



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, vertreten durch BDO Graz GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Hallerschloßstraße 1, vom 13. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 3. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Dienstverhältnissen. Für die C GmbH in A war sie als Geschäftsführerin und im Bereich der Vermittlung von Immobiliengeschäften tätig (erstes Dienstverhältnis). Bei einem anderen Dienstgeber war sie als Rechtsanwaltsanwärtlerin in B tätig (zweites Dienstverhältnis).

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Bw. Werbungskosten geltend, und zwar in Zusammenhang mit ihrem ersten Dienstverhältnis das Pauschale gemäß [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) in der für Vertreter höchst zulässigen Höhe von 2.190,00 Euro sowie in Zusammenhang mit ihrem zweiten Dienstverhältnis Aufwendungen für beruflich veranlasste Reisen in Höhe von 1.658,88 Euro und Aufwendungen für Fahrten zwischen A und B in Höhe von 5.115,60 Euro.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 wurde vom Finanzamt nur der Pauschbetrag für Vertreter in Höhe von 2.190,00 Euro gewährt.

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 A und B in Höhe von 5.115,60 Euro stehen mit der Tätigkeit als Rechtsanwaltsanwältin in Zusammenhang und seien daher neben dem Vertreterpauschale zu berücksichtigen.

Die Aufforderung des Finanzamts, die geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen, wurde damit beantwortet, dass eine Aufstellung über die von der Bw. für die Rechtsanwaltskanzlei wahrgenommenen Termine und die dabei jeweils angefallenen Fahrtaufwendungen (Kilometergelder in Höhe von insgesamt 1.658,88 Euro) vorgelegt wurde. Zu den Fahrtkosten 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 somit 290 km). Sie habe diese Strecke im Jahr 2004 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 C GmbH und mit der Rechtsanwaltskanzlei vorgelegt. Das Dienstverhältnis der Bw. als Rechtsanwaltsanwältin 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 C 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 war. Als Entgelt wurde neben der Höhe des Monatsbezugs auch vereinbart, dass der Bw. als Geschäftsführerin ein PKW mit einem Anschaffungswert von 50.000,00 Euro beigestellt wird, wobei sie berechtigt war, diesen für dienstliche und private Fahrten uneingeschränkt zu nutzen. Die Betriebskosten des PKW trug zur Gänze die Gesellschaft und ab einer Kilometerleistung von 120.000 km hatte die Bw. Anspruch auf Anschaffung eines neuen Fahrzeugs.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung 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 Kraftfahrzeugs jedoch kein Aufwand erwachsen sei (den Aufwand trage zur

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

Im Vorlageantrag entgegnete die Bw., sie habe im Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2004 für die Überlassung der Nutzung des PKW durch die C GmbH einen Sachbezug von 510,00 Euro monatlich versteuern müssen. Der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung für private Zwecke aus dem Dienstverhältnis mit der C GmbH sei mit dieser Versteuerung pauschal abgegolten. Es treffe daher nicht zu, dass ihr in Zusammenhang mit der Benutzung des PKW kein Aufwand entstanden sei. Beruflich veranlasste PKW-Fahrtkosten, die aus dem zweiten Dienstverhältnis als Rechtsanwaltsanwältin entstanden seien, seien daher als Werbungskosten anzuerkennen. Die Bw. beantragte daher neuerlich, PKW-Fahrtkosten in Höhe von insgesamt 6.774,48 Euro als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. entgegnet, dass sich der von ihr für die Fahrten zwischen A und B benutzte PKW im Streitjahr im Betriebsvermögen der C GmbH befunden habe. Die GmbH habe auch die durch die Nutzung des PKW angefallenen Kosten geltend machen können. Da der Bw. für die Nutzung des PKW im Rahmen ihres zweiten Dienstverhältnisses keine Kosten erwachsen seien, komme die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten nicht in Betracht.

In der Vorhaltsbeantwortung führte die Bw. aus, die Versteuerung des Sachbezugs aus der Überlassung des PKW durch die C GmbH unterstelle, dass ihr ein geldwerter Vorteil aus dieser Überlassung zugeflossen sei. Durch die Zurechnung des Sachbezugs zu ihrem steuerlichen Einkommen würden die Kosten der Privatnutzung des PKW, die bei der C GmbH angefallen seien, steuerlich ihr zugerechnet. Da sie aus dem geldwerten Vorteil in Form des Sachbezugs keinen Liquiditätsüberschuss erzielt habe, müsse diesem geldwerten Vorteil bzw. Zufluss ein entsprechender Abfluss gegenüber gestanden sein. Bei einer reinen Privatnutzung sei dieser Abfluss steuerlich irrelevant. Da die Nutzung des PKW aber zum Teil auf berufliche Aktivitäten in Zusammenhang mit dem zweiten Dienstverhältnis entfallen sei, könnten die genannten Abflüsse als Werbungskosten geltend gemacht werden. Das gleiche Ergebnis würde eintreten, wenn die Bw. der C GmbH einen Kostenersatz für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen PKW geleistet hätte, dafür aber von der C GmbH einen in diesem Ausmaß erhöhten laufenden Barlohn erhalten hätte. In diesem Fall wäre es zu tatsächlichen Zu- und Abflüssen in Zusammenhang mit der Privatnutzung des arbeitgebereigenen PKW gekommen.

Der Unabhängige Finanzsenat wies die Berufung als unbegründet ab (vgl. UFS 08.11.2010, RV/0387-G/08).

Gegen diese Entscheidung erhob die Bw. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Dieser hob den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf (vgl. VwGH 25. April 2013, [2010/15/0209](#)).

Im fortgesetzten Verfahren wurde die Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat unter Hinweis auf das genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ersucht, die im Streitjahr mit dem von ihrem ersten Dienstgeber zur Verfügung gestellten PKW privat gefahrenen Kilometer bekannt zu geben. Dazu gehörten die im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses absolvierten beruflichen Fahrten, die Fahrten zwischen A und B und die privaten Fahrten der Bw., die in keinem Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit gestanden seien. Zum Nachweis dieser Fahrten wurde die Bw. ersucht, das Fahrtenbuch für das Streitjahr vorzulegen. Für den Fall, dass ein solches nicht vorhanden sei, wurde sie ersucht, sämtliche Reparatur- und Servicerechnungen der Jahre 2003, 2004 und 2005, aus denen die jeweiligen Kilometerstände ersichtlich seien, vorzulegen.

Zu den Fahrten zwischen A und B führte der Unabhängige Finanzsenat ergänzend aus, dass es sich bei diesen Fahrten nicht um Fahrten zwischen zwei Dienststellen, sondern um Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gehandelt habe, weshalb für diese Fahrten höchstens Aufwendungen in Höhe des höchst zulässigen Pendlerpauschales zu berücksichtigen seien.

In Beantwortung dieses Vorhalts gaben die Bw. bzw. ihr steuerlicher Vertreter bekannt, dass der Bw. von ihrem ersten Dienstgeber für den Zeitraum Jänner bis Juni 2004 ein PKW zur Verfügung gestellt worden sei, mit dem sie in diesem Zeitraum insgesamt 18.908 km zurückgelegt habe. Für den Zeitraum Juli bis Dezember 2004 sei ihr ein weiterer PKW zur Verfügung gestellt worden, mit dem sie im Zeitraum von Juli 2004 bis zum 9. November 2004 (Datum einer Reparaturrechnung) 19.323 km zurückgelegt habe. Hochgerechnet auf den Zeitraum Juli bis Dezember 2004 entspräche das einer Kilometerleistung von 28.983 km. Die Gesamtkilometeranzahl, die die Bw. mit den von ihrem (ersten) Dienstgeber im Jahr 2004 zur Verfügung gestellten Fahrzeugen zurückgelegt habe, habe demnach 47.891 km betragen. Die Privatfahrten, die in keinem Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit der Bw. standen, wurden von der Bw. mit 400 km pro Monat (4.800 km im Jahr) geschätzt. Da die Fahrten zwischen A und B (Familienheimfahrten) 14.210 km und die beruflich veranlassten Fahrten in Zusammenhang mit dem zweiten Dienstverhältnis der Bw. im Jahr 2004 4.608 km betragen haben, seien durch den Sachbezug insgesamt Fahrten über 23.618 km „abgegolten“ worden. Die mit dem ersten Dienstverhältnis in Zusammenhang stehenden Fahrten hätten demnach 24.273 km betragen. Für die beruflich veranlassten Fahrten in Zusammenhang mit dem zweiten Dienstverhältnis errechnete der steuerliche Vertreter der Bw. somit einen Anteil von

19,51% am Sachbezug. Dieser Anteil entspricht einem jährlichen Betrag von 1.194,00 Euro (Sachbezug von 510,00 Euro monatlich bzw. von 6.120,00 Euro jährlich; davon 19,51%).

Dem Finanzamt wurde das Ergebnis des ergänzenden Ermittlungsverfahrens zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt erklärte, mit den Berechnungen der Bw. bzw. ihres steuerlichen Vertreters einverstanden zu sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als erwiesen anzusehen ist, dass die Bw., die im Jahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Dienstverhältnissen erzielte, mit den von ihrem ersten Dienstgeber zur Verfügung gestellten PKW in diesem Jahr insgesamt 47.891 km zurücklegte. Davon entfielen 14.210 km auf die wöchentlichen Fahrten zwischen den beiden Dienst- und Wohnorten der Bw., 4.608 km auf durch das zweite Dienstverhältnis veranlasste berufliche Fahrten, 4.800 km auf private Fahrten, die in keinem Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit der Bw. standen und 24.273 km auf Fahrten in Zusammenhang mit dem ersten Dienstverhältnis der Bw.

Überlässt ein Dienstgeber einem Dienstnehmer ein Wirtschaftsgut zur uneingeschränkten und entgeltsfreien Nutzung und nimmt der Dienstnehmer diese Nutzung auch in Anspruch, so erwachsen dem Dienstgeber Betriebsausgaben, während beim Dienstnehmer Einnahmen (Sachbezug) im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sind. Soweit der Dienstnehmer diese ihm uneingeschränkt eingeräumte Nutzungsmöglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus einer weiteren Einkunftsquelle einsetzt, führt diese ebenfalls zur Minderung der Einkünfte aus der weiteren Einkunftsquelle, und zwar im Wege der Berücksichtigung des durch die weitere Einkunftsquelle veranlassten Einsatzes des Wertes der ihm zugegangenen Nutzung (bzw. eines Anteils dieses Wertes) im Rahmen der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (VwGH vom 25. April 2013, [2010/15/0209](#)).

Im vorliegenden Fall nutzte die Bw. die beiden PKW, die ihr im Rahmen ihres ersten Dienstverhältnisses zur uneingeschränkten Nutzung (als Sachbezug) überlassen wurden, auch für berufliche Fahrten im Rahmen ihres zweiten Dienstverhältnisses als Rechtsanwaltsanwältin. Die Überlassung der uneingeschränkten Nutzung führte im Rahmen des ersten Dienstverhältnisses zu einem Zufluss (Sachbezug). Korrespondierend dazu ist 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 Sachbezugs bzw. mit einem entsprechenden Anteil davon zu bewerten (vgl. nochmals VwGH vom 25. April 2013, [2010/15/0209](#)).

Im Jahr 2004 legte die Bw. mit den von ihrem ersten Dienstgeber zur Verfügung gestellten PKW insgesamt 47.891 km zurück. Auf Fahrten in Zusammenhang mit ihrem ersten Dienstverhältnis entfielen 24.273 km. Auf alle übrigen, das sind die aus der Sicht des ersten Dienstverhältnisses privaten Fahrten, entfielen daher 23.618 km. Diese Fahrten wurden mit dem Sachbezug von 510,00 Euro monatlich bzw. 6.120,00 Euro jährlich „abgegolten“. Auf die durch das zweite Dienstverhältnis beruflich veranlassten Reisen entfielen 4.608 km. Das waren 19,51% aller mit dem Sachbezug „abgegoltenen“ Fahrten. 19,51% des Sachbezugs von 6.120,00 Euro (das sind 1.194,00 Euro) sind daher als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Da der zweite Dienstort rund 145 km vom ersten Dienstort (und Wohnsitz) der Bw. entfernt war, war eine tägliche Rückkehr der Bw. an ihren Wohnsitz nicht möglich. Es lagen daher die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vor. Bei den wöchentlichen Fahrten zwischen A und B handelte es sich daher um Familienheimfahrten der Bw., die mit dem höchsten in [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) angeführten Betrag (das war im Jahr 2004 der Betrag von 2.421,00 Euro) als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Die bei der Veranlagung insgesamt zu berücksichtigenden Werbungskosten betragen daher 5.805,00 Euro (Werbungskostenpauschale für Vertreter in Höhe von 2.190,00 Euro; PKW-Fahrtkosten für beruflich veranlasste Fahrten in Zusammenhang mit dem zweiten Dienstverhältnis in Höhe von 1.194,00 Euro; Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 2.421,00 Euro).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 16. Oktober 2013