

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. August 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 10. August 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

In seiner am 8. Juli 2021 elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 machte der Beschwerdeführer unter Anderem sonstige Werbungskosten als Vertreter in Höhe von € 3.533,34 und für das gesamte Jahr ein Berufsgruppenpauschale in Sinne der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, in der Fassung BGBl II Nr 382/2001 geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2020 datiert vom 10. August 2021 wurde vom Finanzamt bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Pauschbetrag an Werbungskosten von € -132,00 berücksichtigt.

Begründet wurde dies damit, dass das beantragte Vertreterpauschale um die steuerfreien Ersätze gemäß „§ 26“ entsprechend des Jahreslohnzettels zu kürzen sein. Weitere Werbungskosten seien nicht berücksichtigt worden, da nach § 5 der Werbungskostenpauschalierungsverordnung mit dem Pauschbetrag sämtliche Werbungskosten abgegolten seien.

Gegen diesen Bescheid wandte sich der Beschwerdeführer mit der Beschwerde vom 27. August 2021. Darin erklärte er nicht die pauschalierten, sondern die tatsächlichen Werbungskosten von € 3.533,34 geltend machen zu wollen, welche sich auf Sachbezug seines Personenkraftwagens beziehen würden. Sein Arbeitgeber habe bei allen Dienstnehmern, die ein Firmenfahrzeug zur Privatnutzung haben, diese auf den „*großen Sachbezug eingestellt*“. Da der Beschwerdeführer sein Firmenfahrzeug nicht über 6000 Kilometer privat nutze, habe er die Hälfte des Sachbezuges als Werbungskosten angeführt.

Mit Ersuchen um Ergänzung datiert vom 11. November 2022 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, bekannt zu geben, wo sich der Ort seiner Arbeitsstätte befinde, ob er in Homeoffice tätig sei oder am Wohnort über ein Büro verfüge, wieviele Stunden er im Monat am Firmensitz verbringe, wie oft er in der Woche dorthin fahre und wie lange er dort bleibe.

Darauf antwortete der Beschwerdeführer am 30. November 2022 elektronisch, dass seine Arbeitsstätte entsprechend seines Dienstvertrag sein Wohnort sei. Er sei ganztätig im Außendienst unterwegs und erledige seine Bürotätigkeiten während des Tages mittels Laptop. Er habe weder zuhause noch in der Firmenzentrale ein Büro. Den Firmensitz suche er in einem Monat je nach Bedarf ein bis zweimal für ein bis drei Stunden auf. Einmal im Quartal finde meist ein Meeting (am Firmensitz) statt, welche ungefähr sechs Stunden dauere. Im Schnitt halte er sich etwa acht Stunden im Monat am Firmensitz auf.

Auf Ersuchen des Finanzamtes wurden verfasste das Finanzamt für Großbetriebe Stellungnahme mit Mail vom 2. Juni 2022, Darin wurde die Ansicht vertreten, dass für das dem Beschwerdeführer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Dienstfahrzeug, kein halber Sachbezug berücksichtigt werden könne.

Der Beschwerdeführer habe (im Jahr 2020) insgesamt 45.291 km mit seinem Dienstfahrzeug zurückgelegt, wovon 42.800 km betrieblich und 2.491 km als privat ausgewiesen seien. An jenen Tagen, an denen auch zwischen Kundenbesuchen an den Firmensitz gefahren werde, sei eine allenfalls fiktive Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung als privat auszuweisen. Unternehme ein Außendienstmitarbeiter, der seine beruflichen Fahrten von zu Hause antritt, regelmäßig Fahrten zum Firmensitz, um an Besprechungen und Ähnlichem teilzunehmen, seien diese Fahrten als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu werten. Dies sei in dem vorgelegten Fahrtenbuch nicht berücksichtigt worden. Nach einer Routenplanberechnung würden für die Hin- und Rückfahrt zwischen Wohnort und Firmensitz, würden insgesamt 146 km für diese Strecke anfallen. Die Fahrten zwischen Wohnung-Arbeitsstätte seien den Privatkilometern hinzuzurechnen. Dies ergebe in einer Fiktivrechnung von 30 Fahrten im Jahr laut Fahrtenbuch in Summe 4.380 km, welche zu den Privatkilometer gerechnet werden müssten. Es werde daher von einer nicht ordnungsgemäßen Fahrtenbuchführung ausgegangen (da die Fahrten zwischen Wohnort und Firmensitz nicht als privat eingetragen worden seien).

Mit Beschwerdeverentscheidung datiert vom 10. August 2022 wies das Finanzamt das Beschwerdebegehren ab und begründete dies mit einer gekürzten Fassung der im vorhergehenden Absatz geschilderten Stellungnahme. Aufgrund der fiktiven Hinzurechnung der Fahrten zwischen Wohnung und Firmensitz habe der Beschwerdeführer seinen Dienstwagen im Jahr 2020 für 6.700 km privat genutzt, weswegen der Sachbezugswert (für dieses Fahrzeug) nicht auf die Hälfte gekürzt werden könne.

Im, im Weg des FinanzOnline eingebrachten, Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 2. September 2022 brachte der Beschwerdeführer vor, dass laut Dienstvertrag sein Wohnort der Arbeitsort sei. Am Firmensitz habe er keinen Schreibtisch und sei dort nur vier Tage im Jahr ganztätig. Die übrigen Besuche seien von kurzer Dauer und würden meist der Abholung diverser Unterlagen und der Abklärung verschiedener Punkte dienen.

Im Bericht über die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, welcher dem Beschwerdeführer zugesandt wurde und insofern als Vorhalt zu werten ist vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass, wenn ein Firmenwagen kostenlos vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt und für die Strecke zwischen Wohnstätte und Arbeitsort verwendet werde, dies als private Nutzung anzusehen sei.

Grundsätzlich liege bei einem angestellten Reisenden, der sich dauernd unterwegs befinde, der Mittelpunkt seiner Tätigkeit an seinem Wohnsitz und nicht am Sitz seines Arbeitgebers. Dennoch gelte als Mittelpunkt der Tätigkeit jener Ort, an dem der Reisende als Arbeitnehmer seinen Innendienst verrichte. Innendienst sei jedes Tätigwerden im Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten, zum Beispiel Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten eines Vertreters oder eines im Außendienst tätigen Prüfungsorgans oder das Abhalten einer Dienstbesprechung. Eine bestimmte Mindestdauer sei dafür nicht Voraussetzung. Auch ein kurzfristiges Tätigwerden sei als Innendienst anzusehen. Verrichte ein Arbeitnehmer neben seiner Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst, bestimme sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen werde, regelmäßig tätig wird (mit Fundstelle). Kein Innendienst liege dann vor, wenn das Aufsuchen der Betriebsstätte nur mittelbar durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sei, wie zum Beispiel das Abholen von Unterlagen oder von Waren, Wechseln des Fahrzeuges oder die Entgegennahme des Arbeitslohns. Daher würden bei einem Handelsreisenden beruflich bedingte Reisen, die er von seiner Wohnung aus antritt, nicht dadurch unterbrochen, dass er den Sitz des Arbeitgebers nur deswegen aufsucht, um Muster oder Waren abzuholen (mit Fundstelle).

Der Beschwerdeführer sei zwar ganztätig im Außendienst beschäftigt, kehre jedoch regelmäßig für Besprechungen und nach Bedarf, an die Betriebsstätte zurück, was auf ein beruflich veranlassenes Aufsuchen der Betriebsstätte hinweise. Dies sei als kurzfristiger Innendienst zu qualifizieren. Dass es sich dabei lediglich um acht Stunden im Monat handle, sei unerheblich,

da eine bestimmte Mindestdauer nicht notwendig sei. Es sei daher von einem Sachbezug auszugehen.

Aus dem vorgelegten Fahrtenbuch für das Jahr 2020 ergebe sich, dass mit dem Fahrzeug insgesamt 45.201 km zurückgelegt worden seien. Davon seien 42.800 km als betrieblich und 2.491 km als privat veranlasst erfasst. Dabei seien die Fahrten zum Firmensitz nicht richtig dargestellt worden. Für die Fahrtstrecke vom Wohnort zum Firmensitz, ergebe sich ausgehend von 30 Tagen laut Fahrtenbuch eine zurückgelegte Distanz von 4.380 km, welche als privat veranlasst zu werten seien.

Ein Anspruch auf Berücksichtigung des halben Sachbezugswertes habe als Voraussetzung, dass das firmeneigene Kraftfahrzeug nachweislich im Jahresdurchschnitt für Privatfahrten nicht mehr als 500 km monatlich genützt wurde. Beim Beschwerdeführer wären dies 6.871 . Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines halben Sachbezugswertes würden daher nicht vorliegen.

Zu dieser Ansicht hat der Beschwerdeführer nicht Stellung genommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist angestellter Vertreter, welcher mit dem ihm kostenlos von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten PKW im Jahr 2020 45.201 km gefahren ist. Im Fahrtenbuch hat der Beschwerdeführer davon 2.491 km als privat veranlasst erfasst. Fahrten, welche zum oder vom Firmensitz des Arbeitgebers des Beschwerdeführers weg geführt haben, hat der Beschwerdeführer als beruflich veranlasst im Fahrtenbuch eingetragen.

Entsprechend des Arbeitsvertrages des Beschwerdeführers ist sein Wohnsitz auch sein Arbeitsort. Seine übliche Tätigkeit ist das Besuchen von Kunden. Die damit verbundenen administrativen Tätigkeiten hat der Beschwerdeführer unterwegs auf einem Laptop erledigt. Nach dem Fahrtenbuch hat der Beschwerdeführer 30-mal im Jahr 2020 den Firmensitz seines Arbeitgebers aufgesucht. Vierteljährlich fand beim Arbeitgeber des Beschwerdeführers ein mindestens sechstündiges Meeting statt. Die übrigen Besuche dienten je nach Bedarf Besprechungen, dem Abholen von verschiedenen Unterlagen und dem Abklären von offenen Fragen. Im Durchschnitt hat der Beschwerdeführer acht Stunden im Monat am Firmensitz seines Arbeitgebers verbracht.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem glaubhaften übereinstimmenden Vorbringen der Parteien, den vorgelegten Schriftsätzen sowie Unterlagen und aus dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung soweit diese dem Bundesfinanzgericht zugänglich sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 sind nach § 25 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) unter anderem:

„(1) 1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.“

Wie diese ermittelt werden regeln § 15 EStG 1988 und § 16 EStG 1988

§ 15 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden.

(2) 1. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.

2. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen, Krafträdern und Fahrrädern im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.“

Von der Vorordnungsermächtigung des § 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 hat der Bundesminister für Finanzen mit der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001) Gebrauch gemacht.

§ 4 der Sachbezugswerteverordnung regelt folgendes:

„(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Kraftfahrgesetz 1967 für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, gilt Folgendes:

1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen. ...

Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, 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 Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind dabei unbeachtlich.“

Aus der Zusammenschau von § 15 Abs. 1 und 2 EStG 1988 und § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a) EStG 1988 ergibt sich unmittelbar, dass das kostenlose Zurverfügungstellen eines Kraftfahrzeuges durch den Arbeitgeber auch zur privaten Nutzung, wie beim Beschwerdeführer der Fall, ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis ist, welcher zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählt.

Die Höhe des geldwerten Vorteils, welcher dem Beschwerdeführer daraus erwachsen ist, ergibt sich aus § 4 Sachbezugswerteverordnung basierend auf § 15 Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Dieser wurde mit vom Arbeitgeber mit € 588,89 monatlich also jährlich € 7.066,68 errechnet.

Der Beschwerdeführer begehrt nun, dass § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung auf dem ihm vom Arbeitgeber zugerechneten Vorteil aus der privaten Nutzung des vom Arbeitgeber kostenlos zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeug angewendet und der Sachbezug dafür auf € 3.533,34, also die Hälfte reduziert wird, da er nachweislich monatlich nicht mehr als 500 km privat mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug privat unterwegs gewesen sei.

Der Beschwerdeführer hat in seinem detaillierten Fahrtenbuch als private Fahrten 2.491 km angeführt. Diese beinhalten jedoch nicht Fahrten zum Firmensitz oder zum Wohnort im Rahmen seiner stetig wechselnden Reisetätigkeit und auch nicht Fahrten zwischen Wohnort und Firmensitz. Die vom Beschwerdeführer angeführten Fahrten liegen unterhalb der 500 km-Grenze des § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung.

Entscheidend ist daher die Frage, ob Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort gekürzt und den Anteil der dabei auf Kundenbesuche entfiel beruflich oder privat veranlasst sind. Die Antwort darauf gibt § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung mit den Worten: „*nicht beruflich veranlasste einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte*“. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden daher nicht beruflichen veranlassten Fahrten gleichgestellt, obwohl § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 („*Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.*“) diese ausdrücklich als Werbungskosten (also beruflich veranlasste Aufwendungen) nennt.

Diese Gleichstellung erklärt sich daraus, dass ein Arbeitnehmer, welchem für diese Fahrten ein arbeitgebereigenes Fahrzeug zur Verfügung gestellt wird, einen Vorteil daraus hat, dass er es sich erspart, für solche Fahrten ein eigenes Fahrzeug beizuschaffen, wie es ein Arbeitnehmer müsste, welcher kein Fahrzeug vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt erhält (vergleiche Ebner in Jakom EStG, 17. Auflage, 2024, Rz 19).

Dass der Beschwerdeführer an seinem Wohnsitz eine Arbeitsstätte, von welcher er den weitaus überwiegenden Anteil seiner beruflichen Reisen als Vertreter antritt, hat, ergibt sich schon aus seinem Arbeitsvertrag und der tatsächlichen Gestaltung des Arbeitsverhältnisses (siehe schon VwGH 03.07.1990, 90/14/0069).

Aber, wie das Finanzamt dargestellt hat, erledigt der Beschwerdeführer, wenn auch in stark untergeordnetem Ausmaß, durch das Besuchen der vierteljährlichen Meetings und dem Aufsuchen des Firmensitzes zur „*Abklärung diverser Punkte*“ Innendienst am Firmensitz.

Arbeitsstätte ist grundsätzlich jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Als Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet anzusehen (vergleiche Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 16 Rz 117 und Rz 174 und die dort zitierten Fundstellen). Auf eine bestimmte Mindestdauer des Innendienstes kommt es dabei nicht an. Verrichtet ein Arbeitnehmer neben seiner Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst, bestimmt sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig wird (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076). Der Verwaltungsgerichtshof judiziert zur Innendiensttätigkeiten von Außendienstmitarbeitern, dass kein Innendienst vorliegt, wenn das Aufsuchen der Betriebsstätte ausschließlich mittelbar durch die beruflichen Obliegenheiten veranlasst ist, zum Beispiel durch Aufsuchen des Betriebs zwecks Abholen von Unterlagen oder Aufladen von Muster und Ware, Wechseln des Fahrzeuges, Entgegennahme des Arbeitslohns. Hingegen liegt Innendienst vor, wenn der Arbeitnehmer die Betriebsstätte zu Vorbereitungs- oder Abschlussarbeiten oder Dienstbesprechungen aufsucht, (vergleiche. VwGH 19.03.2008, 2006/15/0289 unter Verweis auf Doralt/Kirchmayr/Mayr, EStG⁹, § 16 Rz 174).

Durch das Verrichten des, wenn auch zeitlich sehr stark untergeordneten, Innendienstes am Firmensitz des Beschwerdeführers entsteht daher eine weitere Arbeitsstätte des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer hat daher zwei Arbeitsstätten, eine am Wohnsitz und eine am Firmensitz seines Arbeitgebers.

Ist der Wohnsitz des Arbeitnehmers mit der Arbeitsstätte ident, dann sind Fahrten zwischen der mit dem Wohnsitz identen Arbeitsstätte und einer anderen Arbeitsstätte als Fahrt zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte anzusehen, was zum Ansatz eines Sachbezuges führt (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0209).

Es ist daher dem Finanzamt beizupflichten, dass es die kürzeste Strecke für die Hin- und Rückfahrt zwischen Wohnort und Firmensitz des Arbeitgebers, welchen der Beschwerdeführer 30-mal im Jahr 2020 aufgesucht hat, als Maß für den Vorteil angesetzt hat, welcher dem Beschwerdeführer dadurch entstanden ist, dass er dafür nicht selbst ein Fahrzeug auf eigene Kosten hat bereitstellen müssen.

Es sind daher 30 mal 146 km an Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten, von denen eine der Wohnsitz ist, also 4.380 km den privat gefahrenen Strecken mit arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug für die Berechnung der monatlich im Durchschnitt gefahrenen Strecken im Sinne des § 4 Abs. 1 Sachbezugswertverordnung hinzuzurechnen, was in Summe € 6.871 km im Jahr oder 572,58 km monatlich ergibt, welche nach § 4 Abs. 2 Sachbezugswertverordnung zu berücksichtigen sind.

Damit ist aber die 500 km-Grenze des § 4 Abs. 2 Sachbezugswertverordnung überschritten und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2020 datiert vom 10. August 2021, welcher den vollen Sachbezugswert nach § 4 Abs. 1 Sachbezugswertverordnung erfasst hat, zahlenmäßig richtig erstellt worden und war die Beschwerde abzuweisen

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.

Da sich dieses Erkenntnis darauf beschränkt einerseits den Gesetzes- und Verordnungstext wörtlich anzuwenden und sich andererseits auf die ständige oben zitierte Judikatur und Lehre stützt, wurde keine Rechtsfrage berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in dieser Sache hinausgeht.

Linz, am 20. Juni 2024