

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch TAXCOACH WP und STB GmbH, 1190 Wien, Muthgasse 109, gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 23.9.2014, vertreten durch Mag. Christian Drapela, betreffend Einkommensteuer 2013, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. November 2015, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall, ob die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988, wonach dem Arbeitnehmer dann kein Pendlerpauschale zusteht, wenn ihm ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird, verfassungswidrig ist.

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Jahr 2013 ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bei der Fa. X., die dem Bf. (auch) im Zeitraum Mai bis Dezember 2013 ein arbeitgebereigenes Kfz zur Verfügung stellte.

Das Finanzamt erließ am 11. September 2014 den Einkommensteuerbescheid 2013 und berücksichtigte das Pendlerpauschale zunächst erklärungskgemäß.

Im Zuge einer Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO änderte das Finanzamt den Erstbescheid auch insofern ab, als es dem Bf. das Pendlerpauschale in Höhe von € 1.476,00 versagte und dies damit begründete, dass dem Arbeitnehmer ab 1. Mai 2013 kein Pendlerpauschale zustehe, wenn ihm ein arbeitgebereigenes Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung stehe.

Die steuerliche Vertretung des Bf. erhob Beschwerde und beantragte für die Monate Mai bis Dezember 2013 die Gewährung des Pendlerpauschales.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stellen gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG Werbungskosten dar, die durch den Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von € 291 pro Jahr abgegolten sind. Je nach Entfernung und Zumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln stehen zusätzlich ein Pendlerpauschale und ein Pendlereuro zu.

Das Pendlerpauschale wurde im Zuge des EStG 1988 mit folgender Begründung (lt. ErlRV) eingeführt:

Für Fahrtkosten bei größeren Entfernungen und für Fälle, in denen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar ist - die Unzumutbarkeit schließt selbstverständlich auch den Fall ein, in dem die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich ist -, sind unter Bedachtnahme auf die entsprechenden Kosten - zusätzliche, nach der Entfernung gestaffelte Freibeträge vorgesehen. Der in Betracht kommende Freibetrag richtet sich bei der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach der zurückzulegenden Tarifentfernung bzw. wenn die Benützung eines Kraftfahrzeuges erforderlich ist, nach der auf der Straße zurückzulegenden Entfernung. Wichtig sind somit die persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers im Zusammenhang mit der Distanz zur und die Erschwernis der Erreichung der Arbeitsstätte. Die persönlichen Verhältnisse werden jedoch durch die derzeitige gesetzliche Versagung des Pendlerpauschales für Arbeitnehmer mit arbeitgebereigenem KFZ nicht berücksichtigt. Gerade die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse erscheint jedoch angebracht. Wichtig ist der Aspekt, dass die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 (1) Z 6 EStG Werbungskosten darstellen und genau diese Fahrten beeinflussen auch die Tatsache, welcher Prozentsatz bei der Berechnung des Sachbezugswertes angewendet wird.

Das besagt im gegenständlichen Fall, dass unser Klient alleine durch die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte, das sind bereits mehr als 500 km im Monat, vom verminderten Sachbezugswert ausgeschlossen ist und bedeutet gleichzeitig, dass ein Dienstnehmer, der in der Nähe wohnt, den gleichen PKW fährt und - die Fahrten von der Wohnung zum Dienstort ausgenommen - maximal 500 km pro Monat fährt, besser gestellt ist, als ein Dienstnehmer, der so weit entfernt wohnt, dass alleine die Fahrten von der Wohnung zum Dienstort bereits 500 km pro Monat übersteigen. Das bedeutet eine Gleichheitswidrigkeit und eine Einschränkung des Grundrechts der Erwerbsfreiheit.

Weiters ist zu bedenken:

Vergleicht man in diesem Zusammenhang die gültigen steuerlichen Bestimmungen für das steuerfreie Jobticket, eine Vergütung des Dienstgebers für eine öffentliche Netzkarte, ist eine Gleichheitswidrigkeit insofern festzustellen, dass dem Mitarbeiter, der ein Jobticket erhält, der Verkehrsabsetzbetrag und gegebenfalls auch zusätzlich das Pendlerpauschale zwischen Wohnung und Einstiegsstelle des Werkverkehrs zusteht. Der Dienstnehmer, der ein arbeitgebereigenes KFZ zur Verfügung gestellt bekommt, jedoch einen Sachbezug zu versteuern hat, der unserer Ansicht nach nicht nur die Anschaffungskosten sondern auch

die laufenden Kosten berücksichtigt und ihm das Pendlerpauschale zur Gänze versagt wird.

Wir ersuchen daher auch für die Monate 05-12/2013 das Pendlerpauschale in Höhe von monatlich € 123,00 als Werbungskosten anzuerkennen."

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 6. Mai 2014 mit folgender Begründung ab:

"Mit der Verfassungskonformität der Streichung des Pendlerpauschales bei Nutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hat sich bereits das **Bundesfinanzgericht** in einem aktuellen Erkenntnis vom **30. Juni 2014, GZ RV/5100744/2014**, auseinandergesetzt und diese bestätigt.

Auszüge davon:

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 8-VG hat der Verfassungsgerichtshof in seiner Judikatur ein allgemeines Sachlichkeitsgebot abgeleitet (vgl. Korinely FS Melichar, Wien 198 39).

Danach muss eine Differenzierung sachlich sein. Das bedeutet, dass jene Kriterien, an Hand derer Gleiches 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 arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzen, mit dem Verkehrsabsetzbetrag pauschal abgegolten sind.

Mit dieser Streichung des Pendlerpauschales bei Benutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges 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/diepresse/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 arbeitgebereigenen Kraftfahrzeugen.

2. Pauschalierter Sachbezug bei Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges:

Bei Privatnutzung eines arbeitgebereigenen 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 arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges 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 26/200, S 692, und SWK 33/200, 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 Einwenden 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 zeigt, ergibt sich aus obigen Ausführungen.

[...]

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.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass seit dem 01.05.2013 dem Arbeitnehmer kein Pendlerpauschale mehr zusteht, wenn vom Arbeitgeber ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird (vgl. Rz 267 LStR 2002), weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war..."

Die steuerliche Vertretung stellte einen Vorlageantrag und verwies auf die Beschwerdeausführungen und führte darüber hinaus aus, dass für Fahrtkosten bei größeren Entfernungen und für Fälle, in denen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar sei, unter Berücksichtigung auf die entsprechenden Kosten zusätzliche, nach der Entfernung gestaffelte, Freibeträge vorgesehen seien.

Der in Betracht kommende Freibetrag richte sich bei der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach der zurückzulegenden Tarifentfernung bzw. wenn die Benützung eines Kraftfahrzeuges erforderlich sei, nach der auf der Straße zurückzulegenden Entfernung.

Wichtig seien somit die persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers im Zusammenhang mit der Distanz zur und die Erschwernis der Erreichung der Arbeitsstätte. Die persönlichen Verhältnisse würden jedoch durch die derzeitige gesetzliche Versagung des Pendlerpauschales für Arbeitnehmer mit arbeitgebereigenem KFZ nicht berücksichtigt. Gerade die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse erscheine jedoch angebracht. Wichtig sei der Aspekt, dass die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 (1) Z 6 EStG Werbungskosten darstellen und genau diese Fahrten würden auch die Tatsache beeinflussen, welcher Prozentsatz bei der Berechnung des Sachbezugswertes angewendet werde (1,5% oder 0,75% der Bemessungsgrundlage). Das besage im gegenständlichen Fall, dass der Bf. alleine durch die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte, das seien bereits mehr als 500 km im Monat, vom verminderten Sachbezugswert ausgeschlossen sei und bedeute gleichzeitig, dass ein Dienstnehmer, der in der Nähe wohne, den gleichen PKW fahre und maximal 500 km pro Monat fahre (inklusive der Fahrten vom Wohnort zum Dienstort), besser gestellt sei, als ein Dienstnehmer, der so weit entfernt wohne, dass alleine die Fahrten von der Wohnung zum Dienstort bereits 500 km pro Monat übersteigen.

Das bedeute eine Gleichheitswidrigkeit und eine Einschränkung des Grundrechts der Erwerbsfreiheit.

Die steuerliche Vertretung stellte einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

In der mündlichen Verhandlung wurde ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter erblickte in den streitgegenständlichen Regelungen folgende Gleichheitswidrigkeiten:

"Gleichheitswidrigkeit 1:

Vergleich zweier Arbeitnehmer, die das KFZ nur für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzen:

Jener AN der allein durch die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte mehr als 500 km pro Monat fahren muss, ist vom verminderten Sachbezugswert ausgeschlossen. D.h. er kann nicht einmal durch die Begrenzung der privaten Fahrten unter die 500 km pro Monat kommen. Das bedeutet, dass er gegenüber einem Arbeitnehmer, der näher zur Arbeitsstätte wohnt und den gleichen PKW fährt schlechter gestellt ist, weil der weiter entfernt wohnende Arbeitnehmer vom begünstigten Sachbezug ausgeschlossen ist (0,75% statt 1,5%).

In der Bescheidebegründung des Finanzamtes zur Beschwerdeentscheidung vom 6.5.2015 wird darauf nicht ausreichend eingegangen.

Gleichheitswidrigkeit 2:

Arbeitnehmern, die ein steuerfreies Jobticket bekommen (Vergütung des DG für eine Öffentliche Netzkarte) steht dennoch der Verkehrsabsetzbetrag zu. Diesen Dienstnehmern werden die Fahrten zur Arbeitsstätte steuerfrei vom Arbeitgeber vergütet und erhalten dennoch eine steuerliche Begünstigung. Sie haben daher keinerlei Kosten für diese Fahrten zu tragen und erhalten dennoch die steuerliche Begünstigung des Verkehrsabsetzbetrages. Im Vergleich dazu wurde aber den Dienstnehmern mit einem dienstgebereigneten KFZ die steuerliche Begünstigung mit dem Argument verwehrt, sie würden keine laufenden Kosten für das arbeitgebereignete KFZ tragen.

Gleichheitswidrigkeit 3:

Gründe für die Abschaffung des Pendlerpauschales für AN mit Dienstfahrzeug

Die Abschaffung des Pendlerpauschales für AN mit Dienstfahrzeug wurde in den Gesetzesmaterialien (ErlRV 2113 BlgNR 24. GP) damit begründet, dass der PKW-Sachbezug keine laufenden Betriebskosten beinhalten würde.

Das FA argumentiert, dass mit dem Pauschale nur die Anschaffungskosten, aber nicht die laufenden Betriebskosten abgegolten werden und beruft sich auf VfGH 12.3.1992, B 1012/91.

Mit StruktAnpG 1996 wurde die Nutzungsdauer von PKWs mit 8 Jahren festgelegt. Davor wurde von einer Nutzungsdauer von 5 Jahren ausgegangen, was zu einer entsprechend höheren Anschaffungskomponente geführt hat.

Welche Kosten berücksichtigt der Sachbezugswert?

1,5% von EUR 40.000 ergibt EUR 600 pro Monat und somit EUR 7.200 pro Jahr.

Abschreibung für ein EUR 40.000 Fahrzeug pro Jahr beträgt 40.000/8 Jahre ergibt EUR 5.000. Daraus folgt, dass EUR 2.200 pauschal auf laufende Betriebskosten entfallen, die dem Arbeitgeber vergütet werden.

Die Möglichkeit der Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ ist Teil der Entlohnung für die der AN seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Das Pendlerpauschale wird versagt.

Würde sich der DN für seine Privatfahrten ein Fahrzeug mieten, müsste er dafür bezahlen (aus entsprechend versteuertem Einkommen), könnte aber in diesem Fall das Pendlerpauschale in Anspruch nehmen.

Über Befragen des Vorsitzenden teilt der steuerliche Vertreter mit, dass sein Mandant keinen Kostenbeitrag zum Dienst-Pkw leistet.

Mag. Drapela erläutert zunächst § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG und verweist auf § 4 der Sachbezugswerteverordnung. Weiters verweist Mag. Drapela auf die Ausführungen der Beschwerdeverentscheidung und ergänzt diese wie folgt:

Wie aus dem vom steuerlichen Vertreter bereits zitierten VfGH-Erkenntnis hervorgeht, nimmt die Sachbezugswerteverordnung (insbesondere) auf die Anschaffungskosten des Fahrzeuges Bedacht. Dies ist auch schon daraus ersichtlich, dass gemäß § 4 Abs 7 der Sachbezugswerteverordnung eine Kürzung des anzusetzenden Sachbezuges auch dann nicht zu erfolgen hat, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber für die Treibstoffkosten einen Kostenersatz leistet.

Dem gegenüber gehen die Regelungen betreffend Pendlerpauschale davon aus, dass die laufenden Kosten, die mit der Erhaltung des Fahrzeuges verbunden sind, abgegolten werden sollen. Es handelt sich dabei also um eine unterschiedliche Regelung im Vergleich zum Sachbezugswert.

Das BFG hat in dieser Rechtsfrage schon zwei Mal entschieden und beide Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Das erste Erkenntnis wurde von der Außenstelle Linz am 30. Juni 2014 und das zweite vom BFG Wien am 1. Juni 2015 erlassen. Bereits im erstgenannten Erkenntnis wurde Gleichheitswidrigkeit eingewendet. Das BFG hatte keine ausreichenden Bedenken zur Stellung eines Antrags auf Aufhebung dieser Bestimmung beim Verfassungsgerichtshof. Im Verfahren zur GZ. RV/7104161/2014 bemängelte der Beschwerdeführer, dass sein ihm zur Verfügung gestelltes Dienstfahrzeug kein vollwertiger Ersatz für ein Privatfahrzeug darstelle (Das Fahrzeug durfte nicht für Urlaubsfahrten verwendet werden) und er zumindest eine verhältnismäßige Berücksichtigung von Pendlerpauschale und Pendlereuro begehre."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gesetzliche Bestimmungen:

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 arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

Bei mindestens 20 km bis 40 km

696 Euro jährlich,

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 ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend."

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 lautet:

"(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 1.1.2014 laut BGBl II 29/2014 720 Euro). Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig 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 1.1.2014 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."

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).

Feststehender Sachverhalt:

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 die Gewährung des Pendlerpauschales.

Aus den oben zitierten Bestimmungen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht die Verpflichtung, einen Normprüfungsantrag zu stellen, wenn es Bedenken gegen eine anzuwendende Norm hat (VfSlg 1692, 2187, 5176, 5310; Klecatsky-Morscher, Bundesverfassungsrecht³, 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.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt:

Der erkennende Senat teilt die im Erkenntnis des BFG 30.6.2014, RV/5100744/2014, zum Ausdruck kommende Rechtsansicht. Da dieses Erkenntnis bereits in den hier entscheidungsrelevanten Teilen bereits von der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung zitiert wurde, wird hierauf verwiesen.

Ergänzt sei:

Es trifft zu, dass die Höhe des Sachbezugs sich nicht mit der dem Arbeitgeber zustehenden AfA deckt. Dies bedeutet aber noch nicht, dass zwingend im Sachbezug auch eine Komponente für die laufenden mit dem Betrieb des Fahrzeuges in Verbindung stehenden Kosten enthalten ist. Das Finanzamt weist in diesem Zusammenhang zu Recht auf § 4 Abs. 7 letzter Satz SachbezugswerteVO hin, wonach dann, wenn der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst trägt, dies zu keiner Kürzung des Sachbezugs führt. Hieraus ergibt sich, dass der Umstand, dass der Arbeitgeber auch die mit dem laufenden Betrieb des Fahrzeuges anfallenden Kosten trägt (wie dies die Regel ist), zu keiner Erhöhung des Sachbezuges führt.

Wenn der Bf. eine Gleichheitswidrigkeit auch darin sieht, dass bei Zurverfügungstellung eines steuerfreien Jobtickets der Verkehrsabsatzbetrag und gegebenenfalls auch zusätzlich das Pendlerpauschale zwischen Wohnung und Einstiegsstelle des Werkverkehrs zusteht, so ist hierzu festzuhalten, dass es dem Gesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsspielraumes freistehen muss, den öffentlichen Verkehr durch die obige Maßnahme zu fördern. Der erkennende Senat kann auch hierin keine Verfassungswidrigkeit erblicken.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass der steuerliche Vertreter zwar zu Recht darauf verweist, dass im Einzelfall Härten mit dem Ausschluss des Pendlerpauschales bei Nutzung eines arbeitgebereigenen Fahrzeuges entstehen können, die im Wesentlichen aber nur dann auftreten, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug neben Fahrten im Auftrag seines Arbeitgebers (so gut wie) ausschließlich nur für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, nicht aber für andere (private) Fahrten benützt.

Daher sieht das Bundesfinanzgericht auch im Beschwerdefall iSd Erkenntnisses des VfGH 14.3.2012, V113/11, keine Notwendigkeit, dass der Gesetz- bzw. Verordnungsgeber auf jeden möglichen Einzelfall, der Härten nach sich ziehen könnte, Bedacht nehmen müsste.

Somit 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 des Einkommensteuergesetzes bzw. der SachbezugswerteVO beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

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

Wien, am 2. Dezember 2015