

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch Fa. STB GmbH & Co KG, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA, St.Nr. xxxx, vom 24.03.2014 betreffend **Einkommensteuer 2013** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 unter anderem Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

2. Während des gesamten Jahres 2013 wurde ihm von seinem Dienstgeber ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, wofür steuerlich auch ein entsprechender Sachbezug erfasst wurde. Im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung wurden für den Zeitraum 01.01. bis 30.04.2013 ein Pendlerpauschale in Höhe von 232 Euro und ein Pendlereuro in Höhe von 19,32 Euro berücksichtigt.

3. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 beantragte der Bf für den gesamten Zeitraum 2013 ein Pendlerpauschale in Höhe von 696 Euro sowie einen Pendlereuro in Höhe von 50,67 Euro. Im Rahmen der Veranlagung wurden jedoch nur die bereits vom Dienstgeber für den Zeitraum bis 30.04.2013 berücksichtigten Beträge anerkannt; außerdem wurde der Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von 291 Euro in Ansatz gebracht.

Im entsprechenden **Einkommensteuerbescheid 2013 vom 24. März 2014** wurde begründend hiezu ausgeführt, dass ab 01.05.2013 kein Pendlerpauschale zustehe, wenn dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt werde. Im gegenständlichen Fall sei vom Arbeitgeber für 12 Monate ein arbeitgebereignetes KFZ zur Verfügung gestellt worden, weshalb das beantragte Pendlerpauschale von 696 Euro sowie der Pendlereuro in Höhe von 50,67 Euro ab 01.05.2013 nicht zuständen. Berücksichtigt worden seien das Pendlerpauschale in Höhe von 232 Euro sowie der Pendlereuro in Höhe von 19,32 Euro für den Zeitraum 01.01.2013 bis 30.04.2013.

4. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wurde am 22.04.2014 **Beschwerde** erhoben; dies mit der Begründung, dass die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 in der ab 01.05.2013 geltenden Fassung (BGBI I 2013/53), wonach die Streichung des Pendlerpauschales bei Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigneten Kraftfahrzeugs ohne Anpassung bei der Bewertung des Sachbezuges des Firmen-PKW's nicht verfassungskonform sei. Das Pendlerpauschale sei auch in diesem Falle zu gewähren oder dies bei Bewertung des Sachbezuges für den Firmen-PKW entsprechend zu berücksichtigen. Da mit keiner Entscheidung hinsichtlich Verfassungskonformität dieser Bestimmung durch das Finanzamt zu rechnen sei, werde die Vorlage an das Verwaltungsgericht beantragt.

Im Detail führte der Bf in seiner Beschwerde Folgendes aus:

a) Die Berechnung des Sachbezuges für die Privatnutzung eines Firmen-PKW's erfolge aus Vereinfachungsgründen pauschaliert mit 1,5 % des Anschaffungswertes. Zu den Privatfahrten zählten auch die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte. Erfolge nun eine Streichung des Pendlerpauschales für diesen Teil der Privatfahrten, dann sei es – aus Gleichheitsgründen – geboten, die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte auch nicht als Privatfahrten für Zwecke der Berechnung des Sachbezugswertes heranzuziehen. Sollte dies nicht geschehen, stehe ein Pendlerpauschale zu, da ja für die Privatnutzung auch ein Sachbezug versteuert werde.

b) Der VfGH habe im Jahr 1996 (B 2579/96 vom 1. März 1996) entschieden, dass ein KFZ-Sachbezug für die Berechnung der SV-Beiträge um den fiktiven Fahrpreiswert eines Massenbeförderungsmittels reduziert werden dürfe. Die wesentlichen Argumente aus der Entscheidung würden lauten:

"Nun ist freilich die Überlassung eines Kraftfahrzeuges für den Weg zur Arbeitsstätte auch nicht 'Ersatz der tatsächlichen Kosten für Fahrten ... mit Massenbeförderungsmitteln' im buchstäblichen Sinn. Da sie aber dem Arbeitnehmer solche Kosten erspart, ist sie in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung dem Ersatz solcher Kosten gleichzuhalten. Jedenfalls ist kein Grund ersichtlich – und auch von der bel. Beh. gar nicht behauptet –, der es rechtfertigen könnte, zwar den Ersatz der Kosten eines tatsächlich benutzten Massenbeförderungsmittels beitragsfrei zu stellen, die tatsächliche Überlassung eines Kraftfahrzeuges des Arbeitgebers hingegen voll als Sachbezug zu werten. Eine solche Regelung würde eine unsachliche Differenzierung zwischen Personen, die ein Massenbeförderungsmittel benützen (können) und jenen bewirken, die ein Privatfahrzeug benützen (müssen); sie verstieße daher gegen den Gleichheitssatz."

Mit der Ausweitung der "Jobticket-Regelung" in § 26 Z 5 EStG 1988 ab 01.01.2013 seien die Kosten eines Massenbeförderungsmittels nun auch zur Gänze steuerfrei. Daher sei es geboten, eine Reduktion des Sachbezuges um die fiktiven Kosten eines Massenbeförderungsmittels auch für Zwecke der Lohnsteuer vorzunehmen. Damit würde ein Ausgleich für die Streichung des Pendlerpauschales erreicht.

Es sei also entweder ein Pendlerpauschale (dessen Berechnung ohnedies durch den Pendlerrechner zu großem Kopfschütteln führe und einer einfacheren Neuregelung bedürfte) auch bei Zurverfügungstellung eines Firmen-PKW's zur Privatnutzung zu gewähren oder dies bei der Bewertung des Sachbezuges für den Firmen-PKW entsprechend zu berücksichtigen.

5. Mit **Vorlagebericht vom 7. Mai 2014** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt gemäß § 262 Abs. 3 BAO ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung weitergeleitet.

B) Beweiswürdigung:

Der für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus der Aktenlage. Der Bf bestreitet nicht, dass ihm sein Dienstgeber während des gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraumes ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt hat; die Höhe der strittigen Beträge wurde von keiner der Parteien des Beschwerdeverfahrens in Frage gestellt.

C) Rechtslage:

1. Pendlerpauschale - § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013 sind als Werbungskosten unter anderem abzugsfähig Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. 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 arbeitgebereignetes 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,
bei mehr als 40 km bis 60 km	1.356 Euro jährlich,
bei mehr als über 60 km	2.016 Euro jährlich.

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:

Bei mindestens 2 km bis 20 km	372 Euro jährlich,
bei mehr als 20 km bis 40 km	1.476 Euro jährlich,
bei mehr als 40 km bis 60 km	2.568 Euro jährlich,
bei mehr als über 60 km	3.672 Euro jährlich.

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall, gilt Folgendes:

.....

f) bis h)

.....

i) Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, sind

diese Kosten bis zur Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages als Werbungskosten zu berücksichtigen.

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

Inkrafttreten der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 - § 124b Z 243 EStG 1988:

Gemäß § 124b Z 243 EStG 1988 tritt § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 53/2013 mit 1. Mai 2013 in Kraft.

2. Verkehrsabsetzbetrag - § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988:

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis unter anderem ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich zu.

3. Pendlereuro - § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988:

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis unter anderem folgender Absetzbetrag zu:

"Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf eine 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.

4. Jobticket-Regelung - § 26 Z 5 EStG 1988:

Gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unter anderem nicht:

"Die Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr. Werkverkehr liegt vor, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördert oder befördern lässt

- a) *mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels oder*
- b) *mit Massenbeförderungsmitteln.*

..."

5. Sachbezugswerteverordnung, BGBl II 416/2001 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 geltenden Fassung vor BGBl II 29/2014 – Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges:

§ 4 Sachbezugswerteverordnung (in der Folge kurz SachbezugswerteVO) lautet folgendermaßen:

"(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen (Anmerkung: ab 01.01.2014 laut BGBl II 29/2014 720 Euro). Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständige bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich – Anmerkung: ab 01.01.2014 laut BGBl II 29/2014 360 Euro) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

(3) bis (6)

....

(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."

D) Erwägungen:

Im gegenständlichen Verfahren bemängelte der Bf weder die Feststellung eines mangelhaften oder falschen Sachverhaltes noch die unrichtige Anwendung der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen oder jener laut SachbezugswerteVO. Er erachtete sich vielmehr durch die Anwendung der bezughabenden Normen des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit der SachbezugswerteVO in seinem verfassungsmäßig gewährleisteten Recht auf Gleichbehandlung verletzt und begehrte entweder die Gewährung des Pendlerpauschales oder dessen Anrechnung auf seinen Sachbezug.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

I) Zur Anwendung der aktuellen Gesetzeslage:

1. Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst.

Über Beschwerden gegen Bescheide der Finanzämter hat nunmehr das Bundesfinanzgericht zu entscheiden (Art. 131 Abs. 3 B-VG idF BGBl I 51/2012; § 1 Abs. 1 BFGG [Bundesfinanzgerichtsgesetz], BGBl I 14/2013).

2. Gemäß Art. 18 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Diese Verfassungsbestimmung stellt den Angelpunkt für das im B-VG normierte Verhältnis zwischen Gesetz und Vollziehung dar. Damit ist – als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips – die Bindung der gesamten Vollziehung (Verwaltung und Gerichtsbarkeit) an das Gesetz angeordnet (**Legalitätsprinzip**; siehe *Walter-Mayer*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 6. Aufl., Wien 1988, Rz 569).

Dass Art. 18 B-VG ausdrücklich nur von der Verwaltung spricht und die Gerichtsbarkeit nicht nennt, ist historisch zu erklären; an der Geltung des Legalitätsgrundsatzes für die Justiz bestand bei der Schaffung des B-VG längst kein Zweifel mehr. Dass das Legalitätsprinzip auch für die Gerichtsbarkeit gilt, kann nicht ernstlich bestritten werden (siehe *Walter-Mayer*, Grundriss, Rz 572 unter Verweis auf Art. 140 B-VG) und entspricht herrschender Lehre (vgl. *Öhlinger*, Verfassungsrecht, 8. überarb. Aufl., Rz 625).

3. Die Gerichte sind – ebenso wie die Verwaltungsbehörden – verpflichtet, ihre Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen. Sowohl die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht haben daher die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes sowie der hiezu ergangenen Verordnungen – jeweils in der geltenden Fassung – so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören.

4. Den Gerichten steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze und Verordnungen nicht zu (Art. 89 Abs. 1 B-VG iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG). Das entsprechende Prüfungsrecht wurde beim VfGH konzentriert. Gerichte haben generelle Normen anzuwenden, nicht aber auf ihre Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

5. Wenn der Bf in der Streichung des Pendlerpauschales bei Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges ohne Anpassung bei der Bewertung des Sachbezuges des Firmen-PKW's eine Ungleichbehandlung erblickt, so ist dies ein Einwand, der die **Verfassungskonformität betrifft.** Dieser Einwand kann die zuständigen Abgabenbehörden sowie das Bundesfinanzgericht aber aufgrund des Legalitätsgrundsatzes nicht davon entbinden, die eindeutigen gesetzlichen Anordnungen anzuwenden, solange sie in Geltung stehen.

6. Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 idF BGBl I 53/2013, wonach bei Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kein Pendlerpauschale zusteht, trat gemäß § 124b Z 243 EStG 1988 mit 01.05.2013 in Kraft.

Dass in Fällen, in denen der Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug benutzen kann, ein Sachbezug anzusetzen ist, ist unzweifelhaft in § 4 der SachbezugswerteVO verankert.

Die Möglichkeit einer Kürzung des Sachbezugswertes um den Betrag des Pendlerpauschales ergibt sich weder aus dem Einkommensteuergesetz noch aus der SachbezugswerteVO. Eine solche Kürzungsmöglichkeit bestünde nach deren § 4 Abs. 7 lediglich bei Kostenbeiträgen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten.

7. Eine nach Ansicht des Bf's notwendige Herstellung der Verfassungskonformität der entsprechenden Bestimmungen dahingehend, dass das Pendlerpauschale zu gewähren oder bei Bewertung des Sachbezuges entsprechend zu berücksichtigen sei, findet somit im Gesetzes- bzw. Verordnungswortlaut keine Deckung.

8. Nun ergibt sich aber aus dem Grundsatz des Art. 18 B-VG eine strikte Bindung der Vollziehung an den Wortlaut der Bestimmungen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung (zB VwGH 25.2.1994, 93/12/0203) hat die Wortinterpretation am Beginn eines jeden Interpretationsvorganges zu stehen. Ein Abweichen vom klaren Gesetzeswortlaut ist nur dann zu verantworten, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat. Dies ist aber im gegenständlichen Fall schon im Hinblick auf die eindeutige Aussage in den Gesetzesmaterialien, wonach *Arbeitnehmern, die ein arbeitgebereignetes Kfz auch privat nutzen können (Sachbezug), kein Pendlerpauschale zustehen solle*, ausgeschlossen (siehe hiezu ErläutRV 2113 BlgNR 24. GP). Der Wille des Gesetzgebers war ohne Zweifel auf die Streichung des Pendlerpauschales bei Nutzern arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge trotz Erfassung eines Sachbezuges gerichtet.

9. Aufgrund der klaren Formulierung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 sowie jener des § 4 SachbezugswerteVO bot sich für das Bundesfinanzgericht kein weiterer Interpretationsspielraum und hatte es somit diese eindeutigen Normen anzuwenden.

10. Dem Beschwerdebegehren konnte daher aufgrund der anzuwendenden Rechtslage nicht entsprochen werden.

II) Antragsmöglichkeit des Bundesfinanzgerichtes beim VfGH zwecks Gesetzes- bzw. Verordnungsprüfung:

Gemäß **Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG** erkennt der Verfassungsgerichtshof über Gesetzwidrigkeit von Verordnungen auf Antrag eines Gerichtes.

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

Hat ein Verwaltungsgericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieser Verordnung beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Ebenso hat es bei Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit beim Verfassungsgerichtshof

einen Antrag auf Aufhebung dieses Gesetzes zu stellen (Art. 89 Abs. 2 B-VG iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG).

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich für das Gericht somit die Verpflichtung, einen derartigen Antrag zu stellen, wenn es **Bedenken** gegen eine anzuwendende Norm hat (VfSlg 1692, 2187, 5176, 5310; *Klecatsky-Morscher*, Bundesverfassungsrecht, 3. Aufl., Wien 1982, E 13ff; *Öhlinger*, Verfassungsrecht, Rz 1012).

Das Bundesfinanzgericht hatte daher im gegenständlichen Beschwerdeverfahren auch Erwägungen dahingehend anzustellen, inwieweit sich aus den vom Bf in Zweifel gezogenen Bestimmungen Anhaltspunkte ergeben, die eine Verfassungswidrigkeit naheliegend erscheinen lassen:

III) Zur Frage der Verfassungswidrigkeit:

Gemäß **Art. 7 Abs. 1 B-VG** sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich.

Aus diesem Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG hat der Verfassungsgerichtshof in seiner Judikatur ein allgemeines Sachlichkeitsgebot abgeleitet (vgl. *Korinek*, FS Melichar, Wien 1983, 39). Danach muss eine Differenzierung sachlich sein. Das bedeutet, dass jene Kriterien, an Hand derer Gleches als gleich erachtet und gleich behandelt sowie Ungleiches als ungleich erachtet wird, sachlich sein müssen.

Im gegenständlichen Verfahren behauptet der Bf nun, dass es in seinem Fall durch die sich aus dem Einkommensteuergesetz sowie der SachbezugswerteVO ergebende An- bzw. Nichtanwendung zweier Pauschbeträge (= Nichtberücksichtigung des Pendlerpauschales unter gleichzeitigem Ansatz des pauschalen KFZ-Sachbezugswertes) zu einer unsachlichen Differenzierung komme.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

1. Pendlerpauschale:

Das sog. Pendlerpauschale ist einer jener Pauschalbeträge, die sich aus **§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** bei nichtselbständig Erwerbstätigen in Bezug auf die Abgeltung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten ergeben.

Gemäß der zitierten Bestimmung sind solche Aufwendungen generell "abpauschaliert". Als **Grundregel** gilt nach lit. a, dass die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den **Verkehrsabsetzbetrag** (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) in Höhe von 291 Euro abgegolten sind. Damit sind selbst bei einem Progressionssatz von 50% die Kosten einer Jahresnetzkarte in allen größeren Städten gedeckt, bei Benutzung eines KFZ entspricht dies auf Basis des amtlichen Kilometergeldes einer Jahreskilometerleistung von rund 1.385 km. Mit Beschluss vom 28.11.1995, B 21/95 und B 3056/95 hat der VfGH die Behandlung einer die Verfassungswidrigkeit der Z 6 behaupteten Beschwerde unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Pauschalierungen und die

unterschiedliche Behandlung von selbständigen und unselbständigen Einkommen abgelehnt (*Jakom/Lenneis*, EStG, 2014, § 16 Rz 25).

Der Verkehrsabsetzbetrag soll den normalen Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal abgelten. Er steht unabhängig davon zu, ob ein und welches Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird. Darüber hinaus sind solche Aufwendungen bei Vorliegen der Voraussetzungen durch das **kleine oder große Pendlerpauschale** gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu berücksichtigen (*Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2014, § 33 Rz 54). Weiters wurde zur besonderen Pendlerförderung mit BGBl I 53/2013 der sog. "Pendlereuro" eingeführt.

Durch den **Ausschluss eines Pendlerpauschales in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 ab 01.05.2013** hat der Gesetzgeber im Endergebnis festgelegt, dass auch die Aufwendungen von Arbeitnehmern, die ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzen, mit dem Verkehrsabsetzbetrag pauschal abgegolten sind.

Mit dieser Streichung des Pendlerpauschales bei Benutzung eines arbeitgebereigneten Kraftfahrzeugs kam der Gesetzgeber Forderungen (zB des Umweltdachverbandes, des Verkehrsclubs Österreich und eines Arbeitnehmerbundes) nach, die damit begründet worden waren, dass der Großteil der Dienstwagenbesitzer weder Treibstoffkosten noch Abnutzung trage (siehe zB <http://www.nachrichten.at/nachrichten/wirtschaft/Regierung-streicht-Pendlerpauschale>; <http://www.vcoe.at/de/presse/aussendungen-archiv/details/items/2011-018>). Dem wurde seitens der Gegner einer solchen Regelung das Argument der Versteuerung eines laufenden Sachbezugs durch Dienstwagenbesitzer entgegen gehalten (siehe zB <http://www.nachrichten.at/nachrichten/wirtschaft/Regierung-streicht-Pendlerpauschale; Gottholmseder/Shubshizky> in SWK 8/2013, S 423). Die Gesetzesmaterialien (ErläutRV 2113 BlgNR 24. GP) begnügen sich im Rahmen der Begründung des gesamten Pakets der Pendlerförderung mit einem Verweis auf die Streichung des Pendlerpauschales bei arbeitgebereigneten Kraftfahrzeugen.

2. Pauschaliert Sachbezug bei Privatnutzung eines arbeitgebereigneten Kraftfahrzeuges:

Bei Privatnutzung eines arbeitgebereigneten Kraftfahrzeuges sieht § 4 Abs. 1 SachbezugswerteVO als pauschalierten Sachbezug monatlich den Ansatz eines Wertes von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten, höchstens jedoch 600 (für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum) bzw. 720 Euro (ab 2014) vor. Die Verfassungsmäßigkeit dieses Sachbezugspauschalwertes an sich wurde vom Bf auch selbst nicht in Frage gestellt.

3. Kombination beider Pauschbeträge (Pendlerpauschale + Sachbezugswert):

Wenn der Bf nun vermeint, dass aus der Kombination beider "Pauschalbestimmungen" eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung bei Nutzung eines arbeitgebereigneten Kraftfahrzeugs resultieren würde, so kann dem aus ho. Sicht nicht zugestimmt werden:

3.1. Fest steht, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 auch bei Nutzern firmeneigener Fahrzeuge die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag pauschal abgegolten werden; lediglich ein darüber hinaus gehender Pauschbetrag aus dem Titel des Pendlerpauschales wird nicht zusätzlich gewährt.

3.2. Es stellt sich also im Ergebnis die Frage, ob es sachlich gerechtfertigt ist, dass bei Nutzern arbeitgebereigener Kraftfahrzeuge die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **mit einem geringeren Pauschalbetrag abgegolten (Verkehrsabsetzbetrag)** werden als bei jenen Arbeitnehmern, die ihr eigenes Kraftfahrzeug benutzen oder den Arbeitsweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen (müssen).

3.3. Zu diesem Zweck ist zu untersuchen, ob für die Nutzer arbeitgebereigener Fahrzeuge in der Regel auch tatsächliche geringere Aufwendungen anfallen als bei Nutzern eigener Fahrzeuge bzw. Massenbeförderungsmitteln ab einer Wegstrecke von 20 km.

3.4. Pauschalierungen stellen Vereinfachungen im verwaltungsökonomischen Sinn dar (Beiser, SWK 26/2008, S 692, und SWK 33/2008, T 194). Sie haben stets danach zu streben, den tatsächlichen Aufwand zu erfassen.

Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger RspR die Auffassung vertreten, dass es das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber jedenfalls dann nicht verbietet, pauschalierende Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen, also sachlich begründet sind. Im Wesen der Pauschalierung liegt es – so der Verfassungsgerichtshof –, zum Zwecke der Vereinfachung der Steuererhebung von den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles abzusehen und Durchschnittswerte zugrunde zu legen. Nicht jede Abweichung vom tatsächlichen Ergebnis erfordert daher ein Abgehen von der Pauschalierung. Den Vorgaben des Verfassungsrechts entspricht eine Pauschalierung aber nur dann, wenn sie sich auf eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten einigermaßen homogene Gruppe bezieht und für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat erbringt, das den tatsächlichen Ergebnissen im mehrjährigen Durchschnitt entspricht (VfGH 14.3.2012, V113/11).

3.5. Wenn nun der Bf in der Nichtgewährung des Pendlerpauschales eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern, die für die Zurücklegung ihres Arbeitsweges ein eigenes Kfz oder öffentliches Verkehrsmittel benutzen, deswegen erblickt, weil er für Privatfahrten einen Sachbezug versteuert, so ist zunächst darauf hinzuweisen, dass mit dem pauschalierten Sachbezug grundsätzlich nur der geldwerte Vorteil abgedeckt ist, der in der unentgeltlichen Überlassung des Kraftfahrzeuges zur Privatnutzung entsteht (VwGH 22.2.1984, 82/13/41). Beim **pauschalen Sachbezugswert** werden **bloß die Anschaffungskosten, nicht jedoch die Betriebskosten** berücksichtigt (VfGH 12.3.92, B 1012/91).

Basis für den Sachbezug bilden die tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz; laufender Aufwand wie etwa **Service-, Reparatur- und Treibstoffaufwand, der vom Arbeitgeber getragen wird**, führt somit zu **keinem Zuschlag zum Sachbezug**. Konsequenterweise haben daher Beiträge des Arbeitnehmers für Treibstoffkosten, ja für jeglichen Aufwand,

keine mindernde Auswirkung auf den steuerpflichtigen Sachbezug (*Schuster* in SWK 27/2006, S 761). Dies ergibt sich auch aus der SachbezugswerteVO selbst, wonach nach deren Abs. 7 der Sachbezugswert nicht zu kürzen ist, wenn der Arbeitnehmer die Treibstoffkosten selbst trägt (siehe hiezu auch *Jakom/Lenneis*, EStG, 2014, § 15 Rz 22). Das bedeutet aber wiederum, dass ein wesentlicher Faktor der Kfz-Aufwendungen, den die Treibstoffkosten aufgrund der in den letzten Jahren gestiegenen Preise zweifellos bilden, auf die Bemessung des Sachbezuges keinen Einfluss nimmt, was letztendlich auch einer der Gründe war, die Abschaffung des Pendlerpauschales für Firmen-KFZ zu fordern (siehe hiezu obiges Zitat <http://www.nachrichten.at/nachrichten/wirtschaft/Regierung-streicht-Pendlerpauschale>).

3.6. Nun ergibt sich aber aus der Staffelung der Beträge nach der Länge der Fahrtstrecken bzw. der Bemessung der Freibeträge in Abhängigkeit von der zurückgelegten Entfernung (siehe hiezu auch Gesetzesmaterialien zum EStG 1988 anlässlich der Einführung des Pendlerpauschales - ErläutRV 621 BlgNR 17. GP), dass durch die geschätzten Pendlerpauschalbeträge **vor allem die laufenden Aufwendungen** im Zusammenhang mit den Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte abgegolten werden sollten, die wiederum laut obigen Ausführungen vom Sachbezug gar nicht abgedeckt sind.

So war das Pendlerpauschale in regelmäßigen Abständen auch immer wieder unter Berufung auf steigende Treibstoffkosten angehoben worden (siehe zB *Jakom/Lenneis*, EStG, 2014, § 16 Rz 25, wonach auch die Erhöhung des "kleinen" und "großen" Pendlerpauschales ab Jänner 2011 im Hinblick auf die steigenden Treibstoffpreise und die damit erhöhten Belastungen der Pendler erfolgt war - siehe ErläutRV BlgNR 24. GP 981).

3.7. Aus obigen Erwägungen ist somit abzuleiten, dass jene Aufwendungen, die durch die beiden Pauschbeträge des "Pendlerpauschales" und des "Sachbezugswertes" abgedeckt werden sollen, nicht deckungsgleich sind.

3.8. Andererseits ist aber in typisierender Betrachtungsweise bei einer **Durchschnittsbetrachtung** davon auszugehen, dass jenen Arbeitnehmern, denen für den Arbeitsweg ein firmeneigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung steht, in der Regel geringere Aufwendungen erwachsen als jenen Arbeitnehmern, die ihren Arbeitsweg aus eigenen Mitteln (eigenes Kfz, Massenbeförderungsmittel) bestreiten müssen.

Die Anschaffungskosten treffen beide Gruppen gleichermaßen: Arbeitnehmer mit eigenem Kfz direkt im Wege der Anschaffungskosten, Arbeitnehmer mit arbeitgebereigenem Kfz im Wege des Sachbezuges.

Die laufenden Aufwendungen wie Versicherungen, Service, Reparaturen und sich durch eine längere Fahrtstrecke (über 20 km) typischerweise ergebende Aufwendungen wie Treibstoffkosten, die vorwiegend Grundlage für das Pendlerpauschale sind, werden Arbeitnehmern mit Dienstwagen im Regelfall (weil großteils vom Arbeitgeber als Fahrzeughalter getragen) aber kaum zur Last fallen und werden - wie aus obigen Ausführungen hervorgeht - durch den Sachbezug auch gar nicht erfasst. Ein Arbeitnehmerbeitrag zu den laufenden Aufwendungen ist schon allein wegen der fehlenden Möglichkeit der Sachbezugswertminderung steuerlich wenig attraktiv.

3.9. Wenn der Gesetzgeber deshalb bei Benutzern firmeneigener Kraftfahrzeuge diese Aufwendungen mit einem geringeren Pauschbetrag, nämlich jenem "Grundbetrag" des Verkehrsabsetzbetrages (der selbst bei 50%-iger Progression noch beinahe 600 Euro an Aufwendungen abdeckt) als abgegolten erachtet, so konnte darin nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine **sachlich vertretbare Differenzierung** erblickt werden, die eine Gesetzesanfechtung aufgrund ausreichender Bedenken gegen die Verfassungskonformität dieser Regelung nicht gerechtfertigt erscheinen ließ.

4. An dieser Stelle ist anzumerken, dass im Rahmen der obigen Erwägungen auch die Einwendungen von *Gottholmseder/Shubshizky* in SWK 8/2013, S 423, nicht außer Acht gelassen wurden, wo durch Anführung verschiedener Konstellationen in Kombination mit der betrieblichen Nutzung des Firmenwagens dargelegt wurde, dass eine Besserstellung von Firmenwagenbesitzern aufgrund der steuerlichen Vorschriften keineswegs generell gegeben und die Verfassungsmäßigkeit der Streichung des Pendlerpauschales zu hinterfragen sei. Eine regelmäßige Beteiligung des Arbeitnehmers an den laufenden Aufwendungen wurde auch hier nicht als Argument ins Treffen geführt.

Wenn den Autoren zwar durchaus darin zugestimmt werden kann, dass eine Kombination der Vielzahl der Pauschalregelungen (auch das amtliche Kilometergeld für betriebliche bzw. berufliche Fahrten ist ein Pauschalbetrag) mit anderen steuerlichen Vorschriften zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann, so ist dennoch zu beachten, dass die Prüfung einer sachlich gerechtfertigten Differenzierung im vorliegenden Fall auf Basis einer **Durchschnittsbetrachtung** im Hinblick auf die **konkrete Aufwandssituation bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** zu erfolgen hat. Dass eine solche Durchschnittsbetrachtung aber eine geringere Belastung für Nutzer firmeneigener Fahrzeuge zeitigt, ergibt sich aus obigen Ausführungen.

5. Zum Verweis auf VfGH 1.3.96, B 2579/95:

Der Bf verweist in seiner Beschwerde auf die Aussagen des Verfassungsgerichtshofes im zitierten Erkenntnis zu § 49 Abs. 3 Z 20 ASVG, wonach bei Benutzung arbeitgebereigener Fahrzeuge die fiktiven Kosten eines Massenbeförderungsmittels vom Sachbezug abzuziehen wären. Diese Bestimmung bezieht sich auf die Ermittlung des Entgeltes, das als allgemeine Beitragsgrundlage für die Bemessung der Pflichtversicherungsbeiträge heranzuziehen ist, wobei unter anderem "*die Beförderung der Dienstnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf Kosten des Dienstgebers sowie der Ersatz der tatsächlichen Kosten für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Massenbeförderungsmitteln nicht als Entgelt*" zu gelten haben.

In diesem Zusammenhang nimmt der Bf auf die ab 01.01.2013 bestehende gänzliche Steuerbefreiung bei Beförderung durch Massenbeförderungsmittel im Rahmen der Jobticket-Regelung gemäß § 26 Z 5 EStG 1988 Bezug.

Es ist richtig, dass der Gesetzgeber die ab 2011 bestehende Jobticket-Regelung mit BGBl. I 53/2013 aus umweltpolitischen Erwägungen auch auf Arbeitnehmer, denen kein

Anspruch auf ein Pendlerpauschale zusteht, ausgedehnt hat (siehe ErläutRV 2113 BlgNR 24. GP).

Eine Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung ortet selbst der Bf nicht, weist aber auf den Abzug der fiktiven Kosten eines Massenbeförderungsmittels bei der Ermittlung der Beitragsgrundlage laut ASVG im Sinne der Ausführungen des VfGH hin.

Er übersieht dabei allerdings, dass, während entsprechende Aufwendungen bei der Ermittlung der ASVG-Bemessungsgrundlage ansonsten unberücksichtigt blieben, diese nach dem Regime des Einkommensteuergesetzes aufgrund der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 pauschal durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten werden. Die Aussagen des Verfassungsgerichtshofes sind somit auf den gegenständlichen Fall nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht übertragbar.

6. Insgesamt konnte das Bundesfinanzgericht **keine ausreichenden Bedenken** im Hinblick auf die Verfassungskonformität der Streichung des Pendlerpauschales ohne Kürzung des Sachbezugs laut SachbezugswerteVO erblicken, die eine Verpflichtung begründet hätten, gemäß Art. 139 B-VG bzw. Art. 140 B-VG einen Antrag auf Aufhebung der streitgegenständlichen Bestimmungen laut Einkommensteuergesetz bzw. SachbezugswerteVO beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

E) Zum Abspruch über die Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Anwendung der geltenden Rechtslage auf verwirklichte Sachverhalte aus dem Bundes-Verfassungsgesetz (Art. 18 B-VG) ergibt, die Anwendung des Legalitätsgrundsatzes auch in der Rechtsprechung (siehe zuletzt VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111) umstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Die vom Bf aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

