, welche vom Bestehen eines im Dienstverhältnis gelegenen Vorteils ausgeht, 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 bloße „Zurverfügungstellung“, sondern eine Fahrzeugmiete vor.

Notwendig für die Zuerkennung des Pendlerpauschale ist ein fremdübliches Kostenbeitragsmodell. Die „Zurverfügungstellung“ eines arbeitgebereigenen Kfz wird durch einen Kostenbeitrag des Arbeitnehmers erst dann hintangehalten, wenn der Kostenbeitrag jenem Betrag entspricht, der marktüblich etwa bei den bekannten Leihwagenfirmen für einen Leihwagen zu bezahlen ist (Zorn, VwGH zur Kostenbeteiligung am Dienstwagen, RdW 2020/667, 947).

Das bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Da die Bf. der Dienstgeberin lediglich Anschaffungs- und Betriebskosten anteilig im Ausmaß der Privatnutzung zu ersetzen hatte und keine darüber hinausgehenden Zahlungen leistete, liegen keine fremdüblichen Bedingungen vor. Es kann nämlich davon ausgegangen werden, dass keine Leihwagenfirma ein Kfz lediglich für den Ersatz von Anschaffungs- und Betriebskosten zur Verfügung stellen, sondern aus dem jedem Wirtschaftsbetrieb inhärenten Gewinnstreben auch einen Gewinnaufschlag verrechnen würde. Wenn die Bf. ausführt, dass aufgrund des Erwerbs des Kfz von der Dienstgeberin zu einem den Buchwert übersteigenden Preis im März 2022 den im Jahr 2020 geleisteten Kostenbeiträgen eine „Gewinnkomponente“ in Höhe von monatlich EUR 231,11 zuzuschlagen sei, so ist ihr mit Verweis auf die obigen Ausführungen des Gerichts nicht zu folgen.

Zusätzlich ist anzumerken, dass die Bf. auch nicht die Rechtsposition einer Mieterin hatte. Es existierte kein schriftlicher Fahrzeugüberlassungsvertrag, der regelt, unter welchen Bedingungen, zu welchen Kosten und unter welchen wechselseitigen Kündigungsmöglichkeiten das Kfz benutzt werden darf. Eine lediglich mündliche Abrede darüber, dass die Bf. das Kfz auch privat nutzen darf und dafür Kostenbeiträge zu leisten hat, ist mit einer fremdüblichen Vermietungsvereinbarung nicht vergleichbar. Wie die Bf. selbst ausführt, hätte ihre Dienstgeberin ihr das Auto jederzeit wegnehmen können. Die Rechtsposition der Bf. ist also keineswegs mit der Rechtsposition eines Fahrzeugmieters vergleichbar.

Damit liegen die Voraussetzungen für die Zuerkennung von Pendlerpauschale und Pendlereuro nicht vor.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis steht in Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abzugsfähigkeit von Werbungskosten, zur Besteuerung von

Sachbezügen für die private Nutzung von vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Fahrzeugen und zur Nichtgewährung des Pendlerpauschale bei gleichzeitiger Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Fahrzeugs. Somit ist gegen das gegenständliche Erkenntnis eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 30. Mai 2025