

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, Rechtsanwalt, H, Straße 3, vertreten durch NESTOR Consult Steuerberatung GmbH, 7100 Neusiedl/See, Peter Floridangasse 4, vom 7. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 23. November 2005 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer und Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Beim Berufungswerber (in Folge: Bw.) – einem Rechtsanwalt - hat für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben stattgefunden. Laut Bericht vom 28. Oktober 2005 wurde vom Prüfungsorgan ua. folgende Feststellung getroffen: „Der Dienstnehmer HR erhielt in den Jahren 2002, 2003 und 2004 steuerfreie Kilometergelder für die Strecke A – G, A – B und wieder zurück ausbezahlt, weil er an diesen Standorten ständig tätig ist. Er begründet daher mehrere Mittelpunkte der Tätigkeit. Für Fahrten zwischen mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit stehen Fahrtkosten zu, sofern die Wegstrecke nicht mit der Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte ident bzw. zum Teil ident ist. Da die Wegstrecke mit der Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte ident bzw. zum Teil ident ist, kann steuerfreies Kilometergeld nicht bezahlt werden. Diese Fahrten sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfälligen Pendlerpauschale abgegolten.“ Vom Prüfungsorgan wurde auf Grund der vorgelegten Konten betreffend der Kilometergelder die an den Dienstnehmer HR ausbezahlten

Beträge der Lohnsteuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet und die Nachforderungsbeträge an Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe ermittelt.

Das Finanzamt hat sich den Feststellungen des Prüfers angeschlossen und dem Bw. ua. mit Haftungs – und Abgabenbescheiden vom 23. November 2005 die für den Dienstnehmer HR ermittelten Nachforderungsbeträge zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen die Bescheide wurde vom Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde vom Bw. im Wesentlichen angeführt, dass der Dienstnehmer HR seit dem 1. Jänner 1993 bei ihm mit Dienstort A an der Donau beschäftigt sei. Im Zuge der Erweiterung seiner Kanzlei und zwar mit Übernahme der Hausverwaltung des Objektes G, XStraße, sowie der Errichtung einer Sprechstelle in L, sei der Dienstnehmer HR beauftragt worden, zusätzlich zu seinen Arbeiten am Kanzleisitz in A auch Reinigungsarbeiten an den Standorten B und G durchzuführen. Der Arbeitstag des Dienstnehmers HR sehe grundsätzlich so aus, dass er vor Beginn des Kanzleibetriebes in A Reinigungsarbeiten durchföhre und anschließend die Sprechstelle in B reinige und danach Reinigungsarbeiten am Verwaltungsobjekt in G erledige. Am Standort B stehe ein Betriebs – LKW zur Verfügung, mit welchem der Dienstnehmer HR diverse Transporte durchföhre und auch nach G weiter fahre. Eine Änderung des Dienstortes A an der Donau sei mit dem Dienstnehmer HR nicht vereinbart worden. Die angeordneten Fahrten von A an der Donau nach B und G seien Dienstfahrten, wofür der Dienstnehmer HR teilweise seinen Privat – PKW verwenden musste. Das hierauf ausbezahlte Kilometergeld stelle einen Aufwandersatz dar, welcher nicht der Lohnsteuer bzw. dem Dienstgeberbeitrag unterliege.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde an das Finanzamt folgender Vorhalt gerichtet:

*Dem vorgelegten Lohnsteuerprüfungsakt ist zu entnehmen, dass für den Dienstnehmer HR das Kilometergeld für die Strecke A – G, A – B und zurück, nachversteuert worden ist. Als Begründung wurde im Bericht angeführt, dass der Dienstnehmer an den Standorten G und B ständig tätig sei und daher mehrere Mittelpunkte der Tätigkeit habe. Da die Wegstrecke mit der Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte ident bzw. zum Teil ident sei, könne das Kilometergeld nicht steuerfrei ausbezahlt werden.*

*Als Nachweis für den vom Finanzamt festgestellten Sachverhalt befinden sich im Prüfungsakt lediglich die Konten betreffend die Kilometergelder. Weitere Aufzeichnungen oder Unterlagen sind im Prüfungsakt nicht vorhanden.*

*Das Finanzamt wird eingeladen, jene Unterlagen, die zur Feststellung des Sachverhaltes und damit zur Nachversteuerung des Kilometergeldes geführt haben vorzulegen. Außerdem wird das Finanzamt ersucht zu den Ausführungen in der Berufung, dass der Arbeitstag des Dienstnehmers HR mit Reinigungsarbeiten am Dienstort in A beginnt und dann über Auftrag Reinigungsarbeiten in der Sprechstelle in B und G erledigt werden, schriftlich Stellung zu nehmen.*

---

Das Finanzamt übermittelte dem Unabhängigen Finanzsenat nachfolgende - mit dem Bw. am 22. Juli 2008 aufgenommene - Niederschrift:

**Bitte erläutern Sie den Aufgabenbereich des Dienstnehmers HR:**

Reinigen und reparieren, nach Bedarf kleine Hilfsdienste (Aktensuche) in der Kanzlei und Dolmetscherdienste.

**Schildern Sie bitte den Arbeitsablauf des Dienstnehmers HR:**

Vor Kanzleibeginn (vor 7 Uhr früh) erledigt er Reinigungsarbeiten bzw. Reparaturen (Lampentausch usw.) in A, anschließend fährt er nach B und erledigt da die gleichen Arbeiten wie in A (ebenfalls vor Kanzleibeginn um 8 Uhr), danach fährt er nach G in ein Zinshaus, wo er die Hausmeisterarbeiten durchführt; danach wurden in A in der Kanzlei noch Arbeiten (wie zB Mistkübel wieder reinstellen, Aktenregistratur) durchgeführt.

**Wie lange arbeitet er pro Tag?**

Normalarbeitszeit 8 Stunden pro Tag (40 Wochenstunden)

**Welche Arbeiten erledigt er in der Kanzlei in A?**

Reinigung und Reparaturen, gelegentlich Dolmetscherdienste (selten), Abfallbehälter rausstellen und wieder reinbringen (Restmüll, Papier und Plastik werden zu unterschiedlichen Zeiten geleert).

**Wie lange dauern die Reinigungsarbeiten in A?**

Durchschnittlich eine Stunde täglich

**Wie groß ist die zu betreuende Fläche in A?**

Ca 300m<sup>2</sup>

**Welcher Betrieb befindet sich in B?**

Immobilienbüro von KB (Fa YZ GmbH) und meine Sprechstelle sowie das in meinem Eigentum befindliche Zinshaus

**Welche Arbeiten werden in B durchgeführt?**

Reinigung und Reparaturen bzw. Hausmeisterarbeiten

**Wie lange arbeitet er in B?**

Durchschnittlich eine Stunde pro Tag (teilweise zwischen 7 und 8 Uhr morgens, teilweise spätnachmittags)

**Wie groß ist die zu betreuende Fläche in B?**

Gesamte Bürofläche ca. 200m<sup>2</sup> (ca. 50m<sup>2</sup> anteilig für meine Sprechstelle)

**Welcher Betrieb befindet sich in G?**

Zinshaus

**Wie lange arbeitet er in G?**

Durchschnittlich 6 Stunden pro Tag

**Wie groß ist die zu betreuende Fläche in G?**

Ca. 4300m<sup>2</sup> Nutzfläche (= gesamte Wohnnutzfläche)

Durchgeführt werden die allgemeinen Hausmeisterarbeiten sowie erforderliche kleinere Reparaturen in leeren Wohnungen zur Nachfolgenden Vermietung

**Wie kommt er von A nach B?**

Mit dem Privat – PKW (die Fahrten Wohnung – A werden ebenfalls mit dem Privat - PKW durchgeführt)

### **Wie kommt er von B nach G?**

Mit dem Firmen – LKW (dieser befindet sich in B) – sehr selten fuhr er auch mit dem Privat – PKW von B nach G, wenn der LKW nicht zur Verfügung stand (Service, Reparaturen)

Abschließend muss gesagt werden, dass die angegebenen Arbeitsstunden nur Durchschnittswerte sind – die tatsächliche Arbeitszeit in A und B schwankte zwischen wenigen Minuten und maximal 3 Stunden (bei Reparaturarbeiten, zB Fenster reparieren)

Wenn in G Wohnungen für die Vermietung fertig gestellt werden mussten, betrug die tägliche Arbeitszeit auch deutlich mehr als 6 Stunden.

Generell kann gesagt werden, dass die Arbeitszeit vom Dienstnehmer HR auf den jeweiligen Standorten sehr flexibel waren („Mädchen für alles“).

Zum Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt wie folgt Stellung genommen:

*Bei der Prüfung wurde für den Dienstnehmer HR das Kilometergeld mit der Begründung, dass der Dienstnehmer an mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit ständig tätig ist und die Wegstrecke mit der Fahrstrecke Wohnung – Arbeitsstätte ident ist, nachversteuert, weil diese Fahrten mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. mit dem Pendlerpauschale abgedeckt sind. Aus der am 22. Juli 2008 mit dem Bw. durchgeführten Niederschrift ist ersichtlich, dass der Dienstnehmer HR den Großteil seiner Arbeitszeit am Standort G verbringt und nur ein geringer Anteil der Arbeitszeit an den Standorten A und B verbracht wird. Der Bw. führt in der Berufung an, dass der Dienstort vom Dienstnehmer HR A sei, aber nach der Beurteilung des wahren wirtschaftlichen Gehalts ist der Dienstort G. Für Fahrten Wohnung – G steht daher nur das Pendlerpauschale bzw. der Verkehrsabsetzbetrag zu. Der Dienstnehmer HR erhielt Kilometergelder für die Strecke A – B bzw. fallweise A – G. Die beiden Orte B und A liegen auf der Strecke Wohnung – G.*

*Wenn die beiden anderen Standorte (B und A) nicht auf der Strecke Wohnung – G liegen würden, könnte das Kilometergeld steuerfrei ausbezahlt werden. Da diese Fahrten aber mit den Fahrten Wohnung – G ident bzw. zum Teil ident sind, steht ein steuerfreies Kilometergeld nicht zu.*

Weiters wurden vom Finanzamt 3 Fahrtenbücher des Dienstnehmers HR für den Prüfungszeitraum übermittelt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 26 Z 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 gehören Beträge die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder (1. Tatbestand)

---

so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand).

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Laut Anmeldungsformular der Krankenkasse ist der Dienstnehmer HR als Arbeiter (Botendienst) seit dem 1. Dezember 1993 beim Bw. beschäftigt. Der Bw. ist als Dienstgeber mit der Adresse A Straße 3 am Formular ausgewiesen. Als Wohnort des Dienstnehmers HR ist laut Anmeldung zur Krankenkasse und laut den Lohnkonten C angeführt. Die einfache Fahrtstrecke Wohnort und Kanzleisitz A – welcher laut den Ausführungen des Bw. als Dienstort des Dienstnehmers HR anzusehen sei – beträgt laut Routenplaner ([www.Viamichelin.at](http://www.Viamichelin.at)) 17 Kilometer. Neben seinem Kanzleisitz in A hat der Bw. auch eine Sprechstelle in B. Die Fahrstrecke A – B beträgt laut Routenplaner 21 Kilometer. Außerdem besitzt der Bw. ein Zinshaus in B und ein Zinshaus in G. Die Entfernung vom Kanzleisitz in A zum Objekt in G beträgt laut Routenplaner 44 Kilometer. Aus der Niederschrift geht hervor, dass der Dienstnehmer HR Reinigungs – Reparatur – und Hausmeisterarbeiten an den Standorten in A, B und G durchgeführt hat. Die durchschnittliche tägliche Arbeitszeit des Dienstnehmers HR hat laut Aussage des Bw. 8 Stunden betragen und war aufgeteilt auf je eine Stunde an den Standorten A und B und ca 6 Stunden am Standort G. Nach den Ausführungen des Bw. in der Niederschrift erledigt der Dienstnehmer HR vor Kanzleibeginn (vor 7 Uhr Früh) in A Reinigungs – bzw. Reparaturarbeiten und fährt anschließend nach B um dort in der Sprechstelle Reinigungs – Reparatur – und Hausmeisterarbeiten durchzuführen und fährt danach zum Objekt in G um ebenfalls Hausmeisterarbeiten sowie erforderliche kleinere Reparaturen durchzuführen. Nach Beendigung der Arbeiten in G fährt der Dienstnehmer HR zum Kanzleisitz nach A um noch Arbeiten wie zB Mistkübel wieder reinstellen, Aktenregistratur zu erledigen. Für die Fahrten zu den Einsatzorten B und G wird vom Dienstnehmer HR im Regelfall sein privates Auto verwendet. Für die Fahrstrecke B nach G ist dem Dienstnehmer HR auch ein Firmen – LKW zur Verfügung gestanden.

Nach den Ausführungen in der Berufung und in der Niederschrift vertritt der Bw. die Auffassung, dass als Dienstort des Dienstnehmers HR grundsätzlich A anzusehen ist. Dieser Dienstort wird zur weiteren Dienstverrichtung an den Standorten in B und G vom

---

Dienstnehmer HR verlassen (siehe täglicher Arbeitsablauf in der Niederschrift). Die Fahrten von A nach B und G seien als Dienstfahrten anzusehen und das ausbezahlte Kilometergeld sei daher steuerfrei belassen worden.

Das Finanzamt ist der Meinung, dass als Dienstort G anzusehen ist, da der Dienstnehmer HR den größten Teil seiner Arbeitszeit an diesem Standort verbringt. Für die Fahrstrecke Wohnung – G stehe dem Dienstnehmer HR daher der Verkehrsabsetzbetrag bzw. das Pendlerpauschale zu. Die Orte A und B liegen auf der Fahrstrecke Wohnung – G und seien somit mit der Fahrstrecke Wohnung – Arbeitsstätte ident. Werde für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte Kilometergeld ausbezahlt, sei dies einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis und somit steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Für alle im § 26 EStG 1988 erfassten Arbeitgeberleistungen gilt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss. In diesem Sinn hat der Gerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise durch entsprechende Belege zu erbringen ist. Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Reisekostenentschädigungen dürfen als steuerfrei behandelt werden. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 7. Dezember 1988, ZI. 88/13/0005, VwGH vom 14. Oktober 1992, ZI. 91/13/0110, VwGH vom 10. April 1997, ZI. 94/15/02218) ist als Dienstort der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers anzusehen. Meist wird der Dienstort eines Arbeitnehmers mit dem Betriebsort des Unternehmens, bei welchem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, zusammenfallen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an diesem Betriebsort dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitstelle außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen. Entfernt sich der Arbeitnehmer nicht von diesem so definierten Dienstort, so liegt keine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 erster Tatbestand vor.

Außer den Ausführungen des Bw. in der Niederschrift sind als Beweismittel noch drei Fahrtenbücher des Dienstnehmers HR vorgelegt worden. Der Vordruck der Fahrtenbücher ist als handelsüblich zu bezeichnen. Die Fahrtenbücher enthalten Spalten für das Datum, die Zeit der Abfahrt und Ankunft, den Reiseweg, den Kilometerstand bei Abfahrt und Ankunft,

betrieblich und privat gefahrenen Kilometer, Verbrauch (Treibstoff, Öl), Reparaturen und Sonstiges, Betrag und Kilometerstand. Bei Durchsicht der Fahrtenbücher wurde vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass nicht bei allen Spalten Eintragungen erfolgt sind. Die Eintragungen sind wie in der unten stehenden Tabelle dargestellt, erfolgt:

Datum	Abfahrt	Ankunft	Reiseweg	Km Stand Abfahrt	Km Stand Ankunft	Km
24. 6. 02	5:30	6:15	A -G	74.502	74.545	43
24. 6. 02	18:15	19:00	G -A	74.545	74.588	43
25. 6. 02	8:15	9:00	A -G	74.600	74.643	43
25. 6. 02	15:00	15:45	G -A	74.643	74.686	43

Auf der ersten Seite der Fahrtenbücher ist als Besitzer jeweils der Name des Dienstnehmers angeführt. Weitere Eintragungen fehlen. Das erste Fahrtenbuch beginnt mit der Eintragung am 24. Juni 2002. Die Eintragungen im dritten Fahrtenbuch enden mit Datum 29. April 2005. Im Fahrtenbuch für das Kalenderjahr 2002 sind im Juni an 5 Tagen, im Juli an 22 Tagen, im August an 19 Tagen, im September an 6 Tagen, im Oktober an 21 Tagen, im November an 19 Tagen und im Dezember an 14 Tagen beim Reiseweg die Ortsnamen A – G und G – A eingetragen worden. Die Abfahrtszeit in A weist Zeitangaben zwischen 5:10 Uhr und 8:15 Uhr auf. Die Ankunftszeit in G ist 45 Minuten später nach der jeweiligen Abfahrtszeit angegeben. Als Kilometeranzahl für die Fahrstrecke ist 43 angeführt. Die Abfahrtszeit von G nach A ist zwischen 14:00 Uhr und 20:30 angegeben. Am Ende jeden Monats sind die dienstlich gefahrenen Kilometer in einer Summe zusammengefasst und mit dem Betrag des amtlichen Kilometergeldes multipliziert worden. Die so ermittelten Auszahlungsbeträge stimmen mit den vorgelegten Konten „Kilometergelder“ überein.

Die Fahrstrecke A – G und retour ist laut Fahrtenbuch als Reiseweg im Kalenderjahr 2003 im Jänner an 18 Tagen, im Februar an 14 Tagen, im März an 10 Tagen, im April an 4 Tagen, im Mai an 4 Tagen, im Juni an 3 Tagen und in den Monaten Oktober, November und Dezember an je einem Tag angegeben worden. Am 20. März 2003 scheint erstmals die Eintragung A – B und B – A auf. Als Kilometer für diese Strecke sind 23 angeführt. Laut Eintragung im Fahrtenbuch wurde als Reiseweg die Ortsnamen A – B und retour im März an 7 Tagen, im April an 12 Tagen, im Mai an 12 Tagen, im Juni an 15 Tagen, im Juli an 23 Tagen, im August an 18 Tagen, im September an 12 Tagen, im Oktober an 20 Tagen, im November an 18 Tagen und im Dezember an 14 Tagen angegeben.

Im Kalenderjahr 2004 sind die Eintragungen im Fahrtenbuch für die Fahrstrecke A – B und retour im Jänner an 10 Tagen, im Februar an 3 Tagen, im März an 5 Tagen, im April an 10 Tagen, im Mai an 5 Tagen, im Juni an 13 Tagen, im Juli an 19 Tagen, im August an 19 Tagen, im September an 8 Tagen, im Oktober an 13 Tagen, im November an 15 Tagen und im Dezember an 15 Tagen erfolgt. Die Fahrstrecke A – G und retour ist im Jänner an 10 Tagen, im Februar an 17 Tagen, im März an 10 Tagen, im April an 6 Tagen, im Mai an 2 Tagen, im Juni an einem Tag, im August an 2 Tagen, im September an 2 Tagen, im Oktober an 2 Tagen, im November an 4 Tagen und im Dezember an 3 Tagen eingetragen.

In der Niederschrift wurde vom Bw. angegeben, dass der Dienstnehmer HR die Fahrten von seiner Wohnung nach A mit seinem Privatauto durchführt. Die Wohnung befindet sich laut Anmeldung zur Krankenkasse und laut Angaben auf den Lohnkonten 2003 und 2004 in C. Die einfache Fahrtstrecke Wohnung – A beträgt laut Routenplaner 17 Kilometer. Laut Eintragungen in den Fahrtenbüchern beträgt der Kilometerstand zB am 24. Juni 2002 74.588 (19:00 Uhr A). Die Eintragung am nächsten Tag, dem 25. Juni 2002, beginnt mit einem Kilometerstand von 74.600 (8:15 Uhr A). Die Differenz beträgt 12 Kilometer. Am 2. Juli 2002 Kilometerstand 75.386 (21:45 Uhr A), 3. Juli 2002 Kilometerstand 75.400 (6:15 Uhr A). Differenz 14 Kilometer. Am 12. August 2002 Kilometerstand 79.486 (15:45 Uhr A), 13. August 2002 Kilometerstand 79.510 (6:00 Uhr A) Differenz 24 Kilometer. Am 9. Jänner 2003 Kilometerstand 98.286 (15:45 Uhr A), 10. Jänner 2003 Kilometerstand 98.300 (6:15 Uhr A), Differenz 14 Kilometer. Am 9. April 2003 104.796 (15:45 Uhr A), 10. April 2003 Kilometerstand 104.800 (6:10 Uhr A) Differenz 4 Kilometer. Am 5. August 2003 Kilometerstand 114.546 (19:15 Uhr A), 6. August 2003 Kilometerstand 114.550 (6:45 Uhr A), Differenz 4 Kilometer. Am 15. Oktober 2003 Kilometerstand 119.446 (15:45 Uhr A), 16. Oktober 2003 Kilometerstand 119.500 (6:30 Uhr A) Differenz 4 Kilometer.

Nachdem die einfache Fahrtstrecke Wohnung – A 17 Kilometer beträgt und laut der Aussage des Bw. in der Niederschrift die Fahrten vom Dienstnehmer HR mit seinem Privatauto durchgeführt worden sind, ist es nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates, durch die oben angeführten Beispiele der Eintragungen, als erwiesen anzusehen, dass diese Eintragungen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen können, denn keine der ermittelten Differenzbeträge weist die Anzahl von 34 Kilometer auf. Diese Kilometeranzahl müsste zumindest vom Dienstnehmer HR gefahren worden sein, um am Ende eines Arbeitstages zu seiner Wohnung zu gelangen und um am darauffolgenden Arbeitstag seinen Arbeitsplatz in A zu erreichen.

Der vom Bw. geschilderte Ablauf eines Arbeitstages, dass der Dienstnehmer HR am Kanzleisitz in A seine Tätigkeit aufnimmt und dann nach B zur Sprechstelle weiter fährt, um dort ebenfalls Reinigungsarbeiten durchzuführen und anschließend zum Objekt nach G fährt, lässt

---

sich aus den Eintragungen im Fahrtenbuch nicht entnehmen. So geht zB aus den Eintragungen im Fahrtenbuch für das Kalenderjahr 2002 hervor, dass als Reiseweg A – G und G – A angegeben worden ist. Dass auch Arbeiten in B durchgeführt worden sind, lässt sich den vorgelegten Aufzeichnungen nicht entnehmen. Die Anführung des Ortes B müsste nach dem Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates eingetragen sein, um zu dokumentieren, dass auch Arbeiten in B verrichtet worden sind. Die Aufenthaltsdauer am Standort in G hat laut den Angaben in den Fahrtenbüchern durchschnittlich zwischen 6 und 8 Stunden betragen. Wenn die Fahrzeiten von und nach A hinzugerechnet werden, beträgt die durchschnittliche Arbeitszeit zwischen 7,5 und 9,5 Stunden. Hinzu kommt noch, dass laut Niederschrift die Aufenthalte in A und B für die Reinigungsarbeiten durchschnittlich je eine Stunde betragen haben. Dies bedeutet, dass der Dienstnehmer HR durchschnittlich pro Tag zwischen 9,5 und 11,5 Stunden gearbeitet haben müsste. Diese Stundenanzahl steht im Widerspruch zu den Ausführungen des Bw. in der Niederschrift, wonach die tägliche Normalarbeitszeit des Dienstnehmers HR 8 Stunden beträgt.

Auch die Eintragungen im Fahrtenbuch des Kalenderjahres 2003 weisen überwiegend als Reiseweg A – B und retour auf. Die Eintragungen für das Kalenderjahr 2004 weisen in jedem Monat sowohl als Reiseweg A – G und retour als auch A – B und retour auf. Auch aus den Eintragungen in den Fahrtenbüchern der Kalenderjahre 2003 und 2004 lässt sich der vom Bw. in der Niederschrift bekannt gegebene Arbeitsablauf des Dienstnehmers HR nicht entnehmen. Als Reiseweg sind entweder die Orte A – G und retour oder A – B und retour angegeben. Der vom Bw. beschriebene Arbeitsablauf müsste nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates zumindest durch die Anführung von B am Reiseweg dokumentiert sein. Dies ist unbestritten nicht der Fall.

Dass der Dienstnehmer HR für Fahrten von B nach G überwiegend den Firmen - LKW verwendet hat, lässt sich ebenfalls nicht aus den Eintragungen in den Fahrtenbüchern ableiten, dies deshalb, da für diese Fahrten Kilometergeld ausbezahlt worden ist. Wären diese Fahrten mit dem Firmen – LKW durchgeführt worden, dürften diese Fahrten nicht im Fahrtenbuch aufscheinen, da dem Dienstnehmer HR kein mit dem Kilometergeld abzugeltender Aufwand entstehen konnte.

Durch die Eintragungen in den vorgelegten Fahrtenbüchern ist es nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates als erwiesen anzusehen, dass der Dienstnehmer HR an den Orten G und B dienstlich tätig geworden ist. Diese Orte sind durch die jeweilige Aufenthaltsdauer als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit und somit als Dienstorte anzusehen. Dass A grundsätzlich als Dienstort anzusehen ist, lässt sich aus den vorgelegten Nachweisen nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates nicht entnehmen. Es wird nicht in Abrede gestellt, dass der Dienstnehmer HR auch in A tätig geworden ist. Die vom Bw. in der

---

Niederschrift angeführten Arbeiten wie zB Mistkübel rein – und rausstellen, Lampen tauschen, kleine Hilfsdienste (Aktensuche), seltene Dolmetscherdienste, sind Arbeiten die nur gelegentlich anfallen und im Regelfall von kurzer Dauer sind. Aufenthalte am Arbeitsort von kurzer Dauer machen den Arbeitsort, wie im gegenständlichen Berufungsfall A, nicht zum Mittelpunkt des tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens (vgl. VwGH vom 3. Juli 1990, ZI. 90/14/0069), damit ist aber A nicht als Dienstort des Dienstnehmers HR anzusehen. Da A nicht als Dienstort anzusehen ist, können die Fahrten zu den weiteren Tätigkeitsmittelpunkten auch nicht als Dienstreisen qualifiziert werden.

Die Fahrten von der Wohnung nach G oder B stellen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind wie das Finanzamt zu Recht ausgeführt hat, mit dem Verkehrsabsetzbetrag und gegebenenfalls mit der Pendlerpauschale abgegolten. Werden für diese Fahrtstrecke vom Dienstgeber Kilometergelder ausbezahlt, stellt dies einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, welcher steuerpflichtig ist.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 3 Fahrtenbücher

Wien, am 25. November 2008