



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der J, vertreten durch BDO Graz GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Hartenaugasse 34, vom 13. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus zwei Dienstverhältnissen. Für die X GmbH in A erbrachte sie (neben ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin) Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit Immobilien und außerdem war sie als Rechtsanwaltsanwärterin in B tätig.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Bw. als Werbungskosten das Pauschale gemäß [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) in der für Vertreter höchst zulässigen Höhe von 2.190 Euro sowie Aufwendungen für beruflich veranlasste Reisen in Höhe von 1.658,88 Euro und Aufwendungen für Fahrten zwischen ihren beiden Dienstorten A und B in Höhe von 5.115,60 Euro geltend.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 wurde vom Finanzamt nur der Pauschbetrag für Vertreter in Höhe von 2.190 Euro berücksichtigt, weil neben diesem Pauschale keine weiteren Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt werden könnten.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde vorgebracht, die Werbungskosten für beruflich veranlasste Reisen in Höhe von 1.658,88 Euro und für Fahrten zwischen den beiden Dienstorten A und B in Höhe von 5.115,60 Euro stehen mit der Tätigkeit als Rechtsanwaltsanwärterin im Zusammenhang und seien daher neben dem Vertreterpauschale zu berücksichtigen.

Die Aufforderung des Finanzamtes, die geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen, wurde damit beantwortet, dass eine Aufstellung über die von der Bw. für die Rechtsanwaltskanzlei wahrgenommenen auswärtigen Termine und die dabei jeweils angefallenen Fahrtaufwendungen (Kilometergelder in Höhe von insgesamt 1.658,88 Euro) vorgelegt wurde. Zu den Fahrtkosten zwischen den beiden Dienststellen wurde vorgebracht, die Bw. pendle jede Woche am Donnerstag und am Freitag zwischen A und B. Eine Fahrtstrecke betrage rund 145 km, hin und retour seien dies somit 290 km. Die Bw. habe diese Strecke im Streitjahr 49 mal zurückgelegt. Als Aufwand werde – in Anlehnung an die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 09.11.1994, [92/13/0281](#) – das Kilometergeld in Höhe von 5.115,60 Euro für die genannte Strecke geltend gemacht. Weiters wurden dem Finanzamt die Dienstverträge der Bw. mit der X GmbH und mit der Rechtsanwaltskanzlei vorgelegt. Das Dienstverhältnis der Bw. als Rechtsanwaltsanwärterin begann am 19. Jänner 2004 und wurde mit 42 Monaten befristet. Als Dienstort wurde B angegeben, allerdings mit einer "Sprechstelle" in A. Die Dienstzeit betrug laut Dienstvertrag acht Stunden täglich und 40 Stunden wöchentlich. Bei der X GmbH war die Bw. im Streitjahr Gesellschafterin und Geschäftsführerin. Ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin übte sie laut Dienstvertrag in der Zentrale der Gesellschaft in A aus, wobei sie an keine bestimmte Arbeitszeit gebunden gewesen sei. Als Entgelt wurde neben der Höhe des Monatsbezuges auch vereinbart, dass der Bw. als Geschäftsführerin ein PKW mit einem Anschaffungswert von 50.000 Euro beigestellt werde, wobei sie berechtigt sei, den PKW für dienstliche und für private Fahrten uneingeschränkt zu nutzen. Die Betriebskosten des PKW trage zur Gänze die Gesellschaft und ab einer Kilometerleistung von 120.000 km habe sie Anspruch auf Anschaffung eines neuen Fahrzeuges.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde damit begründet, dass der Abzug von Werbungskosten voraussetze, dass einem Abgabepflichtigen ein Aufwand im Sinn einer tatsächlichen Vermögensminderung erwachsen sei. Da der Bw. im Zusammenhang mit der Benutzung des Kraftfahrzeuges jedoch kein Aufwand erwachsen sei (den Aufwand trage

zur Gänze die X GmbH), könnten die geltend gemachten Werbungskosten nicht steuerlich berücksichtigt werden.

Im Vorlageantrag wurde diesen Ausführungen entgegnet, dass die Bw. im Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2004 einen Sachbezug von 510 Euro monatlich versteuert habe, um die PKW-Nutzungsüberlassung abzugelten. Der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung für private Zwecke aus dem Dienstverhältnis der Bw. mit der X GmbH sei mit dieser Versteuerung pauschal abgegolten. Es treffe daher nicht zu, dass der Bw. im Zusammenhang mit der Benutzung des PKW kein Aufwand entstanden sei. Beruflich veranlasste Reisekosten und Fahrtkosten, die der Bw. aus dem zweiten Dienstverhältnis als Rechtsanwaltsanwärterin entstanden seien, seien daher als Werbungskosten anzuerkennen. Die Bw. beantragte daher neuerlich, die von ihr geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von insgesamt 6.774,48 Euro steuerlich zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. August 2010 wurde den Ausführungen der Bw. entgegnet, dass sich der von der Bw. für die Fahrten zwischen Graz und Klagenfurt benutzte PKW im Streitjahr im Betriebsvermögen der X GmbH befunden habe, die auch die durch die Nutzung des PKW tatsächlich angefallenen Kosten geltend machen habe können. Gehört ein PKW zu einem Betriebsvermögen, können bei dessen betrieblicher Nutzung nicht die Kilometergelder (PKW-Kosten in geschätzter Höhe), sondern nur die tatsächlich angefallenen PKW-Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Da der Bw. für die Nutzung des PKW im Rahmen ihres zweiten Dienstverhältnisses keine Kosten erwachsen seien, komme die Berücksichtigung von Werbungskosten nicht in Betracht. Bei der auf den Sachbezug entfallenden Einkommensteuer handle es sich jedenfalls nicht um „PKW-Kosten“ im Zusammenhang mit der (beruflichen) Nutzung des Fahrzeuges.

Hinsichtlich des geltend gemachten Werbungskostenpauschales für Vertreter wurde der Bw. vorgehalten, dass gemäß [§ 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001](#), das Werbungskostenpauschale für Vertreter nur einem Arbeitnehmer zustehe, der ausschließlich Vertretertätigkeit ausübe. Da die Bw. im Streitjahr laut Dienstvertrag vom 27. April 2000 auch als Geschäftsführerin der "y Immobilien GmbH" tätig gewesen sei und als solche zahlreiche Aufgaben zu erfüllen gehabt habe, könne das Werbungskostenpauschale für Vertreter im Sinn der obigen Verordnung nicht gewährt werden. Als Werbungskosten könnten in diesem Fall nur die tatsächlich angefallenen Aufwendungen berücksichtigt werden, die dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen seien.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 8. September 2010 wurde hinsichtlich der Reise- und Fahrtkosten ausgeführt, dass aus steuerlicher Sicht zu unterstellen sei, dass der Bw. im

Zusammenhang mit der Nutzung des PKW für das zweite Dienstverhältnis tatsächlich PKW-Kosten erwachsen seien. Die Bw. habe für die Nutzung des arbeitgebereigenen PKW einen Sachbezug versteuert. Die Versteuerung des Sachbezuges unterstelle, dass der Bw. ein geldwerter Vorteil aus der Privatnutzung des PKW zugeflossen sei. Dieser geldwerte Vorteil entspreche inhaltlich genau jenen Kosten, die der Arbeitgeber der Bw. für die Privatnutzung durch die Bw. getragen habe. Durch die Zurechnung des Sachbezuges zum steuerpflichtigen Einkommen der Bw. würden die Kosten der Privatnutzung des PKW, die in der Realität beim Arbeitgeber angefallen seien, steuerlich der Bw. zugerechnet. Da die Bw. aus dem geldwerten Vorteil in Form des Sachbezuges keinen Liquiditätsüberschuss erzielt habe, müsse diesem geldwerten Vorteil bzw. Zufluss ein entsprechender Abfluss gegenüber gestanden sein. Dieser Abfluss entspreche den Kosten für die Privatnutzung des PKW. Bei einer reinen Privatnutzung sei dieser Abfluss steuerlich irrelevant. Da die Nutzung bei der Bw. aber zum Teil auf berufliche Aktivitäten im Zusammenhang mit dem zweiten Dienstverhältnis entfallen sei, könnten die genannten Abflüsse als Werbungskosten geltend gemacht werden. Diese Auffassung versuchte die Bw. mit der weiteren Überlegung zu untermauern, dass die Sachbezugsbesteuerung zum gleichen Ergebnis wie eine Vorgangsweise führen müsse, bei der der Arbeitgeber den Dienstnehmer zu einem Kostenersatz für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen PKW verpflichte, dem Dienstnehmer aber vice versa einen entsprechend (im Ausmaß des Sachbezuges) erhöhten Barbezug gewähre. In diesem Fall hätte der Dienstnehmer aus dem höheren Barbezug ein entsprechend höheres steuerpflichtiges Einkommen zu versteuern und leiste zahlungswirksame Kostenersätze für die Privatnutzung des PKW an seinen Dienstgeber. Hier komme es zu tatsächlichen Zu- und Abflüssen im Zusammenhang mit der Privatnutzung des arbeitgebereigenen PKW.

Zum Werbungskostenpauschale für Vertreter führte die Bw. bzw. deren steuerlicher Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung aus, sie sei im Streitjahr alleinige Geschäftsführerin und einzige Dienstnehmerin der X GmbH gewesen. Die Gesellschaft habe über keine wesentlichen Vermögensgegenstände verfügt, die zu verwalten gewesen wären. Der Gesellschaftszweck der X GmbH liege gemäß Gesellschaftsvertrag in der Immobilienverwertung. Im Streitjahr seien – wie auch der beigelegten Gewinn- und Verlustrechnung zu entnehmen sei – hauptsächlich Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit Immobilien für verschiedene Unternehmen erbracht worden. Der Geschäftsführervertrag zwischen der X GmbH und der Bw. sehe zwar eine Reihe von allgemeinen („klassischen“) Geschäftsführungsaufgaben vor, faktisch hätten sich die neben der Vermittlungstätigkeit erbrachten übrigen Leistungen der Bw. jedoch auf ein äußerst geringes Ausmaß beschränkt. Im Zuge dieser Vermittlungstätigkeiten sei die Bw. überwiegend im Außendienst tätig gewesen. Im Erkenntnis VwGH 24.02.2005, [2003/15/0044](#), habe der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das

Werbungskostenpauschale für Vertreter auch einem Geschäftsführer zustehe, der im Rahmen seines vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägten Außendienstes nebenbei auch andere Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichte und wegen der Funktion als Geschäftsführer auch Tätigkeiten der geschäftlichen Leitung in völlig untergeordnetem Ausmaß auszuüben habe. Auf Grund der minimalen betrieblichen Struktur der X GmbH sei die Bw. im Streitjahr nur in sehr untergeordnetem Ausmaß von „klassischen“ Geschäftsführungsaufgaben in Anspruch genommen worden. Sie sei fast ausschließlich damit betraut gewesen, Aufträge vorzubereiten und abzuschließen und sei dabei überwiegend im Außendienst tätig gewesen, weshalb ihr das Vertreterpauschale gemäß § 1 Z 9 der VO [BGBI. II Nr. 382/2001](#) zustehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Strittig ist, ob bei der Bw. im Streitjahr Werbungskosten (Kilometergelder) für beruflich veranlasste Reisen sowie für Fahrten zwischen zwei Dienststellen in Höhe von insgesamt 6.774,48 Euro angefallen sind.

Unbestritten ist, dass der PKW, mit dem die Bw. die genannten Fahrten vornahm, im Eigentum eines ihrer Dienstgeber, der X GmbH, stand und die Bw. laut Dienstvertrag berechtigt war, den PKW uneingeschränkt für dienstliche und private Fahrten zu nutzen, wobei im Streitjahr alle Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung dieses PKW von der GmbH getragen wurden.

Gehört ein PKW zu einem Betriebsvermögen, können bei dessen betrieblicher Nutzung nicht die Kilometergelder (PKW-Kosten in geschätzter Höhe), sondern nur die tatsächlich angefallenen PKW-Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Das gilt auch im Fall der unentgeltlichen Nutzung eines Fahrzeuges durch einen Dritten (vgl. zB Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 330, Stichwort "Kraftfahrzeug-Kosten").

Dem Einwand des Finanzamtes, der Bw. seien keine Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung des PKW entstanden, weshalb auch keine Werbungskosten berücksichtigt werden könnten, entgegnete die Bw. zunächst, sie habe für die (private) Nutzung des arbeitgebereigenen PKW einen Sachbezug versteuern müssen. Ihr seien daher tatsächliche Aufwendungen für die Nutzung des PKW in Höhe der auf den Sachbezug entfallenden Einkommensteuer erwachsen.

Diesem Einwand ist zu entgegnen, dass es sich bei der von der Bw. bezahlten Einkommensteuer nicht um PKW-Aufwendungen handelt. Die Sachbezugsbesteuerung kann daher nicht die Grundlage für die Anerkennung von Werbungskosten bilden.

In der Folge hat die Bw. bzw. deren steuerlicher Vertreter vorgebracht, aus steuerlicher Sicht sei „zu unterstellen“, dass der Bw. tatsächlich PKW-Kosten im Zusammenhang mit der Nutzung des PKW im Rahmen ihres zweiten Dienstverhältnisses erwachsen seien, weil sie einen Sachbezug für die Nutzung des arbeitgebereigenen PKW zu versteuern gehabt habe. Die Versteuerung des Sachbezuges unterstelle nämlich, dass der Bw. ein geldwerter Vorteil aus der Privatnutzung des PKW zugeflossen sei. Dieser geldwerte Vorteil entspreche aber inhaltlich genau jenen Kosten des PKW, die der Arbeitgeber der Bw. (die X GmbH) für die Privatnutzung des PKW durch die Bw. getragen habe. Durch die Zurechnung des Sachbezuges zum einkommensteuerpflichtigen Einkommen der Bw. werden daher letztlich auch die Kosten der Privatnutzung des PKW, **die in der Realität beim Arbeitgeber angefallen seien**, steuerlich der Bw. zugerechnet. Da die Bw. per Saldo keinen Liquiditätsüberschuss aus dem geldwerten Vorteil in Form des Sachbezuges erzielt habe, müsse diesem Zufluss bzw. geldwerten Vorteil bei der Bw. auch ein entsprechender Abfluss gegenüber gestanden sein. Dieser Abfluss entspreche den Kosten für die Privatnutzung des PKW.

Mit diesen Ausführungen kann die Bw. für ihren Standpunkt nichts gewinnen. Abgesehen davon, dass die Bw. in ihrem Vorbringen ausdrücklich bestätigt, dass die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit ihrer privaten PKW-Nutzung (darunter fällt auch die PKW-Nutzung im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses der Bw.) gestanden sind, „in der Realität bei ihrem Arbeitgeber angefallen sind“ und es sich bei den von der Bw. dargestellten Zu- und Abflüssen um rein fiktive Vorgänge gehandelt hat, übersieht die Bw. bei ihrer Argumentation, dass es nicht darauf ankommt, ob in ihrem Bereich ein (tatsächlicher oder fiktiver) Abfluss von PKW-Kosten stattgefunden hat oder nicht, sondern darauf, wer die PKW-Kosten letztlich getragen hat. Da den von der Bw. „unterstellten“ Abflüssen von PKW-Kosten aber stets Zuflüsse ihres Arbeitgebers in derselben Höhe gegenüber gestanden sind, ist eindeutig erkennbar, dass die Bw. letztlich keine Aufwendungen für die Nutzung des PKW im Rahmen ihres zweiten Dienstverhältnisses zu tragen hatte. Bei der Bw. können daher auch keine entsprechenden Werbungskosten berücksichtigt werden.

Den Ausführungen der Bw. ist überdies entgegen zu halten, dass nicht fiktive, sondern ausschließlich tatsächlich verwirklichte Sachverhalte der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Daran, dass die Aufwendungen für die (private) PKW-Nutzung der Bw. tatsächlich von der X GmbH getragen worden sind, besteht aber kein Zweifel. Die Berücksichtigung der PKW-Kosten, soweit sie durch die Nutzung des PKW im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses

der Bw. entstanden sind, als Werbungskosten bei der Bw. hätte darüber hinaus zur Folge, dass diese Kosten doppelt, nämlich einmal als Werbungskosten bei der Bw. und einmal als Betriebsausgaben bei der X GmbH, berücksichtigt worden wären.

Hinsichtlich der Geltendmachung des Werbungskostenpauschales für Vertreter gemäß [§ 1 Z 9](#) [der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001](#), wird das Vorbringen der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. September 2010, nämlich dass die Bw. im Streitjahr nur in einem sehr untergeordneten Ausmaß durch Geschäftsführungsagenden für die X GmbH in Anspruch genommen worden sei, für glaubwürdig erachtet, weil die Bw. dargelegt hat, dass auf Grund der betrieblichen Organisation der GmbH „klassische“ Geschäftsführungsaufgaben nur in äußerst geringem Umfang angefallen sind. In Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 24.02.2005, [2003/15/0044](#)) wird das Werbungskostenpauschale für Vertreter daher in der von der Bw. beantragten Höhe von 2.190 Euro berücksichtigt.

Graz, am 8. November 2010