



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 2

GZ. RV/1013-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 18. April 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 17. März 2006 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt (Euro):

	2001	2002	2003	2004
Lohnsteuer	1.684,42	2.228,65	1.948,54	1.909,48
Dienstgeberbeitrag	244,51	323,51	282,85	
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	23,36	28,04	23,89	

Die beiliegende Abgabenberechnung bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan u.a. Folgendes fest:

- 1) Der Geschäftsführer der Berufungswerberin, S., sei auch Geschäftsführer der T.-GmbH in B.. Aus diesem Grund fahre dieser ungefähr zwei- bis dreimal pro Woche nach B.. Es seien ihm im Prüfungszeitraum steuerfreie Reisevergütungen (Kilometergelder) ausbezahlt worden. Da laut Kollektivvertrag für Angestellte der Bergwerke und eisenerzeugenden Industrie (§ 2 Abs. 2) der Geschäftsführer von den Bestimmungen des Kollektivvertrages ausgenommen sei, komme die Legaldefinition zur Anwendung. Im gegebenen Fall sei hinsichtlich der Ersätze gem. § 26 Z 4 EStG 1988 von einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit auszugehen. Arbeitsstätte (Dienstort) sei jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig werde. Verlagere sich das regelmäßige Tätigwerden zu einer neuen Arbeitsstätte (Dienstort), seien die Fahrten vom Wohnort zu dieser Arbeitsstätte (Dienstort) als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu berücksichtigen. Für derartige Fahrten könnten daher nichtsteuerbaren Fahrtkosten (Kilometergelder) nicht gewährt werden.
- 2) Hinsichtlich der an den Dienstnehmer N. steuerfrei ausbezahlten Kilometergelder sei ein Privatanteil in der Höhe von 20 Prozent auszuscheiden. Kilometergelder seien nur dann nicht steuerbar zu behandeln, wenn u.a. eine lohnsteuerlich anzuerkennende Dienstreise vorliege, der Arbeitgeber ein Kraftfahrzeug benütze, für dessen Betrieb er aufzukommen habe und die Anzahl der Kilometer durch ein laufend geführtes Fahrtenbuch oder durch sonst geeignete Unterlagen nachgewiesen werde. Bei der Führung des Fahrtenbuches seien keine Privatfahrten aufgezeichnet worden. Es sei nicht zweifelsfrei und klar erkennbar, wie der Dienstnehmer von seiner Wohnung in A. zu der ebenfalls in A. gelegenen Arbeitsstätte (Entfernung: ca. neun Kilometer) komme.

Das Erhebungsgremium errechnete diesbezüglich eine Nachforderung an Lohnsteuer von 2.303,66 Euro (2001), 2.907,98 Euro (2002), 2.426,37 Euro (2003), 1.909,48 Euro (2004), an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von 334,40 Euro (2001), 422,12 Euro (2002), 352,21 Euro (2003) und an Zuschlag zu Dienstgeberbeitrag von 31,95 Euro (2001), 36,59 Euro (2002), 29,75 Euro (2003)

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und schrieb der Rechtsmittelwerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 17. März 2006 die vorhin genannten Beträge zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

a) Kilometergelder an S.

Die belangte Behörde übersehe, dass jede beruflich veranlasste Fahrt Werbungskosten verursache, weil diesbezügliche Aufwendungen unzweifelhaft zur Erwerbung, Sicherung und

Erhaltung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit dienten. Es sei zwar richtig, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte zwingend mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgedeckt seien und zusätzliche Aufwendungen hier steuerlich nicht geltend gemacht werden könnten. Nur soweit beruflich veranlasste Fahrten nicht durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgedeckt seien, könnten daher steuer- und beitragsfreie Aufwandsentschädigungen ausgezahlt bzw. Werbungskosten geltend gemacht werden.

Im vorliegenden Fall seien die strittigen Fahrten aber nicht im Rahmen des Verkehrsabsetzbetrages bzw. Pendlerpauschales abgedeckt, weil in B. kein Dienstort bestehe, der überwiegend im Lohnzahlungszeitraum aufgesucht worden sei. Da zweifellos aber beruflich veranlasste Fahrten zwischen dem Wohnsitz in A. und B. vorlägen, müssten die gewährten Kilometergelder für diese Fahrten steuerfrei sein.

b) Kilometergelder an N.

Der VwGH habe wiederholt festgehalten, dass der erforderliche Nachweis über das Vorliegen einer Dienstreise und die Anzahl der zurückgelegten Kilometer nicht notwendig durch ein Fahrtenbuch, sondern auch durch andere Aufzeichnungen erbracht werden könnte und weiters, dass im Rahmen eines Fahrtenbuchs eine Trennung zwischen privat und beruflich veranlassten Fahrten nicht zwingend erforderlich sei (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0073; 18.12.2001, 2001/15/0191).

Im vorliegenden Fall habe das Erhebungsorgan folgende wiederholt vorgebrachte und für die Entscheidungsfindung wesentliche Argumente der Berufungswerberin nicht berücksichtigt: N. habe nachweislich zwei Fahrzeuge, wobei er eines ausschließlich privat und das andere ausschließlich beruflich nütze. Er sei im Schnitt jeden zweiten Tag im Rahmen umfangreicher Dienstreisen unterwegs. Diese Dienstreisen trete er in der Regel unmittelbar vom Wohnsitz aus an. Allerdings hole er Unterlagen vom Dienstort ab, um sich dann zum Zielort zu begeben. Derartige Fahrten würden aber zweifellos Dienstfahrten darstellen, die dem Dienstnehmer bei Zurücklegung durch ein eigenes Kraftfahrzeug einen Anspruch auf Kilometergeldersätze einräumen würden.

Den Ausführungen in der Beilage zum Prüfungsprotokoll, wonach nicht zweifelsfrei und klar erkennbar sei, wie N. die Strecke zwischen seiner Wohnung und dem Unternehmenssitz zurücklege, müsse daher aus den genannten Gründen widersprochen werden. Die Vorschreibung einer Lohnsteuer auf Basis eines angenommenen Privatanteils in der Höhe von 20 Prozent sei daher nicht rechtens.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufungspunkt a) „Kilometergelder an Herrn S.“

Strittig ist die steuerliche Behandlung von Fahrtkostenersätzen, die die Berufungswerberin ihrem Geschäftsführer für Fahrten nach B., zur T.-GmbH, deren Geschäftsführer ebenfalls Herr S. ist, leistet.

Es geht dabei um die Frage, ob diese geleisteten Fahrtkostenersätze für solche Fahrten als nicht steuerbar im Sinne des § 26 EStG 1988 anzusehen sind.

Gemäß § 26 Z. 4 EStG 1988 (in der im Prüfungszeitraum geltenden Fassung) 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.

Dabei liegt eine Dienstreise (nach der hier ausschließlich in Betracht kommenden ersten Tatbestandskonstellation) vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. 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.

Eine Dienstreise setzt sohin voraus, dass der Arbeitnehmer seinen Dienstort über Auftrag des Arbeitgebers zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Dabei sind Dienstverrichtungen gemeint, die sich aus dem Dienstverhältnis zu dem Dienstgeber ergeben, der den Reisekostenersatz auszahlt und den Dienstreiseauftrag erteilt.

Herr S. erhält (laut vorgelegter Vereinbarung vom 30. Dezember 1997) für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Berufungswerberin ein Entgelt von monatlich 3.400,00 S sowie Reisekostenersätze.

Die Bruttobezüge für seine geringfügige Tätigkeit als Geschäftsführer der Berufungswerberin betrugen im Jahr 2001 51.334,00 S und in den Jahren 2002 bis 2004 jeweils 4.200 Euro. Hingegen erhielt er für seine Tätigkeit bei der T.-GmbH im Jahr 2001 1.219.166,00 S und in den Jahren 2002 bis 2004 jeweils 96.654,88 Euro.

Nach der Aktenlage fuhr Herr S. zwei bis dreimal pro Woche nach B.. In Anbetracht des geringfügigen Beschäftigungsausmaßes bei der Berufungswerberin, der Häufigkeit der Fahrten zur T.-GmbH und der dortigen Tätigkeit als Geschäftsführer sowie der geringfügigen Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit bei der Berufungswerberin (im Vergleich zu den Geschäftsführervergütungen bei der T.-GmbH) geht der Unabhängige Finanzsenat aufgrund der vorliegenden Sach- und Beweislage davon aus, dass Herr S. anlässlich der strittigen Fahren nach B. seinen Dienstort nicht zur Durchführung von Dienstverrichtungen, die sich aus

dem Dienstverhältnis zur Berufungswerberin ergaben, verließ. Damit stellen aber die im Berufungsfall strittigen Fahrten nicht Dienstreisen nach § 26 Z. 4 EStG 1988 dar.

Der Berufungswerberin wurden mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. Februar 2008 die Sachverhaltsannahmen und Ergebnisse des Beweisverfahrens zur Kenntnis gebracht und ihr Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äußern. Der Vorhalt blieb jedoch unbeantwortet.

Dazu kommt, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind. Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Im vorliegenden Fall ist der Wohnsitz von Herrn S. mit seiner Arbeitsstätte, die sich aus dem Beschäftigungsverhältnis mit der Berufungswerberin ergibt (in der H.-Straße, A., der Geschäftsanschrift der Berufungswerberin), ident. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen für Fahrten zwischen verschiedenen Arbeitsstätten, die über die Aufwendungen eines Dienstnehmers für Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte hinausgehen, in ihrer tatsächlichen Höhe (in der Regel bemessen mit dem Kilometergeld) als Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Sollte allerdings eine Arbeitsstätte mit dem Wohnsitz eines Dienstnehmers ident sein, so ist die Fahrt zu einer weiteren Arbeitsstätte als solche zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte anzusehen, weswegen die Aufwendungen nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 steuerlich berücksichtigt werden können. 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 (VwGH 16.9.2003, 97/14/0173, 16.7.1996, 96/14/0033). Sie stellen damit auch keine Dienstreisen im Sinne des § 26 Z. 4 EStG 1988 dar.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1. Jänner 1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Da auch die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben unangefochten blieb, war das Berufungsbegehren in diesem Punkt aus den oben dargelegten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Berufungspunkt b) „Kilometergelder an Herrn N.“

Zwischen den Parteien ist strittig, ob es sich bei den dem genannten Dienstnehmer im Prüfungszeitraum ausbezahnten Kilometergeld-Vergütungen zur Gänze um nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallende Leistungen des Arbeitgebers im Sinne des (bereits oben zitierten) § 26 Z 4 EStG 1988 handelt oder ob diese Vergütungen Teile des steuerpflichtigen Arbeitslohnes darstellen.

Der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt nahmen an, dass 20 Prozent der ausbezahnten Kilometergeld-Vergütungen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen, weil bei der Führung des Fahrtenbuches keine Privatfahrten aufgezeichnet worden seien und nicht zweifelsfrei und klar erkennbar sei, wie der Dienstnehmer von seiner Wohnung in A. zu der ebenfalls in A. gelegenen Arbeitsstätte (Entfernung: ca. neun Kilometer) komme.

In der Stellungnahme des Prüfers vom 24. Juli 2006 zur Berufung heißt es, es sei von zwei Mittelpunkten der Tätigkeit auszugehen. Laut Aufzeichnungen des Dienstnehmers sei er an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum nach B. gefahren. Es seien bei seinen Aufzeichnungen Ungereimtheiten festgestellt worden. So seien nur Fahrten zwischen A. und B. erfasst worden, an den übrigen Tagen überhaupt keine Fahrten. Auch die Kilometerstände seien fraglich. Beispielsweise sei am 12. Jänner 2001 der Anfangsstand in A. derselbe wie der Anfangsstand bei der Rückkehr von B.. Am 17. Jänner 2001 und am 19. Jänner 2001 seien die Kilometerstände ebenfalls ident.

In der ergänzenden Stellungnahme vom 8. April 2008 bringt das Finanzamt im Berufungsverfahren nunmehr vor, dass Herr N. laut den vorliegenden Aufzeichnungen sowohl in A. als auch in B. regelmäßig tätig werde und demzufolge davon auszugehen sei, dass im konkreten Fall zwei Dienstorte, nämlich in A. und in B. vorlägen. Gemäß seiner Fahrtenaufzeichnungen sei Herr N. überwiegend in B. tätig. Bei den Fahrten zwischen der Wohnung in A. und dem Betrieb in B. handle es sich somit um keine Dienstreisen, sondern um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Es handle sich aber auch nicht um Fahrten zwischen zwei Mittelpunkten der Tätigkeit, da laut den Ausführungen im Berufungsschreiben der Dienstort in A. nur angefahren werde, um Unterlagen abzuholen (vgl. VwGH 3.07.1990, 90/14/0069). Das Finanzamt vertritt nunmehr im Berufungsverfahren die Auffassung, dass die an den Dienstnehmer für die Fahrten von der Wohnung in A. nach B. ausbezahnten

Kilometergelder zur Gänze steuerpflichtiger Arbeitslohn seien. Eine Abgeltung dieser Fahrten wäre folglich nur mit dem dafür zustehenden Pendlerpauschale möglich.

Nach der bereits oben zitierten Bestimmung des § 26 Z. 4 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.

Dabei liegt eine Dienstreise (nach der hier ausschließlich in Betracht kommenden ersten Tatbestandskonstellation) vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. 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.

Dazu wurde noch die auf § 26 Z 4 EStG 1988 gestützte Reisekostenverordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II 306/1997 erlassen. Deren § 2 hat folgenden Wortlaut:

"Fahrtkostenvergütungen, die aus Anlass einer nach einer lohngestaltenden Vorschrift (§ 1) vorliegenden Dienstreise gezahlt werden, bleiben insoweit steuerfrei, als sie der Höhe nach die tatsächlichen Kosten oder bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges die Sätze gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG nicht übersteigen."

§ 3 Abs. 1 ("Reisekostenregelung") des hier anzuwendenden Zusatzkollektivvertrages für die Angestellten der Bergwerke und eisenerzeugenden Industrie lautet:

"Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Dienstnehmer zur Ausführung bestimmter Dienstgeschäfte auf Anordnung des zuständigen Vorgesetzten seinen Dienstort vorübergehend auf länger als 3 Stunden verlässt.

Eine Reise beginnt, wenn sie von der Arbeitsstätte aus angetreten wird, mit dem Verlassen der Arbeitsstätte; in allen anderen Fällen mit dem notwendigen Verlassen der Wohnung. Das gleiche gilt sinngemäß für die Beendigung der Reise."

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22. Juni 2006, G 147/05, V 111/05 und G 12/06, V 7/06 Teile des Gesetzestextes sowie die Verordnung BGBl. II 306/1997 als verfassungswidrig aufgehoben. Gemäß Artikel 140 B-VG ist das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des hier nicht vorliegenden Anlassfalles) weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Der VfGH hat die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes einschließlich der darauf basierenden Verordnung mit dem Ablauf des 31. Dezember 2007 begrenzt,

weshalb alle bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte nach der Gesetzeslage vor der Aufhebung zu beurteilen sind.

Auch lohngestaltende Vorschriften können eine Dienstreise - für steuerliche Zwecke - nicht anders festlegen als durch das Abstellen auf das Verlassen des tatsächlichen Dienstortes (VwGH 9.12.2004, 2000/14/0048).

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Tatsächliche Fahrtkosten (z.B. Kilometergeld) können daher für derartige Fahrten nicht steuerfrei gewährt werden.

Der oben angeführte Kollektivvertrag enthält keine näheren Regelungen hinsichtlich des Dienstortes. Als Dienstort ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers anzusehen. In der Regel 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 Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene regelmäßige Einsatzstelle (der "Arbeitsplatz") und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 2 zu § 26 Z. 4; VwGH vom 19.12.2006, 2006/15/0038).

Als Dienstort kommt somit in Betracht:

- feste örtliche Einrichtungen des Dienstgebers im Sinne der im Gesetz ausdrücklich aufgezählten Beispiele (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager, usw),
- die ständige Einsatzstelle außerhalb fester örtlicher Einrichtungen des Dienstgebers im Sinne der Rechtsprechung (siehe Doralt, EStG11, § 26 Tz 45 und die dort zitierte Rspr.).

Nach der dargestellten Auslegung des Dienstortbegriffs ist im Berufungsfall der in A. liegende Unternehmenssitz der Berufungswerberin als Dienstort von Herrn N. anzusehen. Es trifft nämlich nicht zu, dass der genannte Dienstnehmer am Betriebsort der Berufungswerberin nicht tätig wurde, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes (in B.) lag. Aus den vorgelegten Aktenunterlagen (Fahrtenbuchaufzeichnungen) geht vielmehr hervor, dass er auch regelmäßig am Betriebsort der Berufungswerberin und nur ungefähr jeden zweiten Tag in B. tätig wurde, wobei Hin- und Rückfahrt immer am gleichen Tag erfolgten. Nach den vorliegenden Erhebungen finden sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass dem Dienstnehmer in B. ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand oder in dem für das Berufungsverfahren relevanten Zeitraum (bis 30. September 2003) ein Beschäftigungsverhältnis mit der dort ansässigen T.-GmbH bestand. Vor diesem Hintergrund

kann daher der Auffassung des Finanzamtes, es lägen zwei Dienstorte vor, nicht gefolgt werden. Hinsichtlich der strittigen Fahrten nach B. war daher von einem Verlassen des in A. gelegenen Dienstortes auszugehen. In diesem Zusammenhang wird auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. April 2002, 96/13/0152, verwiesen, demzufolge der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Arbeitnehmers sich danach bestimmt, wo er für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig wird.

Das Gesetz sieht zudem vor, dass die Dienstreise auch vom Wohnort aus angetreten werden kann. In einem solchen Fall muss die Reise ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Verlassen des Dienstortes gleichwertig sein. Für eine an sich vom Dienstort aus anzutretende Reise ändert sich lediglich der Antrittsort.

Der Feststellung des Prüfers, es sei nicht zweifelsfrei und klar erkennbar, wie der Dienstnehmer von seiner Wohnung in A. zu der ebenfalls in A. gelegenen Arbeitsstätte (Entfernung: ca. neun Kilometer) komme, ist das unwidersprochen gebliebene Berufungsvorbringen, wonach der Dienstnehmer im Prüfungszeitraum seine Dienstreisen in der Regel vom Wohnsitz aus antrat, wobei er allenfalls Unterlagen vom Dienstort abholte, um sich dann zum Zielort zu begeben, entgegenzuhalten.

Gem. § 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.

Auch im Rahmen der Anwendung des § 26 Z 4 EStG 1988 trifft es nicht zu, dass der Nachweis der mit einem Pkw gefahrenen Strecken nur durch ein Fahrtenbuch oder Reisekostenaufzeichnungen mit konkreten formalen Erfordernissen geführt werden kann (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0073). Ein Fahrtenbuch ist somit nicht der einzige mögliche, aber doch ein tauglicher Nachweis.

Im gegenständlichen Fall ist zu beachten, dass nicht die Dauer der Dienstreisen in Streit steht und auch nicht die bei den Dienstreisen anfallende Fahrtstrecke. Die bei den strittigen Fahrten zurückzulegende Strecke blieb stets gleich (A. - B. und retour). Die Anzahl der Dienstfahrten nach B. wird vom Finanzamt ebenfalls nicht in Frage gestellt.

Hinsichtlich der fehlenden Aufzeichnungen von Privatfahrten hat die Berufungswerberin glaubhaft dargestellt, dass der Dienstnehmer nachweislich zwei Fahrzeuge habe, wobei er eines ausschließlich privat und das andere ausschließlich beruflich nütze. Welcher erhöhte Beweiswert gegeben wäre, wenn auch Aufzeichnungen hinsichtlich des ausschließlich für Privatzwecke genützten Kraftfahrzeuges vorlägen, ist nicht erkennbar.

Dem Berufungsbegehren konnte daher in diesem Punkt Folge gegeben werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 5. Juni 2008