

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

18.12.1990

Geschäftszahl

90/14/0232

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des N gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 31. August 1990, Zl. 155/2-5/K-1990, betreffend Eintragung eines steuerfreien Betrages auf der Lohnsteuerkarte für 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 10.650,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Offizier des österreichischen Bundesheeres, wurde von seinem Arbeitgeber im Jahre 1988 beauftragt, in diesem Jahr zu Fortbildungszwecken an Schulungen auf Luftwaffenstützpunkten in den USA teilzunehmen. Er erhielt hierfür von seinem Dienstgeber Reisegebühren. Diese Reisegebühren übersteigende erhöhte Werbungskosten im Zusammenhang mit dem erwähnten Auftrag machte der Beschwerdeführer zur Eintragung auf der Lohnsteuerkarte geltend.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde diesen Antrag im Instanzenzug mit folgender Begründung ab:

1. Die pauschalen, die Reisekostensätze des Dienstgebers übersteigenden Tages- und Nächtigungsgelder gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1972 stünden nicht zu, weil die Aufenthalte des Beschwerdeführers an den drei verschiedenen Militärstützpunkten in den USA jeweils mehr als eine Woche gedauert hätten (18.5. bis 5.8.1988, 9.8. bis 26.8.1988 und 28.8. bis 9.9.1988). Da der Beschwerdeführer jeweils durchgehend mehr als eine Woche an einem Ort beschäftigt gewesen sei, habe er nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dort den Mittelpunkt seiner Tätigkeit gehabt. Er könne daher zu diesem Ort auch keine Reisetätigkeit entfaltet haben. Die Anerkennung pauschaler Reisekosten komme deshalb nicht in Betracht.

2. Die vorgelegten Unterlagen über Kosten der Lebensführung in Amerika ließen nicht erkennen, inwieweit dem Beschwerdeführer notwendigerweise ein Mehraufwand gegenüber den sonst anfallenden Kosten für Verpflegung, persönliche Gebrauchsgegenstände und Ähnliches erwachsen seien, da derartige Aufwendungen auch ein Steuerpflichtiger zu tragen habe, der in der Nähe seines Wohnortes seine dienstliche Tätigkeit verrichte.

3. Die Aufwendungen, die mit dem Kauf und dem Betrieb eines PKW in Amerika in Zusammenhang stünden, könnten nicht als notwendigerweise durch die Berufstätigkeit in Amerika veranlaßt angesehen werden. Grundsätzlich sei es dem Beschwerdeführer möglich gewesen, die Entfernung von der Wohnung zum Arbeitsplatz mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen, wenn auch unzweifelhaft die Strecke bei Benützung eines eigenen PKW in kürzerer Zeit habe zurückgelegt werden können. Dafür spreche, daß der Beschwerdeführer den PKW auch erst nach längerem Amerikaaufenthalt angeschafft habe. Daß er für die Arbeit selbst den PKW benötigt habe, sei nicht behauptet worden. Es sei vielmehr anzunehmen, daß die Anschaffung des PKW auf private Erwägungen zurückzuführen gewesen sei.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf Berücksichtigung folgender Werbungskosten bei der Eintragung auf der Lohnsteuerkarte verletzt:

1. Durch den Dienstgeber nicht abgedeckte Mehrkosten der Reise;

2. Kosten für Anschaffungen - insbesondere auch von Elektrogeräten - die ausschließlich durch die Notwendigkeit einer zweiten Haushaltsführung während des Amerikaaufenthaltes notwendig geworden seien;

3. erhöhte Fahrtkosten durch die Benützung eines privaten Kraftfahrzeuges für die Wegstrecke von der Unterkunft zur Dienstverrichtungsstelle.

Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zu 1. Dem Beschwerdeführer ist die Judikatur des Gerichtshofes bekannt, nach der am Ort des Mittelpunktes der Tätigkeit keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1972 vorliegt. Nach dieser Rechtsprechung führt allerdings eine längere Tätigkeit an einem Ort, nämlich eine solche von zumindest einer Woche, dort zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit (Erkenntnis vom 27. Juni 1989, 88/14/0197, ÖStZB 1989, 454), dies aus der Erwägung, daß es (erst) der längere Aufenthalt am selben Ort dem Steuerpflichtigen ermögliche, sich dort über Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so den die Annahme von Werbungskosten rechtfertigenden Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden.

Der Beschwerdeführer widerspricht dieser Judikatur nicht. Er meint allerdings, es handle sich hier um keinen Regelfall, in dem eine Woche zur Information über die Verpflegungsmöglichkeiten ausreiche, weil es sich um eine Reise in das fremdsprachige Ausland handle, auf der die Lebensbedingungen noch unbekannter seien als in Österreich. Außerdem sei der Beschwerdeführer durch Kurs- und Übungsstunden sowie durch zusätzliches Lernen in Anspruch genommen gewesen. Es müsse daher eine Frist von mehreren Wochen angesetzt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag dem Beschwerdeführer nicht beizupflichten. Wie er selbst vorbringt, hatte er die ihm von seinem Arbeitgeber auftragene Tätigkeit an Luftwaffenstützpunkten bei Kursen und Schulungen zu entfalten. Die hierzu erforderlichen Sprachkenntnisse mußte der Beschwerdeführer daher bereits besitzen, sodaß die belangte Behörde davon ausgehen durfte, daß diese Kenntnisse auch zu erster Information über Verpflegungsmöglichkeiten genutzt werden konnten. Es haben sich aber auch keine Anhaltspunkte dafür ergeben, daß an oder in der Nähe von Luftwaffenstützpunkten der USA nicht innerhalb kürzester Zeit die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten etwa durch Gespräche mit Kollegen oder Vorgesetzten ausfindig gemacht werden könnten.

Es besteht daher ungeachtet der vom Beschwerdeführer angeführten Umstände kein Grund, im Beschwerdefall nicht davon auszugehen, daß der jeweilige Militärstützpunkt von den dreien, an denen der Beschwerdeführer seine Fortbildung absolvierte, bereits nach einer Woche als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers angesehen werden konnte.

Allerdings wurde von der belangten Behörde übersehen, daß sowohl der jeweils erste Zeitraum bis zur erwähnten Informationsmöglichkeit der drei an völlig verschiedenen Orten der USA stattfindenden Aufenthalte, als auch die Anreise zum ersten Aufenthalt und die Reisen zwischen den drei Aufenthalten sowie die Rückreise nach dem letzten der drei Aufenthalte als Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1972 anzusehen sind und für sie daher die Pauschbeträge nach dieser Gesetzesstelle in Verbindung mit § 26 Z. 7 EStG 1972 anzuerkennen gewesen wären. Daß nämlich nur der jeweilige Ort des Militärstützpunktes und nicht die gesamte Fläche der USA als Mittelpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers angesehen werden können, bedarf keiner Erläuterung.

Zu 2. Die belangte Behörde bezieht sich in diesem Punkt ihrer Entscheidung auf vorgelegte Unterlagen über Kosten der Lebensführung, die sie allerdings nicht festgestellt hat und die auch dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten nicht entnehmbar sind.

Der Beschwerdeführer behauptet, daß es sich bei diesen von ihm im Antrag genannten Kosten um solche für Anschaffungen - insbesondere von Elektrogeräten - gehandelt habe, die durch eine zweite Haushaltsführung in den USA notwendig geworden seien.

Wird die Führung eines zweiten Haushaltes nur durch die Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen veranlaßt, so sind die hiedurch verursachten Aufwendungen Werbungskosten. Dies könnte hier sehr wohl der Fall gewesen sein, weil der Beschwerdeführer am Beschäftigungsort, nämlich in der Nähe des jeweiligen Luftwaffenstützpunktes in den USA wohnen mußte und er weder täglich an seinen Familienwohnsitz in Österreich fahren konnte, noch ihm im Hinblick auf die bereits geschilderte Dauer der Aufenthalte ein Umzug zumutbar war (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch,

2. Aufl., Tz 38 zu § 16). Es ist auch nicht von der Hand zu weisen, daß der Beschwerdeführer Aufwendungen für Anschaffungen zu diesem zweiten Haushalt tätigen mußte, die zu einem entsprechenden Geldabfluß im Streitjahr führten.

Die belangte Behörde räumt in der Gegenschrift ein, daß der Beschwerdeführer anlässlich der von ihm gewünschten und von der belangten Behörde auch durchgeführten Vorsprache bestimmte Gegenstände, vorwiegend Elektrogeräte, erwähnt habe, er aber einer Aufforderung zum Nachweis konkreter Aufwendungen

für den Zweithaushalt nicht nachgekommen sei. Unter der Vielzahl der von ihm vorgelegten Kassen- und Rechnungszettel betreffend Einkäufe in den USA hätten sich derartige Produkte nicht gefunden.

In den Verwaltungsakten liegt zwar ein Aktenvermerk über eine Vorsprache des Beschwerdeführers bei der belangten Behörde am 27. Juli 1990. Von im Beschwerdefall nicht mehr interessierenden Fragen abgesehen ist darin aber nur festgehalten, daß der Beschwerdeführer ein Bündel Rechnungen über Lebenshaltungskosten in Amerika vorgelegt habe. Eine Aufforderung der Behörde an ihn zur Erbringung von Beweisen über Aufwendungen für den Zweithaushalt läßt sich weder diesem Aktenvermerk noch dem Schreiben der belangten Behörde an den Beschwerdeführer vom 12. Juli 1990 entnehmen.

Da die von der belangten Behörde erwähnten Rechnungen nicht im Verwaltungsakt liegen, die belangte Behörde über deren Inhalt aber auch keine Feststellungen getroffen hat, läßt sich vom Verwaltungsgerichtshof die Aussage der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid nicht auf ihre Richtigkeit überprüfen, die vorgelegten Unterlagen über Kosten der Lebensführung ließen keinen notwendigen Mehraufwand erkennen. Da nicht ersichtlich ist, welche Unterlagen die belangte Behörde mit ihrer Feststellung überhaupt gemeint hat, entbehrt der angefochtene Bescheid diesbezüglich einer nachvollziehbaren Begründung.

Es haftet ihm daher in diesem Zusammenhang ein Verfahrensmangel an, von dem nicht auszuschließen ist, daß die belangte Behörde bei seiner Vermeidung zu einem anderen, für den Beschwerdeführer günstigeren Bescheid hätte gelangen können.

Zu 3. Die Werbungskosten durch Aufwendungen für die Anschaffung des PKW begründet der Beschwerdeführer mit der Notwendigkeit der Benützung eines privaten Kraftfahrzeuges für die Wegstrecke von der Unterkunft zur Dienstverrichtungsstelle, weil die amerikanischen Luftwaffenstützpunkte riesige Ausmaße hätten und der Bus vom Quartier bis zur Ausbildungsstätte eine Fahrzeit von einer 3/4 Stunde benötigt habe, wobei die Fahrtzeiten dem normalen Dienstbetrieb mit seinen Standard-Ablösezeiten angepaßt seien, nicht aber den Erfordernissen des Beschwerdeführers als Kursteilnehmer.

Bei den vom Beschwerdeführer genannten Fahrten zwischen Unterkunft und Dienstverrichtungsstelle handelt es sich um nichts anderes als um Fahrten zwischen Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung. Eine Wohnung nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 ist der Ort, von dem aus sich der Arbeitnehmer regelmäßig zu seiner Arbeitsstätte begibt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1990, 87/14/0024). Hat ein Steuerpflichtiger Räume an verschiedenen Orten inne, ist an die Heimeigenschaft zur Verwirklichung des Tatbestandes "Wohnung" nicht die Anforderung zu stellen, daß die Räume den Mittelpunkt seines geselligen Lebens und seines Familienlebens bilden müssen; es darf sich aber auch nicht bloß um einen Raum handeln, in dem der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber nur eine Schlafstelle eingeräumt erhalten hat und den er mit Arbeitskollegen teilen muß (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 1981, 2287/80, ÖStZB 1982, 212).

Der Beschwerdeführer selbst behauptet, sich in den USA bei den jeweiligen Militärstützpunkten einen Zweithaushalt eingerichtet und hierfür Elektrogeräte angeschafft zu haben. Es besteht daher kein Anlaß, an der Wohnungsqualität dieser Haushalte zu zweifeln. Die Aktenlage bietet auch keinen Anhaltspunkt dafür, daß es sich bei den Fahrten zwischen Wohnung und Dienstverrichtungsstelle bereits um Dienstleistung gehandelt habe. Die Dienstverrichtungsstelle am jeweiligen Luftwaffenstützpunkt in den USA ist aber im Hinblick auf den dem Beschwerdeführer durch seinen Arbeitgeber erteilten Auftrag, sich dort der Schulung zu unterziehen, als Arbeitsstätte anzusehen.

Mehraufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung mit dem eigenen Kraftfahrzeug gegenüber der Benützung eines Massenbeförderungsmittels sind gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 durch den dort genannten Pauschbetrag abgegolten. Dieser ist gemäß § 62 Abs. 2 Z. 4 EStG 1972 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes und ohne daß es einer Eintragung auf der Lohnsteuerkarte bedürfte, vom Arbeitslohn abzuziehen. Mehraufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung, die dadurch entstehen, daß anstelle des Massenbeförderungsmittels ein eigenes Kraftfahrzeug benützt wird, kommen somit für eine Eintragung erhöhter Werbungskosten auf der Lohnsteuerkarte nicht in Betracht. Dies gilt selbst dann, wenn die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges deshalb erfolgt, weil ein geeignetes Massenbeförderungsmittel überhaupt fehlt (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch,

2. Aufl., Tz 98 zu § 16).

Der angefochtene Bescheid wäre daher im erwähnten Umfang nicht rechtswidrig, wenn die Regel des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 auf die geschilderten Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung anwendbar wären.

Es ist daher noch zu untersuchen, ob die Pauschbetragsregelung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 auch für Fälle wie den vorliegenden gilt, in denen die Fahrtstrecke im Ausland zurückgelegt wird.

Die den Gesetzesmaterialien entnehmbaren Grundlagen für die Pauschalierung (vgl. 199 BlgNR 8. GP, 3ff; 474 BlgNR 13. GP, 63ff; 987 BlgNR 13. GP, 2) bieten keinen Anhaltspunkt dafür, daß nicht ausschließlich auf österreichische Preisverhältnisse Rücksicht genommen wurde. Daraus zieht der Verwaltungsgerichtshof den Schluß, daß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung, die im Ausland mit dem eigenen Kraftfahrzeug zurückgelegt werden, nicht anwendbar ist, dies völlig unabhängig davon, ob eine

vergleichbare Pauschalierung ausgehend von den jeweiligen Preisverhältnissen des betreffenden Auslandes zu höheren oder zu niedrigeren Beträgen als in Österreich führen müßte.

Für solche Fahrten gilt daher die allgemeine Regel des § 16 Abs. 1 erster und zweiter Satz EStG 1972 in Verbindung mit § 62 Abs. 4 Z. 1 dieses Gesetzes.

Da somit die Verwaltungsvereinfachung durch Pauschalierung nicht zur Anwendung kommt, hätte die belangte Behörde zu prüfen gehabt, ob der für Mehraufwendungen durch Fahrten mit dem eigenen PKW zwischen Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung der von § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1972 geforderte Zusammenhang mit der Einkunftsquelle gegeben war und bejahendenfalls, wie hoch diese Aufwendungen waren.

Den geforderten Zusammenhang durfte die belangte Behörde nicht mit der Begründung ablehnen, die Verwendung eines Kraftfahrzeuges sei nicht notwendig gewesen, weil der Beschwerdeführer den Zeitverlust durch Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels hätte hinnehmen müssen. Abgesehen davon, daß die belangte Behörde keinen Versuch zur Klärung der Frage unternommen hat, welche Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln bestanden und welcher Zeitverlust dem Beschwerdeführer durch deren Benützung drohte, kam es darauf auch gar nicht an, weil die grundsätzliche Aussage des Gesetzgebers in der Regel des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1972 erkennen läßt, daß dem Arbeitnehmer die Verwendung eines Kraftfahrzeuges für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung unabhängig von der Frage der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zuzubilligen und die ihm daraus entstehenden Mehraufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind. Auch die Generalklausel des § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1972 muß daher in diesem Sinne verstanden werden.

Das Argument der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe sich das Fahrzeug erst nach längerem Amerikaaufenthalt angeschafft, ist im übrigen selbst ausgehend vom grundsätzlichen Standpunkt der belangten Behörde zum Nachweis der Unnotwendigkeit des Kraftfahrzeuges für die Fahrt Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung ungeeignet. Aus einer späteren Anschaffung läßt sich nämlich zur Frage der Unzumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels in der Zeit vorher nichts gewinnen. Abgesehen davon ließ die belangte Behörde unberücksichtigt, daß der Beschwerdeführer als Fremder erst eine entsprechend günstige Kaufgelegenheit ausfindig machen und schon deshalb ein gewisser Zeitraum bis zur Anschaffung des Fahrzeuges verstreichen mußte.

Die belangte Behörde hat es daher auch ausgehend von einer unrichtigen Rechtsansicht unterlassen, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt für die Höhe der Aufwendungen zu ermitteln und festzustellen. Sie hat dadurch ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Sie wird daher erst die Kraftfahrzeugkosten ebenso festzustellen haben wie den auf die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung entfallenden Anteil an diesen Kosten, weil nur dieser unter dem genannten Gesichtspunkt als Werbungskosten in Betracht kommt, nicht jedoch der der privaten Lebensführung zuzuordnende Teil der Benützung des Fahrzeuges. Sollte ein genauer Nachweis oder auch nur eine Glaubhaftmachung der Höhe der Kosten und der betreffenden Anteile nicht möglich sein, wird die belangte Behörde gemäß § 184 BAO zu schätzen haben.

Der Beschwerdeführer wird durch den angefochtenen Bescheid daher in dem oben dargestellten Umfang im Rahmen des Beschwerdepunktes in seinen Rechten verletzt. Der Bescheid mußte deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden, weil die festgestellte inhaltliche Rechtswidrigkeit (zu 1. und 3.) die Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (zu 2.) in den Hintergrund drängt (vgl. die bei Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, 3. Aufl., S. 592, zitierte Vorjudikatur).

Die Entscheidung über Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.