



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, Ort, Straße, vertreten durch Mag. J. Wechselberger Wirtschaftstreuhandges. mbH, 6230 Brixlegg, Römerstraße 41a, vom 13. Jänner 2006 gegen die mit 5. Dezember 2005 datierten Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes FA betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit am 14. Dezember 2005 zugestellten Bescheiden wurden der Haftungs- und Abgabepflichtigen als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung unter anderem Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Sachbezüge eines Dienstnehmers aus der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges vorgeschrieben. Im Zuge der Prüfung wurde vom Prüfer festgestellt, dass dieser Dienstnehmer am Betriebsgelände in einer an das Betriebsgebäude angebauten Wohnung seinen Wohnsitz habe. Weiters sei er im Rahmen seiner dienstlichen Obliegenheiten sowohl an der genannten, als auch in einer weiteren Betriebsstätte tätig. Für Fahrten zu dieser weiteren Betriebsstätte verwende der Dienstnehmer ein kostenlos zur Verfügung gestelltes arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug. In diesen Fahrten wären Fahrten

zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu erblicken, welche den Ansatz eines Sachbezuges rechtfertigen würden.

In der Berufung gegen diese Vorschreibungen blieb der festgestellte Sachverhalt unbestritten. Eingewendet wurde jedoch, dass der Gebäudeteil „Wohnung“ als vom Betriebsgebäude getrennt anzusehen sei, weshalb von einer Identität der Baukörper im Sinne einer in den Wohnungsverband integrierten Betriebsstätte bzw. umgekehrt keine Rede sein könne. Deshalb wäre die vom Finanzamt herangezogene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für den vorliegenden Fall nicht einschlägig und auch nicht zur Beurteilung heranzuziehen.

Mittels abweisender Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass sich die Notwendigkeit einer Integration der Arbeitsstätte in den Wohnungsverband aus der Rechtsprechung nicht ableiten lasse. Entscheidend sei vielmehr, dass sich sowohl Wohnung als auch eine Arbeitsstätte auf dem gleichen Grundstück befänden.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies neuerlich darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung stets von einer Identität von Wohnsitz und (erster) Arbeitsstätte ausgegangen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen u.a. eines Dienstverhältnisses zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind nach Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Weiters bestimmt § 4 Abs. 1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl II 2001/416, dass ab dem Jahr 2002 ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal € 600,00 monatlich, anzusetzen ist, wenn für einen Arbeitnehmer die Möglichkeit besteht, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen. In weiterer Folge reduziert sich der anzusetzende Sachbezug nach § 4 Abs. 2 der genannten Verordnung auf den halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal € 300,00 monatlich) wenn die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km beträgt.

An Sachverhalt steht im vorliegenden Fall unbestritten fest, dass der als Betriebsleiter tätige Dienstnehmer der Berufungswerberin eine direkt an das Betriebsgebäude angebaute Wohnung in Gemeinde, Straße, bewohnt. Ebenfalls unwidersprochen blieb, dass der Dienstnehmer sowohl in der Betriebsstätte in Gemeinde, als auch in einer weiteren Betriebsstätte der Berufungswerberin in Gemeinde2 seiner beruflichen Tätigkeit aus seinem Dienstverhältnis nachzugehen hat und somit in zwei Arbeitsstätten für die Berufungswerberin arbeitet.

Für Fahrten zur zweiten Arbeitsstätte wurde ihm von der Berufungswerberin ein firmeneigenes Kraftfahrzeug kostenlos zur Verfügung gestellt. Über sämtliche Fahrten mit diesem Fahrzeug liegen ordnungsgemäße Aufzeichnungen vor. Bei der Lohnverrechnung wurde kein Sachbezug angesetzt.

Strittig ist nunmehr, ob die in Rede stehenden Fahrten von der Wohnung/Arbeitsstätte 1 in Gemeinde zur Arbeitsstätte 2 in Gemeinde2 als Privatfahrten im Sinne der oben genannten Sachbezugsverordnung anzusehen sind und daher die Verpflichtung der Berufungswerberin zum Ansatz eines Sachbezuges bei der Lohnverrechnung herbeigeführt haben, oder ob es sich bei diesen Fahrten um solche zwischen zwei Arbeitsstätten handelt, was einen Sachbezugsansatz ausschließt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit dieser Problematik bereits mehrfach auseinandergesetzt und dabei folgende Aussagen getroffen:

- Erkenntnis vom 30.11.1993, 90/14/0136: *Da im gegenständlichen Fall - ... - ein Mittelpunkt der Tätigkeit mit dem Wohnsitz des Beschwerdeführers ... ident ist, sind die durch die Verwendung des Kraftfahrzeuges verursachten Mehraufwendungen für die Fahrten zwischen der Wohnung und der in der Betriebsstätte des Arbeitgebers in B gelegenen Arbeitsstätte solche, die mit dem Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1972 abgegolten sind.*
- Erkenntnis vom 29.11.1994, 94/14/0121: *Hatte der Beschwerdeführer aber zwei Arbeitsstätten, davon eine in der Wohnung, so wird dadurch eine Fahrt zwischen der Wohnung und der anderen Arbeitsstätte nicht zur Dienstfahrt.*
- Erkenntnis vom 16.7.1996, 96/14/0033: *Sollte allerdings eine Arbeitsstätte örtlich mit der Wohnung des Dienstnehmers übereinstimmen, so ist die Fahrt zur weiteren Arbeitsstätte nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen, Solcherart ist es aber nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde auch für Zwecke des Sachbezuges die Fahrten des Arbeitnehmers der Beschwerdeführerin von dem in dessen*

Wohnungsverband gelegenen Arbeitgeberbüro zum auswärtigen Tätigkeitsort als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, somit als beim Sachbezug zu berücksichtigende Fahrten qualifiziert hat.

- Erkenntnis vom 16.9.2003, 97/14/0173: *Sollte allerdings eine Arbeitsstätte mit dem Wohnsitz eines Dienstnehmers ident sein, so ist die Fahrt zur weiteren Arbeitsstätte als solche zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte anzusehen, Diese Ansicht findet ihre Rechtfertigung darin, dass keine zusätzlichen Aufwendungen anfallen, wenn Fahrten zur weiteren Arbeitsstätte nicht vom Wohnsitz, sondern von der mit dem Wohnsitz identen Arbeitsstätte aus angetreten werden. Die Fahrten eines Dienstnehmers von der mit seinem Wohnsitz identen Arbeitsstätte zu einer anderen Arbeitsstätte sind somit als Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte anzusehen, was zum Ansatz eines Sachbezuges bei der Berechnung der lohnabhängigen Abgaben führt.*

Ausgehend von einem Sachverhalt, bei welchem Identität von Wohnung und einer Arbeitsstätte vorliegt und sich diese somit „in der Wohnung“ des Arbeitnehmers befindet, hat der Verwaltungsgerichtshof seiner Rechtsprechung die Überlegung zu Grunde gelegt, dass in diesen Fällen der Wohnsitztatbestand den Arbeitsstättentatbestand überlagert. Fahrten von diesem Ort zu einer weiteren Arbeitsstätte sind daher – u.a. auch zur Feststellung der Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sachbezuges - als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen.

Im vorliegenden Berufungsfall ist unstrittig, dass sich die „erste“ Arbeitsstätte des Dienstnehmers nicht in seiner Wohnung befunden hat. Vielmehr wurde – wie die Berufungswerberin unbestritten ausführt – die Wohnung erst einige Jahre nach Beginn der betrieblichen Nutzung des „Hauptgebäudes“ - gleichsam als „Nebengebäude“ - an dieses angebaut und dient ausschließlich Wohnzwecken.

Auch wenn die Berufungswerberin nunmehr ausführt, dass es sich bei der Wohnung um einen eigenständigen Baukörper handle, der über keine Verbindungstüren zum „Hauptgebäude“ verfüge und optisch einen eigenen Charakter habe, kann dies der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Unbestreitbar ist nämlich und ergibt sich dies auch aus den von der Berufungswerberin selbst vorgelegten Lichtbildern und dem Grundstücksplan, dass der gesamte Gebäudekomplex auf einer Grundparzelle errichtet wurde und eine – wenn auch zu unterschiedlichen Zeiten errichtete - bauliche Einheit darstellt. Es ist somit für den Dienstnehmer mit keinerlei zusätzlichem Aufwand verbunden, wenn er vor der Fahrt zur weiteren Arbeitsstätte die „erste“ Arbeitsstätte aufsucht, da sich diese eben im gleichen Gebäudekomplex wie die Wohnung befindet. In derartigen Fällen wird aber – wie oben bereits ausgeführt - der Arbeitsstättenbegriff durch den Wohnungsbummel überlagert und gilt als

Ausgangspunkt für die Fahrt zur weiteren Arbeitsstätte eben die Wohnung und nicht die „erste“ Arbeitsstätte.

Diese Beurteilung ergibt sich deutlich auch aus den zwei oben letztangeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes. Während nämlich aus der früheren Rechtsprechung ableitbar gewesen wäre, dass sich die „erste“ Arbeitsstätte direkt in der Wohnung des Arbeitnehmers befinden hätte müssen, um die in Rede stehenden steuerlichen Konsequenzen hervorrufen zu können, wurde im drittgenannten Erkenntnis bereits auf den Wohnungsverband und eine örtliche Übereinstimmung von „erster“ Arbeitsstätte und Wohnung Bezug genommen. Dem viertgenannten Erkenntnis lag sodann ein Sachverhalt zu Grunde, bei welchem sich die Wohnung und die Betriebsstätte des Arbeitgebers in einem Gebäude befunden haben. Als Argumentation verwendete der Verwaltungsgerichtshof zusammengefasst stets, dass das Fehlen von Aufwendungen für die Erreichung der „ersten“ Arbeitsstätte diese Sichtweise bedingt.

Dass dem in Rede stehenden Dienstnehmer der Berufungswerberin beim vorliegenden Sachverhalt ebenfalls keine Aufwendungen für das Aufsuchen seiner „ersten“ Arbeitsstätte entstehen konnten, wurde in der Berufungsvorentscheidung bereits deutlich ausgesprochen und blieb diese Feststellung unwidersprochen. Wenn die Berufungswerberin nunmehr im Vorlageantrag das vom Verwaltungsgerichtshof herausgearbeitete Kriterium als „untaugliches Unterscheidungsmerkmal“ bezeichnet, ist dieser Behauptung entgegenzuhalten, dass für die steuerliche Beurteilung stets der konkret vorliegende Sachverhalt entscheidend ist und dieser im gegenständlichen Fall eindeutig jenem des letztgenannten Erkenntnisses entspricht.

Abschließend darf noch darauf hingewiesen werden, dass die Sachbezugsverordnung die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wohl deswegen den „Privatfahrten“ zuordnet, weil bei nichtselbständig tätigen Personen die für diese Strecken entstehenden Aufwendungen einerseits durch den Verkehrsabsetzbetrag, andererseits durch ein allfällig zusätzlich zu berücksichtigendes Pendlerpauschale bereits steuerlich (in pauschalierter Form) vollständig abgegolten sind. Zusätzliche Zahlungen des Arbeitgebers für derartige Strecken (Fahrtkostenzuschüsse, Tickets für öffentliche Verkehrsmittel usw.) oder die Stellung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für solche Fahrten führen – sofern nicht § 26 Z 5 EStG 1988 anwendbar ist – zweifelsfrei regelmäßig zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Im Gegensatz dazu führen Aufwendungen für Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten zu zusätzlich zu berücksichtigenden Werbungskosten, da das Einkommensteuergesetz dafür keine pauschalierte Abgeltung kennt. Es ist somit letztlich entscheidend, von wo aus die Fahrt zur Arbeitsstätte unternommen wird bzw. wo diese Fahrt endet. Ist dies die Wohnung oder eine örtlich mit der Wohnung übereinstimmende Arbeitsstätte liegen Fahrten zwischen Wohnung

und (weiterer) Arbeitsstätte vor. Dies gilt beispielsweise auch dann, wenn die Rückfahrt von einer (weiteren) Arbeitsstelle zur Wohnung führt, selbst wenn die Hinfahrt zu dieser als Fahrt zwischen zwei Arbeitsstätten zu beurteilen ist, oder, wenn zwischen dem Verlassen der „ersten“ Arbeitsstätte und dem Eintreffen an der „zweiten“ Arbeitsstätte die Wohnung aufgesucht wird. Im letztgenannten Fall wird einerseits die Strecke „erste“ Arbeitsstätte – Wohnung und andererseits die Strecke Wohnung – „zweite“ Arbeitsstätte zurückgelegt. Insoweit bestehen also doch klare und vollziehbare Regelungen, die eine Entscheidung ermöglichen. Die Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes ist aber jedenfalls unerlässlich.

Auch wenn in diesem Zusammenhang sicherlich einige wenige Sachverhaltskonstellationen – insbesondere dann, wenn sich die Wohnung zwar nicht im gleichen Gebäudekomplex, aber doch in räumlicher Nähe, etwa zB 200 m entfernt von der „ersten“ Arbeitsstätte, befindet – denkbar sind, die zu Problematiken in der Sachverhaltsfeststellung führen können, ist ein derartiger Sachverhalt im gegenständlichen Fall nicht zu beurteilen. Vielmehr steht im zu entscheidenden Berufungsfall fest, dass die Wohnung des Dienstnehmers auf dem selben Grundstück eben unmittelbar an das Betriebsgebäude angebaut und somit im gleichen Gebäudekomplex angesiedelt ist, weshalb dieser Fall tatbestandsmäßig mit dem im oben letztzitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu beurteilenden Sachverhalt absolut vergleichbar ist.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. Mai 2007