



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Berufskraftfahrer, Adresse, vertreten durch Gangl & Baischer WTH Gesellschaft, 5142 Eggerlsberg, Marktplatz 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide vom 2. Oktober 2007 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBI.Nr. 2002/97 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob dem Berufungswerber (i. d. F. mit Bw. abgekürzt) Familienheimfahrten als Werbungskosten zustehen.

In den Beilagen zu den elektronisch eingereichten Erklärungen betreffend Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2005 und 2006 wurde aus diesem Titel Folgendes geltendgemacht:

	2005	2006
Kosten für Familienheimfahrten mit eigenem PKW		
7 Fahrten a 428 KM = 2.996,00		

17 Fahrten a 378 KM = 6.426,00	= 9.422,00 x 0,38 €	378 KM x 30 Fahrten =11.340,00 x 0,38
Summe	3.580,36	3.009,60
RZ 356 LStR /§ 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG höchstens	2.219,25	2.664,00

Weiters wurde eine Meldebestätigung des Bws. sowie dessen Lebensgefährtin Frau E. vorgelegt.

Eine Beschäftigungsbestätigung für Frau E. bzw. für den Bw. lag diesem Schreiben ebenfalls bei.

Lebensgefährtin des Bws. : Familienname	E.
Vorname	S.
Wohnung	Adr.
Postleitzahl	xx
Einzugsdatum	07.01.2002
Unterschrift /Datum	S.E./10.01.2002
Bw.	
Familienname	Bw.Nachname
Vorname	Bw.Vorname
Wohnung	Adr.
Postleitzahl	xx
Einzugsdatum	07.01.2002
Unterschrift Bw. /Datum	Bw.Nachname ,10.01.2002

Aus der ebenfalls übermittelten Beilage vom **11. September 2007**, eingelangt beim Finanzamt am 12. September 2007, wurde bescheinigt, dass die Lebensgefährtin , geb. am 0000, seit dem 01.02.2000 in einem unbefristeten Beschäftigungsverhältnis stehe (Schreiben der Personalabteilung vom 3. August 2007). Sie sei als Berufsbezeichnung, eingesetzt.

Im **Ergänzungsauftrag vom 27. September 2007** wurde um Bekanntgabe des Wohnsitzes in den Jahren 2005 und 2006 (Adressen und Art der Unterkünfte) ersucht.

Aufgrund eines Telefonates (ohne Angaben zum Anrufer bzw. Angerufenen und ohne Datum) findet sich am AIS -Ausdruck vom 2.10.2007 der händische Vermerk „kein Wohnsitz, Nächtigung im LKW“.

Am gleichen Tag (2.10.2007) wurden die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006** erlassen. In der Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien im Rahmen der durch § 20 Abs 2 Z 2 lit e gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Da kein Wohnsitz am Firmensitz vorliege u. die Tätigkeit dort nicht ausgeübt werde, liegen keine Familienheimfahrten vor. Vielmehr handle es sich hierbei um Fahrten Wohnungs-Arbeitsstätte-Wohnung. Diese seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten bzw. stehe eventuell ein Pendlerpauschale zu. Ein Pendlerpauschale könne jedoch nur gewährt werden, wenn die Fahrten Wohnung -Arbeitsstätte-Wohnung überwiegend im Monat (mindestens 10 mal) zurückgelegt werden. Ein Pendlerpauschale stehe somit ebenfalls nicht zu.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen **Berufung** wurde Folgendes ausgeführt:

Der Bw. sei im Jahre 2005 zunächst bei der Firma K.W. in W. (1.1.-23.1.2005), dann bei der Firma L. (31.1. 2005 - 30.4.2005, mit einer 3-wöchigen Unterbrechung) und schließlich ab 30.4.2005 bei der Firma Si. jeweils als Lkw-Fahrer beschäftigt gewesen. Bei sämtlichen Arbeitgebern lief das Prozedere gleich ab:

Je nach Einsatzplan reiste der Bw. mittels eigenem Pkw entweder schon am Sonntagabend oder am Montagmorgen von seinem Familienwohnsitz in Wiesent nach Österreich zum Firmensitz seines jeweiligen Arbeitgebers. Dabei belief sich die einfache Wegstrecke jeweils über 120 km. Am Firmensitz seines Arbeitgebers übernahm der Steuerpflichtige dann seinen Lkw, um die für ihn vorgesehene Tour zu beginnen. Seine Lkw-Touren führten ihn entweder an innerösterreichische Ziele oder an Ziele im benachbarten Ausland, wie Ungarn, Tschechien, Niederlande, Dänemark, etc. Da dem Steuerpflichtigen eine tägliche Rückkehr an seinen Familienwohnsitz in Deutschland auf Grund der weiten Entferungen jedenfalls nicht zumutbar gewesen, wurde ihm vom seinem Arbeitgeber eine Schlafstelle, nämlich die Schlafkabine seines Lkws, zur Verfügung gestellt.

An den Freitagen habe er wieder seinen Lkw am Standort seines Arbeitgebers abgestellt und sei mit dem Privat-Pkw nach Deutschland an seinen Familienwohnsitz zurückgefahren. In Ausnahmefällen, wenn es die Tour erlaubte, konnte der Steuerpflichtige auch gleich direkt mit seinem Lkw nach Hause fahren. Diese Fahrten wurden selbstverständlich bei den geltend gemachten Familienheimfahrten abgezogen.

Gemäß RZ 354 der LStR 2002 sei es „für die Anerkennung von Familienheimfahrten nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs 1 BAO vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertige steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten“. Die in den Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 angeführte Begründung, dass am Firmensitz kein Wohnsitz vorläge und somit auch nicht die Voraussetzungen für die Anerkennung der Kosten für Familienheimfahrten gegeben wären, widerspreche den Ausführungen in obiger Randziffer der Lohnsteuerrichtlinien. Auch die vom Finanzamt ins Treffen geführte Begründung, dass die Tätigkeit nicht am Firmensitz ausgeübt wird, stehe nicht im Widerspruch zu den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes betreffend Familienheimfahrten. Gemäß Lohnsteuerrichtlinien RZ 341 ff müsse lediglich der Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt sein, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne. Die Tatsache, dass der Bw. im Rahmen seines Dienstverhältnisses mit einem österreichischen Arbeitgeber an verschiedene Orte entsendet wird, die wiederum eine tägliche Rückkehr an seinen Familienwohnsitz nicht erlauben, sei keinesfalls für die Anerkennung der Familienheimfahrten am Wochenende schädlich. Es werde daher beantragt, bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2005 und 2006 die Kosten für Familienheimfahrten erklärungsgemäß in Abzug zu bringen. Sollte die Abgabenbehörde I. Instanz der Berufung nicht stattgeben können, beantragen wir bereits jetzt, in Übereinstimmung mit § 276 BAO, die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Um rasche Bearbeitung werde ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Hingegen dürfen nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Z 1 Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 2 lit. e : Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit c angeführten Betrag übersteigen (BGBl. 1996/201).

Im Rahmen dieses Falles (grenzüberschreitende Fahrtätigkeit) konnte der Unabhängige Finanzsenat die Prüfung der Frage der unbeschränkten bzw. beschränkten Steuerpflicht des Bws. nicht außer acht lassen:

Berufskraftfahrer/unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht ?

Bei international tätigen Berufskraftfahrern kommt es häufig zu grenzüberschreitenden Sachverhalten, die eine Besteuerung unter Anwendung des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens erfordern. Fernfahrer werden DBA-rechtlich in dem Staat tätig, wo sie das Kraftfahrzeug lenken, be- oder entladen oder abstellen. Der Ort der Arbeitsausübung des Berufskraftfahrers bestimmt sich nach dem jeweiligen Aufenthalts- oder Fortbewegungsort des Fahrzeugs.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Hat die natürliche Person keinen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Sinne des § 26 Abs. 1 und Abs. 2 BAO, ist sie gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig.

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehält unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Unter Wohnung sind eingerichtete, zum Wohnen bestimmte Räume zu verstehen, die den Verhältnissen des Steuerpflichtigen angemessen sind, sodass sie ihm ein entsprechendes Heim bieten können.

Keine Wohnung sind Mannschaftsunterkünfte oder Schlafstellen am Arbeitsort, Jagdhütten und Bootshäuser sowie nicht ortsfeste Unterkünfte z.B. Campingmobil, Wohnwagen (vgl. Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 10 m.w.H.). Ebenso ist die Schlafkabine im Lkw keine Wohnung. Zu Recht wurde daher angenommen, dass der Bw. im Inland über keinen Wohnsitz verfügt.

Zweifelhaft und einer sehr genauen Prüfung bedarf aber die Beurteilung, ob der Bw. **auf Grund gewöhnlichen Aufenthaltes unbeschränkt steuerpflichtig** ist. Diese Frage ist unabhängig von der Frage der Anerkennung oder Nichtanerkennung von Familienheimfahrten zu beurteilen.

Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.

Der gewöhnliche Aufenthalt setzt eine längere, jedoch nicht ständige Anwesenheit voraus; erforderlich ist eine gewisse sachlich-räumliche Beziehung zum Aufenthaltsort (VwGH, E. 31.3.1992, 87/14/0096). Den Gegensatz zum gewöhnlichen Aufenthalt stellt der

vorübergehende Aufenthalt dar, der keine unbeschränkte Steuerpflicht begründet, es sei denn, er dauert länger als sechs Monate. Es kann auch ein Aufenthalt in einem Land begründet werden, ohne dass ein Aufenthalt an einem bestimmten Ort desselben begründet wird (Fuchs in Hofstätter-Reichel, EStG 1988 zu § 1 TZ 11).

Durch einen Inlandsaufenthalt von mehr als sechs Monaten wird jedenfalls die unbeschränkte Steuerpflicht begründet, wobei sich die Sechsmonatsfrist auch über mehrere Veranlagungszeiträume erstrecken kann.

Grenzpendler z.B. aus dem Ausland, die täglich nach Hause zurückkehren, haben hingegen keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Da sie sich an den Arbeitstagen nicht ganztägig im Inland aufhalten, fehlt es an dem erforderlichen Maß an sachlicher und räumlicher Beziehung zum Inland (Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 21 m.H. auf die Jud. des VwGH).

Zu beurteilen war daher, ob der Bw. bei dem inländischen Transportunternehmen und den bei der Berufsausübung immer wiederkehrenden Aufenthalten im Inland im Jahre 2005 bzw. 2006 einen gewöhnlichen Aufenthalt begründete.

Da der Sitz des Transportunternehmens in Österreich lag, war (waren) der (die) jeweiligen Arbeitgeber des Bws. in Österreich im Sinne des DBA Deutschland/Österreich BGBl.Nr. III 2002/182 ansässig.

Aus diesem Grund kommt Österreich auch dann das Besteuerungsrecht an den „Österreich-Arbeitstagen“ zu, wenn die Zahl von 183 Tagen im Jahr nicht überschritten wird (vgl. Weninger in SWI 8/2007 S 389 ff.).

In den angefochtenen Bescheiden wurde diese Rechtsfrage ohne diesbezügliche Prüfung entschieden, weil das Augenmerk nur auf das Streithema (Familienheimfahrten) gerichtet war.

Ist der Bw. hingegen nur in einem geringen Umfang seiner Jahrestätigkeit in Österreich gewesen und sollte es sich hierbei vor allem um keine ganztägigen Aufenthalte gehandelt haben (z.B. Arbeitsantritte und Beendigung der Auslandstouren im Inland sowie Durchfahrten), spricht dies hingegen für die beschränkte Steuerpflicht des Bw. - vergleichbar den täglich ins Ausland zurückkehrenden Grenzpendlern.

Zu ermitteln ist daher insbesondere, in welchem Umfang er sich ganztägig im Inland aufgehalten hat.

Weitere Unterkunftsmöglichkeit(en) ?

Der Arbeitgeber stellte dem Bw. lt. Berufungsausführungen eine Schlafkabine im LKW-Führerhaus zur Verfügung. Ob eine anderweitige Schlafstelle zusätzlich vom Arbeitgeber

angeboten wurde, wurde nicht geprüft. Die Feststellung auf Bl.Zl. 8/2005 („Nächtigung im LKW“ It. Telefonat (ohne Angabe, mit wem !) ist ergänzungsbedürftig, da mehrere Dienstgeber z.B. im Jahre 2005 vorhanden waren.

Steuerliche Relevanz von Einkünften der Lebenspartnerin ?

Im Rahmen der weiteren Ermittlungen kann auch die Höhe des Bezuges der Lebensgefährtin (steuerliche Relevanz der Einkünfte? (z.B. UFS v. 18.2.2005, RV/0097-L/05 (kleine Landwirtschaft), VwGH 24.04.1996, 1996/15/0006) geklärt werden.

Aufhebung gemäß § 289 BAO und Ermessensbegründung

Ist die Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die oben dargestellten Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung die Erlassung eines anders lautenden Bescheides als möglich zu erachten ist.

Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (§ 289 Abs. 1 BAO).

Die Ermittlung der Anzahl und des Ortes der tatsächlichen Arbeitstage für die Jahre 2005 bis 2006 sowie eine allfällige Berichtigung der Lohnzettel unter Wahrung des Parteiengehörs und die Ermittlung der ganztägigen Aufenthaltstage im Inland, allfällige weitere Unterkunftsmöglichkeit(en) des Bws. etwa am Betriebsgelände des Arbeitgebers oder in dessen Nähe, die steuerliche Relevanz von Einkünften der Lebenspartnerin stellen noch anzustellende Erhebungen bei den gegenständlichen Veranlagungen dar. Es ist Sache des Finanzamtes zu beurteilen, ob die Angaben des Bw. oder allenfalls des Arbeitgebers ausreichen oder ob andere Beweisaufnahmen, etwa auf Grundlage der Fahrtenbuch- oder Reiseaufzeichnungen erforderlich sind (vgl.UFS-Entscheidung v. 6.03.2007, RV/0471-W/06).

Familienheimfahrten nach jüngerer Verwaltungspraxis

Abschließend wird für die ebenfalls noch offene Frage bemerkt, dass die jüngere Verwaltungspraxis im 2. LStR-Wartungserlass vom 27.11.2006 seine Rechtsansicht geändert hat und nunmehr in RZ 354 der LStR 2002 die Auffassung vertritt, dass es für die Anerkennung von Familienheimfahrten nicht entscheidend ist, ob die Wohnmöglichkeit am

Arbeitsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigt steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten.

Linz, am 21. Jänner 2008