

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karoline Windsteig in der Beschwerdesache des Bf., adresse, vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH, Hauptsraße 58, 7033 Pötsching über die Beschwerde vom 19.12.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 13.11.2013, betreffend die Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird geändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit auf Grund eines ganzjährigen Angestelltendienstverhältnisses bei der F GmbH (i.d.F. F GmbH) und eines weiteren ab dem 2. Mai 2012 bei Ing. W (i.d.F. W) bestehenden Dienstverhältnisses als gewerberechtllicher Geschäftsführer dieses Unternehmens.

Beide Unternehmen sind im Streitjahr im Baugewerbe tätig gewesen. Für die F GmbH wurde der Bf. in P, für W in T tätig.

Der Bf. beantragte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für 2012 die Berücksichtigung von Reisekosten in Höhe von 4.675,02 €.

Über Vorhalt des Finanzamts gab der Bf. bekannt, dass er für Fahrten zum Unternehmen des W das Pendlerpauschale in Höhe von 1.640,67 € beantrage.

Die darüber hinaus als Werbungskosten geltend gemachten Reisekosten in Höhe von 4.675,02 € stünden ihm zu, zumal er im Rahmen seines zweiten Dienstverhältnisses den vom Unternehmen der F. GmbH zur Verfügung gestellten Pkw aus betrieblichen

Gründen gefahren sei. Das Fahrzeug wäre ihm von der F GmbH zur uneingeschränkten Privatnutzung zur Verfügung gestellt worden.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2012 hat das Finanzamt das geltend gemachte Pendlerpauschale anerkannt, jedoch die vom Bf. als Reisekosten in Ansatz gebrachten Kilometergelder für Fahrten im Rahmen des Beschäftigungsverhältnisses beim Unternehmen W mit dem Dienstfahrzeug der F GmbH nicht einkommensteuermindernd berücksichtigt. Begründend dazu führte die Abgabenbehörde aus, dass der Bf. für seine beruflich veranlassten Reisen ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen habe, demnach Kilometergelder für die gelten gemachten Dienstreisen nicht anzuerkennen gewesen wären.

In der nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung führte die steuerliche Vertretung des Bf. aus, dass dieser im Jahr 2012 in zwei Dienstverhältnissen beschäftigt war und von der F GmbH, im Rahmen des ersten Dienstverhältnisses ein Firmenfahrzeug zur uneingeschränkten Privatnutzung zur Verfügung gestellt erhalten habe. Im Gegenzug wurde dem Bf. ein abgabepflichtiger Sachbezug verrechnet.

Der Bf. hätte dieses Fahrzeug privat und im Rahmen seines zweiten Dienstverhältnisses bei W genutzt. In Bezug auf dieses Dienstverhältnis würde der benutzte Pkw kein Dienstfahrzeug darstellen, sondern ein Privatfahrzeug, mit dem Fahrten für dieses Dienstverhältnis durchgeführt werden.

Der Aufwand für diese Fahrten betrage im Ausmaß der geltend gemachten Kilometergelder für die Monate Mai 2012 bis Dezember 2012 insgesamt 4.675,02 € und wären als Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid 2012 zu berücksichtigen gewesen.

Die steuerliche Vertretung legte eine Reisekostenaufstellung für 2012 vor, nach der der Bf. mit dem Firmenfahrzeug der F GmbH im Zeitraum 2.5.2012 bis 31.12.2012 insgesamt 29.478 km gefahren sei.

Davon würden auf das **Dienstverhältnis bei der F GmbH** 9.149 km entfallen, wovon 2.214,40 km auf Grund der Zurücklegung der Strecke zwischen Wohnort und Arbeitsort als privat veranlasst einzustufen gewesen seien. Die restlichen gefahrenen Kilometer im Ausmaß von 6.934,60 wären demzufolge beruflich veranlasst gewesen.

Der Bf. habe für seinen **Dienstgeber W** berufliche Fahrten im Ausmaß von 11.131 km und private Fahrten im Zusammenhang mit der Zurücklegung der Strecke "Wohnort-Arbeitsort-Wohnort in Höhe von 9.198 km zurückgelegt. Im Ergebnis sei der Bf. im Rahmen seines Dienstverhältnisse bei W mit besagtem Fahrzeug 20.329 Kilometer gefahren.

| Dienstverhältnis F GmbH | Dienstverhältnis W    |
|-------------------------|-----------------------|
| 2.214,40 km (W-A-W)     | 9.198 km (W-A-W)      |
| 6.934,60 km (beruflich) | 11.131 km (beruflich) |

|          |           |
|----------|-----------|
| 9.149 km | 20.329 km |
|----------|-----------|

Die Abgabenbehörde teilte am 25.7.2014 der Bf. zum vorliegenden Streitpunkt schriftlich ihre Rechtsauffassung mit, wonach Werbungskosten nur dann zustehen würden, wenn der Arbeitnehmer ein arbeitgeberereignetes KFZ für Fahrten im Rahmen eines weiteren Dienstverhältnisses benützt und er dafür auch einen Aufwand trägt. Kein Aufwand und somit keine Werbungskosten würden für diese Fahrten vorliegen, wenn der Arbeitnehmer bereits mehr als 6000 km/Jahr für private Fahrten (inkl. Fahrten W-A-W) zurückgelegt habe und somit der volle Sachbezug zum Ansatz kommen müsse. Der Nachweis habe mittels Fahrtenbuch zu erfolgen. Aus der von Ihnen vorgelegten Aufstellung (kein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch) ließe sich ableiten, dass im Jahr 2012 mehr als 6000 km für private Fahrten zurückgelegt wurden.

Die Bf. hat dazu keine Stellungnahme abgegeben.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung führte das Finanzamt aus: *"Unter Wahrung des Parteigehors wurden die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen hinterfragt. Werbungskosten stehen nur dann zu, wenn dafür ein Aufwand getragen wird. Auf den diesbezüglichen Vorhalt vom 25.7.2014 bzw. auf das Telefongespräch vom 2.9.2014 wird verwiesen."*

Im Vorlageantrag verwies die steuerliche Vertretung auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.4.2013, 2010/15/0209, in dem dieser jedoch im viertletzten Absatz ausführte: *"Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Die Überlassung der uneingeschränkten Nutzung hat im Rahmen des ersten Dienstverhältnisses zu einem Zufluss (Sachbezug) geführt. Korrespondierend dazu ist aber der Einsatz dieser Nutzung im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses als ein zu Werbungskosten führender Abfluss anzusehen. Der betragsmäßigen Höhe nach ist dieser Einsatz mit dem Wert des zugeflossenen bzw. mit einem entsprechenden Anteil davon zu bewerten."*

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes gab die steuerliche Vertretung der Bf. bekannt:

*" 1. Der Reisezweck zu allen Fahrten gemäß Fahrtenbuch des Dienstverhältnis W, welches im Zuge der Beschwerde vom 17.12.2013 vorgelegt wurde, sind stets Baustellenbesichtigungen und Bauvorhabenbesprechungen. Aufgrund dieser stets gleichbleibenden Tätigkeit sah Herr G keine Notwendigkeit dies zusätzlich zu notieren.*

*Wir schlagen Ihnen vor, sich Stichproben von Baustellenorten zu ziehen und wir werden dann von der Firma W die entsprechenden Baustellendokumentationen und -abrechnungen gerne für Sie ausheben lassen.*

*2. DV Ing. W: Die Fahrten Wohnung -- Arbeitsstätte — Wohnung (W-A-W) wurden von uns folgendermaßen nachvollzogen:*

*-betriebliche Fahrten lt. Fahrtenbuch an 105 Tagen*

*-Wegstrecke gesamt lt. Routenberechnung 87,60 km (Beilage 1)*

*Daraus ergeben sich rechnerisch die von uns angegebenen 9.198 km für W—A-W-Fahrten.*

*3. DV F GmbH: Die Fahrten Wohnung — Arbeitsstätte — Wohnung (W—A—W) wurden von uns folgendermaßen nachvollzogen:*

*-gesonderte Anfahrt Büro P an 2 Tagen/Woche, daher insgesamt 64 Tage -Wegstrecke gesamt lt. Routenberechnung 34,60 km (Beilage 2)*

*Daraus ergeben sich rechnerisch die von uns angegebenen 2.214,40 km für W—A—W—Fahrten. Unterlagenabholungen werden häufig mit der Anfahrt zu Rene W kombiniert.*

*4. Betriebliche Fahrten für F GmbH: Die Firma F stellte Herrn*

*G den PKW für uneingeschränkte Privatfahrten zur Verfügung und verrechnet dafür den vollen Sachbezugswert. Daher wurde seitens der Firmenleitung auch keine Führung eines Fahrtenbuches verlangt. Es wurden lediglich Reisekostenabrechnungen gefordert, die Basis für die Diätenverrechnung im Rahmen der Lohnverrechnung waren. Diese Abrechnungen für den zu überprüfenden Zeitraum 5-12/2012 finden Sie in der Beilage 3. An dieser Stelle möchten wir festhalten, dass das Firmenfahrzeug von Herrn G ausverhandelter Gehaltsbestandteil war und daher das Ausmaß der im Rahmen der Tätigkeit für die F GmbH betrieblich gefahrenen Kilometer für die Beurteilung der Sachbezugsverrechnung keine Relevanz hat.*

*5. Für Privatfahrten stand vor allem das Fahrzeug der Lebensgefährtin, Frau O, zur Verfügung. Frau G war im zu prüfenden Zeitraum noch in Adresse X wohnhaft. Das Fahrzeug war im Zeitraum 5-12/2012 auf das Kennzeichen XY zugelassen. Eine Zulassungsscheinkopie aus diesem Zeitraum gibt es leider nicht. Sie finden jedoch in der Beilage 4 den derzeitigen Zulassungsschein. Mittlerweile ist Frau G ebenfalls in Adresse wohnhaft. Instandhaltungs- und Servicerechnungen zu diesem Fahrzeug wurden leider nicht aufbewahrt. Es wird versucht diese neu zu beschaffen, sodass eine Rückrechnung auf Jahreskilometer möglich ist.*

*6. Steuerfreie Bezüge laut Lohnzettel 2012: Hierbei handelt es sich um das am Bau zu verrechnende Taggeld. Das detaillierte Lohnkonto übergeben wir in der Beilage 5.*

*7. Die Sachbezugsberechnung überreichen wir in der Beilage 6. Das Herr G zur Verfügung gestellte Fahrzeug war ein Gebrauchtwagen, der per 19.9.2005 bereits durch die Firma F GmbH erworben wurde (Ankaufsrechnung Beilage 7 und Zulassungsscheinkopie Beilage 8). Der Neupreis wurde seitens der Lohnverrechnung erfragt und war Basis der Sachbezugsberechnung. Laut Fibu-Konto aus dem Jahr 2012 gab es nur eine größere Servicerechnung, die derzeit ausgehoben wird und ehe baldigst nachgereicht wird."*

*Dem entgegnete das Finanzamt am 13.6.2016, dass nach den LStR 2002 in Rz 289 dem Arbeitnehmer, der ein arbeitgebereigenes KFZ benützt für Fahrten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte bzw. für Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis nur dann Werbungskosten zustehen, wenn er dafür einen Aufwand trägt.*

Kein Aufwand und somit keine Werbungskosten für diese Fahrten liegen vor, wenn der Arbeitnehmer bereits mehr als 6.000 km/Jahr für private Fahrten (inkl. Fahrten Wohnung Arbeitsstätte) zurückgelegt hat und somit immer der Sachbezug in voller Höhe zum Ansatz kommen muss. Überschreitet der Arbeitnehmer nur auf Grund der Fahrten zur Bildungsstätte bzw. aufgrund der Fahrten für ein weiteres Dienstverhältnis die Grenze von 6.000 km/Jahr für private Fahrten (inkl. Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte), ist der veranlasste Aufwand anteilmäßig zu ermitteln. Als Nachweis dazu dient beispielsweise ein Fahrtenbuch (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0209).

Dazu nahm die steuerliche Vertretung der Bf. wie folgt Stellung:

*" Wir können die Ansicht der Finanzverwaltung, dass Herrn G kein Aufwand aus der Benützung des KFZ erwachsen ist, nicht teilen. Das Firmenfahrzeug, das Herrn G zur Verfügung gestellt wurde und für das ein Sachbezug verrechnet wurde, stammt lt. Ihrer Aufstellung aus dem sogenannten 1. Dienstverhältnis (Fa. R F GmbH). Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses wurden lediglich 2.214,40 Privatkilometer gefahren. Es wurde unserem Klienten der volle Sachbezugswert angelastet und die damit verbundenen Steuern und Abgaben abgeführt. Daher sind wir der Meinung, dass sehr wohl **zusätzliche Kosten** angefallen sind. Unbestritten ist, dass Herr G Mario für seine Privatfahrten einen nicht unbeträchtlichen Aufwand durch die Sachbezugsregelung hat. Zusätzlich ist auszuführen, dass die derzeit bestehende Sachbezugsregelung völlig überschießend ist und sei dies an einem einfachen Beispiel dokumentiert:*

*Wenn man unterstellt, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, wie im EStG dargestellt, 8 Jahre beträgt ergibt sich bei PKW-Anschaffungskosten von EUR 30.000,00 ein monatlicher Sachbezug von EUR 600,00 (2%). Das ergibt im Jahr einen Sachbezug von EUR 7.200,00 mal 8 Jahre Nutzungsdauer ergibt dies eine Bemessungsgrundlage für den Sachbezug in Höhe von EUR 57.600,00. Die darauf entfallene Steuer- und Abgabenbelastung setzt sich wie folgt zusammen:*

|     |                              |
|-----|------------------------------|
| 43% | Sozialversicherungsbeiträge  |
| 33% | Ø Lohnsteuer                 |
| 8%  | Lohnnebenkosten              |
| 84% | Abgaben- und Steuerbelastung |

*Multipliziert man die Sachbezugswerte für 8 Jahre in Höhe von EUR 57.600,00 \* 84% ergibt dies eine Abgabensteuerbelastung von EUR 48.384,00, somit um EUR 18.384,00 höhere Abgabenbelastung als die Anschaffungskosten. Unter diesem Gesichtspunkt die privat gefahrenen Kilometer ein „Mascherl“ umzuhängen, wie es das Finanzamt X tut, ist völlig unverständlich und überschießend."*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht auf Grund der Parteilichvorbringen und der vorgelegten Unterlagen von nachfolgendem erwiesenen Sachverhalt aus:

Der Bf. erzielte im Jahr 2012 Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit aus zwei Dienstverhältnissen. Vom ersten Dienstgeber, der F GmbH, erhielt der Bf. ein Firmenfahrzeug zur uneingeschränkten Nutzung (als Sachbezug) zur Verfügung gestellt, mit dem er im Streitjahr unbestritten 29.478 km und zwar auch für seinen zweiten Dienstgeber als gewerberechtlicher Geschäftsführer gefahren ist.

Der Bf. erhielt solcherart als Sachbezug monatlich Einnahmen in Höhe von 402,30 €.

Unbestritten ist überdies, dass der Bf. von den insgesamt 29.478 km im Rahmen des ersten Dienstverhältnisses 2.214,40 km für Fahrten zwischen Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung (W-A-W) und 6.934,60 km für betriebliche Fahrten zurückgelegt hat.

Auf die Fahrten W-A-W im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses entfielen 9.198 km und auf die durch das zweite Dienstverhältnis veranlassten beruflichen Fahrten 11.131 km, welche durch ein Fahrtenbuch und der über Vorhalt erfolgten Bekanntgabe des Reisezweckes zu allen beruflichen Fahrten des zweiten Dienstverhältnisses für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar waren. Die diesbezüglichen, der belangten Behörde zur Kenntnis gebrachten Ausführungen der steuerlichen Vertretung in der schriftlichen Stellungnahme vom 23.5.2016, wonach der Reisezweck zu allen beruflichen Fahrten des zweiten Dienstverhältnisses gemäß dem vorgelegten Fahrtenbuch Baustellenbesichtigungen und Bauvorhabensbesprechungen waren, blieben seitens der belangten Behörde unwidersprochen.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) in der Fassung BGBl II 2004/467 lautet:

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) maximal € 600,00 monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch die Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

Im Beschwerdefall nutzte der Bf. das Firmenfahrzeug, das ihm im Rahmen seines Dienstverhältnisses mit der F GmbH zur uneingeschränkten Nutzung (als Sachbezug) überlassen wurde, auch für berufliche Fahrten im Rahmen seines zweiten Dienstverhältnisses mit W. Die Überlassung der uneingeschränkten Nutzung führte im

Rahmen des ersten Dienstverhältnisses zu einem Zufluss in Form eines Sachbezuges in Höhe von monatlich 402,30 €.

In Streit steht, ob bzw. inwieweit der Einsatz des Firmenfahrzeuges im zweiten Dienstverhältnis beim Bf. als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25.4.2013, 2010/15/0209 bezüglich des dort zu beurteilenden Sachverhaltes ausgesprochen, dass die belangte Behörde die Rechtslage verkannt hat, da sie die Anerkennung von Werbungskosten für die beruflich veranlassten Fahrten mit der Begründung versagte, dass die Verwendung des Pkw des ersten Dienstgebers nicht zu Ausgaben geführt hat.

Die Überlassung der uneingeschränkten Nutzung hat im Rahmen des ersten Dienstverhältnisses zu einem Zufluss (Sachbezug) geführt. Korrespondierend dazu ist aber der Einsatz dieser Nutzung im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses als ein zu Werbungskosten führender Abfluss anzusehen. Der betragsmäßigen Höhe nach ist dieser Einsatz mit dem Wert des zugeflossenen Sachbezuges bzw. mit einem entsprechenden Anteil davon zu bewerten.

Daraus ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass der Bf. für die uneingeschränkte Nutzung des vom ersten Dienstgeber überlassenen Firmenfahrzeuges ab dem Mai 2012, somit für acht Monate insgesamt 3.218,40 € als Einnahmen erhielt. Da der Bf. diesen wertmäßigen Vorteil im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses zur Erzielung von Einkünften nutzte, indem er mit dem Kfz 20.329 km zurücklegte, wovon 11.131 km beruflich und 9.198 privat veranlasst waren, ist der berufliche Einsatz mit einem entsprechenden Anteil des Sachbezuges zu bewerten und als Verringerung der Einnahmen zu beurteilen, was letztlich die Übernahme eines anteiligen Aufwandes bewirkt hat.

Im Verhältnis zu den im zweiten Dienstverhältnis gefahrenen Kilometern in Höhe von 20.329 beträgt der beruflich veranlasste Teil (11.131 km) 54,75%. Dies bedeutet, dass 54,75% des erhaltenen Sachbezuges im Ausmaß von 3.218,40, somit 1.762,07 € als Werbungskosten anzuerkennen waren.

Dem Einwand der belangten Behörde, dass die LStRI in Rz 289 vorsehen, dass kein Aufwand und somit keine Werbungskosten für derartige Fahrten vorliegen würden, wenn der Arbeitnehmer bereits mehr als 6.000 km/Jahr für private Fahrten zurückgelegt habe und somit jedenfalls der Sachbezug in voller Höhe zum Ansatz kommen müsse, ist zu entgegnen, dass sich diese Ansicht nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts nicht aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.4.2013, 2010/15/0209, ableiten lässt (vgl. UFS 16.10.2013, RV/0348-G/2013, BFG 23.9.2016, RV/5101980/2015).

### **Zulässigkeit einer 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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall findet die zu beurteilende Rechtsfrage in der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Deckung.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. März 2017