



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 10. März 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte mit Berufungsschreiben vom 29.03.2010 die Berücksichtigung des „Sachbezuges Pkw“ nur zur Hälfte bei den Werbungskosten im Rahmen der Jahresveranlagung 2009.

Das Finanzamt des Bw. ersuchte das Arbeitgeberfinanzamt (= Betriebsstättenfinanzamt) um die Überprüfung der Voraussetzungen für die Herabsetzung des Sachbezuges und allenfalls einen korrigierten Lohnzettel zu erstellen.

Auf Basis des Schreibens des Arbeitgeberfinanzamtes wurde die Berufung aus folgenden Gründen abgewiesen:

<Im Zuge der form- und fristgerecht eingebrachten Berufung vom 15.3.2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 10.3.2010 begehrte der Bw. die Halbierung des Sachbezuges für das Firmen-Kfz mit der Begründung, dass seine monatliche Privatnutzung weniger als 500 km betragen würde. Über dieser Berufung wird wie folgt ausgeführt:

Nach den Angaben im Fahrtenbuch legte Herr M.H. insgesamt 43.153 km zurück, wobei er aus eigenen Angaben 4.842 km als privat veranlasst ausweist.

Wird das firmeneigene Kraftfahrzeug nachweislich für Privatfahrten (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitstätte) von höchstens 6.000 km jährlich benutzt, so ist der Sachbezugswert im halben Betrag anzusetzen. Ein niedrigerer Sachbezugswert kann in der Regel auch dann nicht angesetzt werden, wenn der/die Arbeitnehmer/in das Kraftfahrzeug in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen in einem unterschiedlichen Ausmaß für Privatfahrten benutzt.

In derartigen Fällen ist jedoch eine exakte Führung eines Fahrtenbuches oder anderer gleichwertiger Aufzeichnungen unbedingt erforderlich (siehe dazu VwGH 2176/63; 97/14/0175, 2001/15/191).

Dieses Fahrtenbuch muss neben den allgemeinen Angaben wie Tag, Beginn der Fahrt mit Ort, Zeit und Kilometerstand, das Fahrziel, Ende der Fahrt mit Ort, Zeit und Kilometerstand, gefahrene Kilometer außerdem eine Trennung in folgenden drei Größen angefallener Fahrten beinhalten:

1. reine Dienstfahrten
2. Fahrten zwischen Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung
3. reine Privatfahrten

An jenen Tagen, an denen in die Firma (auch zwischen Kundenbesuchen) gefahren wird, ist eine (fiktive) Wegstrecke Wohnung – Arbeitstätte - Wohnung als Privat auszuweisen.

Unter nimmt ein Außendienstmitarbeiter, der seine beruflichen Fahrten von zu Hause antritt, regelmäßig Fahrten zum Firmensitz, um an Besprechungen etc. teilzunehmen, sind diese Fahrten als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte zu werten und eine Abgeltung ist nur mittels Verkehrsabsetzbetrag und einem eventuell zustehenden Pendlerpauschale möglich. (VwGH 19.03.2008, ZI. 2006/15/0289; UFSI 31.07.2006., RV/0548-I/04 und UFSI 25.05.2007, RV/0161-I/06).

Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch erfordert fortlaufende, zeitnahe Aufzeichnungen, die nachträglich nicht ohne hinreichende Dokumentation abänderbar sein dürfen.

Im vorliegenden Fahrtenbuch wurde es verabsäumt, die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung als *privat* auszuweisen. So wurde insgesamt 86 Mal die (fiktive) Strecke "X-Y" aufgezeichnet. Da zur Ortsangabe "X" weder Postleitzahl noch Straßenbezeichnungen angeführt werden, muss vorrangig davon ausgegangen werden, dass es sich hierbei um Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung handelt. Auch der Arbeitgeber teilte dem Betriebsstättenfinanzamt im Rahmen eines Fragevorhaltes mit, dass aufgrund von Besprechungen, Abgabe der Aufträge etc. ca. 1 bis 2 Mal in der Woche der Firmensitz in X besucht werden muss. Aufgrund der 70 aufgezeichneten Fahrten "X-Y" ergibt sich eine

Differenz von 9.079 km. Für die Strecke von Y-Z nach Adr. benötigt man laut Routenplanberechnung 65,33 km für die Hinfahrt, 66,50 km für die Retourfahrt, also insgesamt 131,83 km. Für die 16 aufgezeichneten "fiktiven" Fahrten "Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung" ist somit eine Wegstrecke von mindestens 131 km als Privat veranlasst auszuweisen. **Differenz:** $(131 \times 16) = 2.096 \text{ km}$.

Weiters wurde der Versuch unternommen, einzelne Fahrtstrecken an Hand eines Routenplaners stichprobenartig zu überprüfen, soweit dies auf Grund der großräumigen und ungenauen Ortsangaben möglich war. Bei dieser Überprüfung musste festgestellt werden, dass im Fahrtenbuch höhere Kilometeranzahlen erfasst wurden als sich diese laut Routenplanüberprüfung ergeben.

So werden für die Strecke am 18.05. "xx-E." 394 km im Fahrtenbuch festgehalten. Laut Routenplanberechnung benötigt man für die Strecke von Y-Z nach xxx-E. 362,00 km,

Differenz. $(394 \text{ km} - 362 \text{ km}) = 32 \text{ km}$.

Für die Strecke am 19.03. "Y-Z-Y" werden im Fahrtenbuch 658 km ausgewiesen. Eine

Routenplanüberprüfung berechnet für die Strecke "Y-Z nach xx.B. (fiktiv)" 278,54 km für die Hinfahrt, 278,90 km für die Retourfahrt, also insgesamt 557,44 km. **Differenz:** (658 km - 557,44 km) = **100,56 km.**

Die Strecke "Z-X-Z" wird am 17.06. im Fahrtenbuch mit 440 km festgehalten. Laut Routenplanberechnung benötigt man für die Strecke von Y-Z nach xx-K. 200,51 km für die Hinfahrt, 201,06 km für die Retourfahrt, also insgesamt 401,57 km. **Differenz:** (440 km - 401,57 km) = **38,43 km.**

Für die Strecke am 19.11. "X-Z-X" werden im Fahrtenbuch 432 km ausgewiesen. Eine Routenplanüberprüfung ergibt für die Strecke "Y-Z nach 5081 X-Z-Xx,14 km. **Differenz:** (432 km - 384,14 km) = **47,86 km.**

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) führt in diesen Zusammenhängen weiter aus, dass immer dann, wenn es in einem Verfahren um die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen geht, der Gedanke der strikten Amtsweigigkeit insofern in den Hintergrund tritt, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Da nach den Ermittlungen, die vom Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers durchgeführt wurde, als erwiesen angenommen wurde, dass einige Fahrten im Fahrtenbuch der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung zuzurechnen sind, sind diese Fahrten ebenfalls privat veranlasst (siehe oben). Es war daher zu den im Fahrtenbuch als privat ausgewiesenen Kilometern von 4.842 noch (zumindest) 2.096 Kilometer hinzuzurechnen. Damit betragen die privat gefahrenen Kilometer jedoch zumindest 6.938 und übersteigen damit den für den halben Sachbezug erforderlichen Wert von unter 500 Kilometer pro Monat.

Aufgrund dieser Feststellungen erfolgte keine Lohnzettelberichtigung unter Berücksichtigung des halben Sachbezuges seitens des Betriebstättenfinanzamtes.>

Der Bw. beantragte in der Folge die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung und wendete ergänzend ein:

„Laut Anstellungsvertrag ist mein Wohnort auch mein Dienstort.
Die Fahrten zum Firmensitz in X (Adr.1) stellen daher keine privaten Fahrten dar.

Die beanstandeten Differenzen laut Routenplanüberprüfung erklären sich dadurch, dass immer nur der am weitest entfernte Ort im Fahrtenbuch eingetragen wurde, wie es auch im Fahrtenbuch gefordert ist.

Tatsächlich wurden an diesen Tagen auch noch andere Kunden in anderen Orten besucht.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 15 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Nach § 15 Abs. 2 sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 erging eine Verordnung (VO) des Bundesministerium für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, verlautbart im BGBl II 416/2001, geändert mit BGBl Nr. 467/2004. In dieser VO ist in § 4 die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge wie folgt geregelt:

§ 4 Abs.1: Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug **für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 600 Euro monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch die Kosten der Sonderausgaben.

§ 4 Abs.2: Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** sind Werbungskosten Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den **Verkehrsabsetzbetrag** (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt: (Z 6 lit b)
- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b) folgende Pauschbeträge berücksichtigt: (Z 6 lit c)

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für **Fahrten** zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen im EStG in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. mit dem Pendlerpauschale abgegolten. Diese Fahrten werden mit dem Ziel unternommen, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Der Verkehrsabsetzbetrag bzw. das Pendlerpauschale steht einem Steuerpflichtigen auch dann zu, wenn der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Dienstfahrzeug verwendet. Die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist dann allerdings bei der Bemessung des Sachbezuges den Privatfahrten zuzurechnen.

Das Pendlerpauschale stünde dem Bw. nur dann zu, wenn er in einem Monat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurücklegen würde.

Aus dem Zusammenwirken der Vorschriften des EStG und der SachbezugsVO ergibt sich: In den Fällen, in denen einem Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses vom Arbeitgeber ein Kraftfahrzeug überlassen wird, ist bei der Lohnverrechnung ein **geldwerter Vorteil** anzusetzen, wenn das Fahrzeug vom Arbeitnehmer auch für Privatfahrten genutzt werden kann. **Zu den Privatfahrten** zählen nach dem Wortlaut der VO auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Der Sachbezug ist grundsätzlich am Lohnkonto auszuweisen, er ist meist nicht am Lohnzettel ersichtlich. An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass eine Korrektur eines Lohnzettels dem Betriebsstättenfinanzamt (= Finanzamt, an dem der Arbeitgeber seine Betriebsstätte hat) obliegt, da dieses Finanzamt für die Erhebung und Prüfung der Lohnsteuer zuständig ist (vgl. §§ 78 bis 84 EStG 1988).

Der Begriff der Arbeitsstätte wird im EStG nicht näher definiert. Laut der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist Arbeitsstätte jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (vgl. VwGH 28.02.2007, 2003/13/0104). Normalerweise wird die Arbeitsstätte in einer Betriebsstätte des Arbeitgebers gelegen sein. Eine regelmäßige Arbeitsstätte wird vom Arbeitnehmer täglich oder zumindest immer wieder aufgesucht. Sie befindet sich, wie z.B. bei Reisenden, Außendienstmitarbeitern oder Gebietsvertretern bzw. bei Personen mit Außendiensttätigkeiten an jenem Ort, von dem aus der Arbeitnehmer seine dienstlichen Fahrten unternimmt und von dem aus er vom Arbeitgeber für dienstliche Zwecke eingesetzt wird.

Der VwGH hat sich mit dieser Problematik bereits mehrfach auseinandergesetzt und dabei u.a. 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.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die in Rede stehenden Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte als Privatfahrten im Sinne der oben genannten SachbezugsVO anzusehen sind. Weiters hätten sich die Differenzen laut Routenplanüberprüfung dadurch ergeben, dass an diesen Tagen auch noch andere Kunden in anderen Orten besucht worden wären.

Der Bw. hat seinen Wohnsitz in Y-Z, ca. 65 Kilometer entfernt vom Sitz seines Arbeitgebers in X. Als angestellter Techniker hat er Kundenbetreuungsbesuche (Serviceleistungen) in Österreich und Osteuropa von seinem Wohnsitz aus angetreten. Laut Reiserechnungen ermittelt der Bw. von dort die Stunden für Tagesgelder und die Kilometer im Fahrtenbuch.

Die Tätigkeiten des Bw. am Sitz seines Arbeitgebers in Form von Besprechungen, Meetings oder Schulungen stellen Innendienst dar. Aus den Reisekostenaufzeichnungen ist ersichtlich, dass er sich am Sitz seines Arbeitgebers jeweils mehrmals im Monat tageweise aufgehalten hat.

Der Sitz des Unternehmens des Arbeitgebers ist bei Außendienstmitarbeitern, die dort - wenn auch nur gelegentlich - Innendienst in Form von Besprechungen, Meetings, Schulungen, Bürotätigkeiten oder ähnliche Tätigkeiten verrichten, immer als (weitere) Arbeitsstätte anzusehen.

Werden am Weg vom oder zum Arbeitgeber Kundenbesuche absolviert, ändert dies nichts an der Qualifikation als Privatfahrt. Diesfalls gilt die direkte Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Privatfahrt.

Zu den im Fahrtenbuch ausgewiesenen Privatfahrten im Ausmaß von 4.842 km kommen die Kilometer im Ausmaß von mit dem arbeitgebereigenen Kraftfahrzeug gefahrenen Kilometern von 86 Fahrten nach X = 70-mal Hin- und Rückfahrt á ca. 131 km = 9.079 km sowie 16 Fahrten „Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung“ = 2.096 km dazu. Es ergeben sich somit im Jahr 2009 zusätzlich privat gefahrene Kilometer im Ausmaß von 11.175 km. Der Höchstbetrag von jährlich 6.000 km im Sinne § 4 Abs. 2 der SachbezugsVO ist somit jedenfalls überschritten. Der Sachbezug ist zur Gänze anzusetzen. Ein Eingehen auf die darüber hinaus festgestellten Differenzen erübriggt sich damit.

Der Antrag des Bw. auf Gewährung des halben Sachbezuges für das arbeitgebereigene Kfz ist aus den genannten Gründen abzuweisen.

Wien, am 9. Mai 2011