

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 28. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 21. September 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im berufungsgegenständlichen Jahr 2004 aus seiner Tätigkeit als Versicherungsvertreter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Anlässlich der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung wurde er ersucht, die beantragten Reisekosten in Höhe von 6.096,48 € nachzuweisen und vom Arbeitgeber bestätigen zu lassen.

Sein Arbeitgeber bestätigte in der Folge, dass er als Schadensachbearbeiter mit Dienstreisetätigkeit im Raum Österreich tätig sei, er 2004 95 Dienstreisetage verrichtet habe für die keine Diätsätze vergütet wurden. Die entsprechenden Diätsätze seien vom Arbeitgeber direkt bezahlt worden. Kilometergeld sei ihm für 2004 nicht vergütet worden, es seien 2004 insgesamt 10.080 Kilometer als dienstlich gefahren anerkannt worden, wobei für die ab 19.4. bis 31.12.2004 wöchentlich von seinem Dienstort in W (in der Folge W) zu seinem Wohnort T (in der Folge T) erfolgten Reisen ein monatlicher Fahrtkostenersatz in Höhe von brutto 268,00 € ausbezahlt wurde. Der Berufungswerber legte unter anderem die Kopie eines Fahrtenbuches ab 19.4. bis 31.12.2004 bei.

Anlässlich der in Folge ergangenen Arbeitnehmerveranlagung wurden Werbungskosten in Höhe von 1.991,31 € anerkannt: Er hatte in W einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit be-

gründet, weshalb der Anspruch auf Tagesgelder nur für die ersten fünf Tage bestand (132,00 €); bei den Fahrten vom Wohnsitz zum Dienstort in W und zurück handelte es sich um Familienheimfahrten. Die Höhe der absetzbaren Kosten sei gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchstem Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 begrenzt (9 Monate x 201,75 € = 1.815,75 €).

In einer rechtzeitig dagegen eingebrochenen Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass sein Dienstort bis 31.12.2004 in L (in der Folge L) sei. In W habe er keine Wohnung, er verrichtete von 19.4. bis 31.12.2004 ausschließlich Dienstreisen. Sein Dienstort sei erst per 1.1.2005 auf W umgestellt. Er habe seinen wöchentlichen Dienst auftragsgemäß in Form von Dienstreisen in W zu absolvieren (weshalb der Arbeitgeber auch Dienstreisen bestätigte); weiteres zitierte er das "Steuerbuch" hinsichtlich "Dienstreisen".

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Kilometeraufstellung (des Fahrtenbuches) für Juni 2004 identisch mit den übrigen Aufstellungen für 2004 sei und in Summe sich die als "dienstlich gefahrene" strittige Kilometeranzahl von 10.080 ergebe. Weiters wurden Ausführungen zum Reisebegriff des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gemacht und ausgeführt, dass dieser dem des § 4 Abs. 5 leg. cit. gleichzusetzen sei, nicht jedoch dem des Dienstreisebegriffs des § 26 Z 4 leg. cit. (unter Verweis auf VwGH vom 28.5.1986, 85/13/0151).

Weiters wurden Ausführungen zum Mittelpunkt der Tätigkeit gemacht und dass dieser jedenfalls die Betriebsstätte des Arbeitgebers sei, in dem der Arbeitnehmer Innendienst verrichte; auch ein kurzfristiges tätig werden sei als Innendienst anzusehen. Verrichte ein Arbeitnehmer neben der Tätigkeit im Innendienst auch Außendienst, so bestimme sich der Mittelpunkt der Tätigkeit danach, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen werde, regelmäßig tätig werde (VwGH vom 28.10.1997, 93/14/0076, 0077).

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, darüber hinaus stünden das Pendlerpauschale bei Vorliegen gewisser Sachverhalte zu. Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes seien die Fahrtkosten vom Wohnwort des Bw., an dem er mit seiner Familie lebe zu seiner Arbeitsstätte in W und zurück als durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten zu sehen und könne nicht das als Werbungskosten beantragte Kilometergeld angesetzt werden.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde erneut auf das "Steuerbuch 2004" verwiesen, im konkreten auf "Dienstreise" (Seite 24) und "Tagesgelder" (Seite 25).

Anlässlich eines Schreibens vom 25.1.2006 führte der Berufungswerber an, dass er nun die Richtigstellung seines Arbeitgebers "in Bezug auf den Dienstort L" sende. In dieser Bestätigung des Arbeitgebers ist differierend zur vormals vorgelegten Bestätigung ausgeführt, dass "für die ab 19.4.2004 bis 31.12.2004 wöchentlich vom Dienstort in L zum Bürostandort in W erfolgten Dienstreisen ein monatlicher Fahrtkostenersatz in Höhe von ausbezahlt wurde".

Die Gattin des Berufungswerbers war im berufungsgegenständlichen Zeitraum berufstätig und lebte weiterhin am Familienwohnsitz in T.

Über die Berufung wurde erwogen:

- Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-) ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-) Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.
- Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c leg. cit. beträgt der Pauschbetrag bei einer einfachen Fahrtstrecke über 60 km 2.421,00 € jährlich (- also 201,75 € pro Monat).
- Gemäß § 26 Z 4 leg. cit. gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers
 - seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
 - soweit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Wie sich aus dem Berufungszusammenhang ergibt, behauptet der Berufungswerber, dass seine Fahrten von Zuhause in T an den Bürostandort in W und die Aufenthalte dort als Dienstreise zu qualifizieren seien.

Als Untermauerung seiner Behauptungen führt er das "Steuerbuch" an. Es ist grundsätzlich darauf hinzuweisen, dass laut Artikel 18 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf (Abs. 1), wobei jede Verwaltungsbehörde auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereiches Verordnungen erlassen

kann (Abs. 2). – Handbücher wie das "Steuerbuch" haben weder Gesetzes- noch Verordnungscharakter und dienen daher nicht als Rechtsgrundlage bei Bescheiderlassung.

Es ist vielmehr im berufungsgegenständlichen Fall durch Subsumierung des berufungsgegenständlichen Sachverhalts unter die angeführten anzuwendenden Normen festzustellen, ob Dienstreisen oder Familienheimfahrten vorliegen.

Es ist dazu § 21 Abs. 1 BAO zu beachten, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend ist: das heißt, dass (wie der VwGH schon in seinem Erkenntnis vom 28.10.1988, 88/18/0091 aussprach) auch im Verwaltungsrecht die Auslegungsvorschriften des ABGB einschließlich der Analogiebestimmung (§§ 6 und 7 ABGB) anzuwenden sind, das heißt als Ziel der Gesetzesauslegung die Erfassung des objektiven Willens der Gesetzesvorschrift zu sehen ist (u. a. VwGH vom 20.11.1997, 95/15/0012). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient der Auslegung der Normen, sie dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (VwGH vom 14.1.1986, 85/14/0134), sie ist eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte (u. a. VwGH vom 11.8.1993, 91/13/0005).

Unter Beachtung obiger Ausführungen ist nun primär festzustellen, ob die Fahrten des Berufungswerbers von W, wo er seinen Bürostandort hat und seine Arbeit als Versicherungsvertreter verrichtet nach T, wo seine Familie lebt, als Familienheimfahrten zu qualifizieren sind, dies unter Beachtung des Umstandes, dass er in W keine Wohnung, sondern nur ein Hotelzimmer gemietet hatte, für dessen Kosten sein Arbeitgeber aufkam:

Laut herrschender Lehre sind Aufwendungen für Familienheimfahrten bei einem steuerlich anerkannten Doppelwohnsitz abzugsfähig (u. a. Doralt, EStG, Kommentar, Band I, § 4 Tz. 347) – dieser liegt unter anderem dann vor, wenn beide Gatten an verschiedenen Orten beruflich tätig sind und eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar ist (u. a. VwGH vom 16.3.1988, 85/13/0154). Genau dieser Sachverhalt liegt im berufungsgegenständlichen Fall vor, zumal die Gattin des Berufungswerbers laut seinen Angaben berufstätig ist und am Familienwohnsitz lebt, während der Berufungswerber wie angeführt in W seinen Beruf ausübt und unbestritten für ihn eine tägliche Rückkehr von W zum Familienwohnsitz in T nicht zumutbar ist. Der Umstand, dass der Berufungswerber in W keine Wohnung, sondern nur ein Hotelzimmer bewohnte, hindert nicht das Vorliegen eines Doppelwohnsitzes, zumal es nicht erforderlich ist, dass die Unterkunft am Beschäftigungsstandort (hier W) einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung trägt (Doralt, a. a. O., zu "Burschenzimmer" und "einfache Unterkunft"). Da unbestritten ist, dass in T der Familienwohnsitz des Berufungswerbers liegt (laut VwGH vom 24.4.1996, 96/15/0006

ist das der Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Gatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet), ist bei Beachtung des Sachverhaltes und Anwendung der herrschenden Judikatur und Literatur davon auszugehen, dass ein Doppelwohnsitz (W und T) vorliegt, in der Folge also die Fahrten von T nach W und zurück als Familienheimfahrten zu qualifizieren sind. Es ist bei Beachtung der §§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e und 16 Abs. 1 Z 6 lit. c leg. cit in der Folge das höchste Pendlerpauschale für die Zeit des Doppelwohnsitzes (4-12/2004) zu gewähren, das heißt 201,75 € mal 9 Monate.

Was nun die zweite Bestätigung des Arbeitgebers des Berufungswerbers betrifft, in der ausgeführt wird, dass der Berufungswerber vom Dienstort in L zum Bürostandort in W eine Dienstreise unternehme, ist auf die zu § 21 BAO gemachten Ausführungen hinzuweisen: Allein durch geänderte Wortwahl kann nicht der zugrunde liegende Sachverhalt geändert werden. Auch wenn die Wortwahl dem Arbeitsbereich des Berufungswerbers entspricht, so ist doch der wahre wirtschaftliche Gehalt zu erforschen, der das obige Ergebnis brachte. Die innerunternehmerische Struktur des Arbeitgebers des Berufungswerbers kann nicht entscheidungswesentlich für die gegenständliche Bescheiderlassung sein: Auch wenn der Arbeitgeber des Berufungswerbers innerunternehmerisch L als Dienstort und W als Bürostandort bezeichnet (aus diversen internen Gründen wie etwa Personalzuordnung u. ä.) kann dies nichts an der Beurteilung des wahren wirtschaftlichen Gehalts für die Anwendung steuerrechtlicher Normen ändern. Die von der Abgabenbehörde bei der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigten Werbungskosten bezüglich der Familienheimfahrten des Berufungswerbers (also 9 Monate mal 201,75 € / höchstes Pendlerpauschale) und Tagesgelder für die ersten 5 Tage (132,00 €) bestehen neben den weiters gewährten Werbungskosten demnach zu Recht und war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. Juli 2006