



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0374-I/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, Adresse, vertreten durch Stb.K, vom 10. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 8. März 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die in Adresse wohnende X (im Folgenden: Bw.) arbeitet als teilzeitbeschäftigte Dienstnehmerin in einer Apotheke in Innsbruck. Nach ihren Angaben fährt sie die Strecke Wohnung- Arbeitsstätte- Wohnung 2 x, teilweise 3 x pro Woche. Neben diesen nichtselbstständigen Einkünften erzielt sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Einkommensteuererklärung 2010 wurden für die Fahrten Wohnung- Arbeitsstätte- Wohnung das (kleine) Pendlerpauschale im (aliquoten) Ausmaß von 278,40 € („*2 Fünftel v. EUR 696 wegen Teilzeitbeschäftigung*“) als Werbungskosten und Ausgaben für Wohnraumschaffung im Betrag von 2.920 € als Sonderausgaben geltend gemacht.

Im Einkommensteuerbescheid wurde das Pendlerpauschale mit 116 € (696 €/12 x 2) berücksichtigt mit der Begründung, der Arbeitsweg müsse an mindestens 11 Tagen im Monat zurückgelegt werden (überwiegend). Daher könne das Pendlerpauschale nur für die Monate Juni und Juli anerkannt werden. Die Ausgaben für Wohnraumschaffung wurden nicht als Sonderausgaben berücksichtigt im Wesentlichen mit dem Hinweis, aus den vorgelegten Unterlagen sei leider nicht ersichtlich, ob es sich dabei um die Anschaffung eines fertigen Eigenheimes oder um die Errichtung eines Eigenheimes handle. Nur Letzteres führe zu abzugsfähigen Sonderausgaben.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung richtet sich gegen die Höhe des berücksichtigten Pendlerpauschales mit dem Vorbringen, dass sie als angestellte Apothekerin mit einem Beschäftigungsausmaß von 3/10 die Strecke Wohnung- Arbeitsstätte- Wohnung etwa 2 mal pro Woche mit dem Pkw fahre. Bei 105 Fahrten im Jahr 2010 und einer täglichen Fahrtstrecke von 76 km würden sich bei Ansatz des amtlichen Kilometergeldes tatsächliche Fahrtkosten von 3.351,60 € ergeben. Rechne man den Verkehrsabsetzbetrag von 291 € bei ihrer Progression (36,5 %) auf die damit berücksichtigten Aufwendungen um, ergebe sich ein Betrag von 797,26 €. Zusammen mit dem abgezogenen Pendlerpauschale von 116 € würden also diese Fahrtkosten mit 913,26 € Berücksichtigung finden. Die Fahrtkosten unter Berücksichtigung des amtlichen Kilometergeldes seien somit um mehr als das 3,5 fache höher als die berücksichtigten Fahrtkosten. Ein derartiges Missverhältnis sei nur schwer mit dem Sachlichkeitsgebot in Einklang zu bringen. Aber auch bei der derzeit geltenden Rechtslage hätte zumindest das kleine Pendlerpauschale abgezogen werden müssen, weil bei Teilzeitbeschäftigung auf das Überwiegen der Fahrten während der konkreten Arbeitstage abzustellen sei. Für den voraussehbaren Fall, dass dem Berufungsbegehren um Abzug der kilometerabhängigen Fahrtkosten nicht gefolgt werde, möge zumindest das kleine Pendlerpauschale in voller Höhe (somit über den erklärten aliquoten Betrag hinaus) als Werbungskosten abgezogen werden.

Des Weiteren wendet sich die Berufung gegen die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung mit der Begründung, aus dem beigeschlossenen Baubescheid und der ebenfalls übermittelten Kreditzusage der finanzierenden Bank gehe nunmehr deutlich hervor, dass von der Bw. und ihrem Ehemann ein Einfamilienhaus errichtet und nicht ein fertiges Eigenheim gekauft worden sei. Die vom Finanzamt in Zweifel gezogene Tatbestandsvoraussetzung gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG würde daher vorliegen.

Das Finanzamt hat der Anregung um direkte Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz entsprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Berufungspunkt Fahrtkosten Wohnung- Arbeitsstätte- Wohnung

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 sind „Einkünfte“ bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten auch

„6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:
Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km 630 Euro jährlich, von 40 km bis 60 km 1.242 Euro jährlich und über 60 km 1.857 Euro jährlich (idF. SchenkMG 2008, BGBl I Nr. 85/2008, hinsichtlich der Geltungsdauer siehe § 124b Z 146 lit. b EStG 1988).

- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 342 Euro jährlich, von 20 km bis 40 km 1.356 Euro jährlich, von 40 km bis 60 km 2.361 Euro jährlich und über 60 km 3.372 Euro jährlich.“

Im vorliegenden Berufungsfall besteht Streit darüber, ob die Fahrtkosten „Wohnung- Arbeitsstätte- Wohnung“ der teilzeitbeschäftigen Bw. unter Berücksichtigung der Fahrtstrecke und des amtlichen Kilometergeldes mit 3.351,60 € (7.980 km x 0,42 €/pro Km) als Werbungskosten abzuziehen sind. Alternativ wird begehrt, dass nicht das in der Erklärung geltend gemachte aliquotierte kleine Pendlerpauschale im Betrag von 278,40 € (= 2/5 von 696 €) sondern das kleine Pendlerpauschale „in voller Höhe“ als Werbungskosten berücksichtigt wird.

Was den durch den Vergleich der tatsächlichen Fahrtkosten (berechnet mit dem Kilometergeld) mit der Abgeltung der Fahrtkosten Wohnung- Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag und allfälligem Pendlerpauschale vorgebrachten Vorwurf der Verletzung des Sachlichkeitsgebotes anlangt ist im Grundsätzlichen zu erwidern, dass der Unabhängige Finanzsenat bei seiner Entscheidung von der Verfassungskonformität der bestehenden Gesetzeslage auszugehen und diese anzuwenden hat. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung steht somit nicht dem Unabhängigen

Finanzsenat zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines Gesetzesprüfungsverfahrens (Art. 140 B-VG) oder eines Beschwerdeverfahrens (Art. 144 B-VG) vorbehalten. Es erübrigt sich somit ein inhaltliches Eingehen auf das diesbezügliche Berufungsvorbringen, die Abgeltung der PKW- Fahrtkosten in Form des Verkehrsabsetzbetrages und des (kleinen) Pendlerpauschales erfolge in Relation zu den Fahrtkosten laut Kilometergeld nicht angemessen und damit könne die bestehende gesetzliche Regelung betreffend das keine Pendlerpauschale „*nur schwer in Einklang mit dem Sachlichkeitsgebot gebracht werden*“. Wenn aber die Bw. selbst das (verfassungsrechtliche) Sachlichkeitsgebot anspricht, sollte im Gegenstandsfall doch nicht unerwähnt bleiben, dass die Bw. und ihr Ehemann, die beide vorher in Innsbruck wohnten und dort auch weiterhin arbeiten, durch Ankauf (Kaufvertrag vom 19. Jänner 2007) eines Baugrundstückes und nachfolgender Errichtung eines Einfamilienhauses im weiteren Umfeld von Innsbruck ihren Wohnsitz von ihrem Arbeitsort Innsbruck wegverlegt und damit aus privaten Gründen (Wohnen in einem „Naherholungsgebiet“) des Entstehen dieser PKW- Fahrtkosten kausal herbeigeführt und bewusst in Kauf genommen haben. Überdies ist unter dem ökologischen Aspekt im Grundsätzlichen zu hinterfragen, ob bei gegebener Sachlage ein Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot darin liegt, dass die Fahrtkosten mit dem eigenen Pkw in Form des kleinen Pendlerpauschales in Relation zu den tatsächlichen Fahrtkosten nicht zur Gänze, sondern nur in einem pauschalen Ausmaß steuerlich „gefördert“ und damit von der Allgemeinheit „mitgetragen“ werden. Dies zu beurteilen ist letztlich eine politische Entscheidung.

Für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles ist hingegen von Relevanz, dass die Bw. selbst einräumt, dass bei bestehender Gesetzeslage es „voraussehbar“ ist, dass das Begehren um Berücksichtigung der kilometerabhängigen Fahrtkosten abgewiesen wird. Dem ist vollinhaltlich beizupflichten, wird doch in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 normiert, dass Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur nach Maßgabe der dort genannten Voraussetzungen und nur in Form von Pauschbeträgen (so genanntes „kleines“ und „großes“ Pendlerpauschale) als Werbungskosten abzugsfähig sind (VwGH 27.9.2000, 97/14/0033). Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und (gegebenenfalls) den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG sind somit laut Gesetz die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Neben dem berücksichtigten Verkehrsabsetzbetrag führen somit diese von der Bw. mit dem Kilometergeld geltend gemachten Fahrtaufwendungen nicht zu abzugsfähigen Werbungskosten. Solche Fahrtkosten können vielmehr nur bei Vorliegen der für den jeweiligen Pauschbetrag normierten Voraussetzungen in Form des Pendlerpauschales als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dem Berufungsantrag, die Fahrtkosten (berechnet mit dem Kilometergeld) als Werbungskosten abzuziehen, war somit nicht zu entsprechen.

Als alternatives Berufungsbegehren wendet die Bw. ein, zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag seien die Fahrtkosten Wohnung- Arbeitsstätte –Wohnung mit dem kleinen Pendlerpauschale „in voller Höhe“ (und nicht mit dem erklärten aliquoten Betrag) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bezogen auf die von der Bw. vorgenommene Ermittlung des (aliquoten) Pendlerpauschales ausgehend von einem jährlichen Pauschale von 696 € bleibt vorerst festzuhalten, dass nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG idF. SchenkMG 2008, BGBl I Nr. 85/2008 bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km das kleine Pendlerpauschale 630 € und nicht 696 € jährlich beträgt, normiert doch § 124b Z 146 lit b EStG, dass § 16 Abs. 1 Z 6 in der Fassung des Bundesgesetzes I Nr. 85/2008 letztmalig bei der Veranlagung 2010 anzuwenden ist. Erstmals bei der Veranlagung 2011 beträgt für diese Fahrtstrecke der Pauschbetrag 696 € jährlich (siehe § 16 Abs. 1 Z 6 EStG idF. BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 iVm § 124b Z 182 EStG 1988).

An Sachverhalt steht außer Zweifel, dass die einfache Fahrstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ca. 38 km beträgt und die Benützung eines Massebeförderungsmittels zumutbar ist. Die Bw., die zu 3/10 teilzeitbeschäftigt ist, fuhr im Jahr 2010 nach ihren Angaben, dem Finanzamt gegenüber nachgewiesen durch vorgelegte Dienstpläne, die Strecke Wohnung- Arbeitsstätte –Wohnung in folgender Anzahl: Jänner 7x, Februar 9x, März 8x, April 8x, Mai 7x, Juni 12x, Juli 13x, August 3x (Urlaub), September 11x, Oktober 9x, November 9x, Dezember 9x.

Die Bw. argumentiert den nunmehr allein streitgegenständlichen Ansatz des kleinen Pendlerpauschales „in voller Höhe“ (gemeint in Höhe von 630 €) damit, „weil bei Teilzeitbeschäftigung auf das Überwiegen der Fahrten während der konkreten Arbeitstage abzustellen ist“. Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegenzuhalten.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG müssen in zeitlicher Hinsicht die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Gemäß § 77 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum –wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber durchgehend beschäftigt ist– der Kalendermonat. Es steht außer Streit, dass die Bw. beim Arbeitgeber durchgehend vom 1. Jänner bis 31 Dezember 2010 mit reduzierter Dienstzeit regelmäßig im Rahmen eines aufrechten Dienstverhältnisses beschäftigt und der Kalendermonat der Lohnzahlungszeitraum war. Ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, können für den Kalendermonat 20 Arbeitstage angenommen werden. Das kleine Pendlerpauschale steht daher dann zu, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung- Arbeitsstätte- Wohnung zurückgelegt wird. Der Rechtsansicht der Bw., bei Teilzeitbeschäftigung sei auf das Überwiegen der Fahrten während der konkreten Arbeitstage abzustellen, ist zu erwidern, dass aus gleichheitsrechtlicher Sicht der

gegenständliche Fall einer Teilzeitbeschäftigung zumindest an zwei Tagen pro Woche hinsichtlich der Frage des Überwiegens nicht anders beurteilt werden darf als der Fall eines Dienstnehmers, der bei grundsätzlicher Vollzeitbeschäftigung (Fünf-Tage-Arbeitswoche) seinen Arbeitsplatz gleichfalls nur zweimal in der Woche bzw. nicht mehr als 10 x im Monat aufsucht und an den anderen Tagen z.B. Heimarbeit leistet, weil in beiden Fällen identische Fahrtaufwendungen vorliegen. Die Rechtsmeinung der Bw. konsequent weitergedacht würde bei einer vereinbarten Teilzeitbeschäftigung an einem Tag im Monat diese einzige Fahrt Wohnung- Arbeitsstätte- Wohnung in zeitlicher Hinsicht 100 % ausmachen und damit würde im Lohnzahlungszeitraum die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte immer „überwiegend“ zurückgelegt werden. Bei Vorliegen mehrerer Teilzeitbeschäftigungen würde überdies der Rechtsstandpunkt der Bw. zu einer sachlich nicht rechtfertigbaren Vervielfachung des Pauschbetrages führen. Wäre die Bw. beispielsweise an den verbleibenden Arbeitstagen im Monat regelmäßig bei einem oder mehreren anderen Dienstgeber teilzeitbeschäftigt und führe sie an den „konkreten“ Arbeitstagen die Strecke Wohnung- jeweilige Arbeitsstätte- Wohnung, stünde ihr das Pauschale (bei angenommen gleicher Entfernung zwischen Wohnung und jeweiliger Arbeitsstätte) entsprechend der Anzahl der Arbeitsverhältnisse mehrfach zu, während bei sonst gleichen Verhältnissen derselbe Arbeitnehmer im Falle eines einzigen Dienstverhältnisses das Pauschale nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur einmal in Anspruch nehmen kann (siehe diesbezüglich VwGH 31.3.2011, 2007/15/0147, betr. „überwiegend“ bei Teilzeitbeschäftigung anders die mit Amtsbeschwerde angefochtene UFS-Entscheidung vom 24.6.2010, RV/1060-W/10, die überdies eine betragsmäßige Aliquotierung des Pendlerpauschales vornimmt).

Für die Entscheidung des (alternativen) Berufungspunktes ergibt sich aus vorstehenden Ausführungen im Konnex mit diesem VwGH- Erkenntnis die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass entgegen der Auffassung der Bw. auch bei einer Teilzeitbeschäftigung nicht die konkreten Arbeitstage für die Beurteilung der in Frage stehenden Tatbestandsvoraussetzung „überwiegend im Lohnzahlungszeitraum“ maßgebend sind, sondern in zeitlicher Hinsicht darauf abzustellen ist, ob im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung- Arbeitsstätte- Wohnung und damit „überwiegend im Lohnzahlungszeitraum“ zurückgelegt wurde (vgl auch Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 16 EStG Tz. 101). Nach Vorlage der Dienstpläne steht außer Streit und war an Sachverhalt gesichert davon auszugehen, dass die Bw. in den Monaten Juni, Juli, August (wegen des Urlaubs) und September an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung- Arbeitsstätte- Wohnung zurückgelegt hat. Abweichend vom Ansatz des Finanzamtes steht demzufolge der Bw. für diese vier Monate das kleine Pendlerpauschale im anteiligen Ausmaß von 210 € (= 630 €/12 x 4 Monate) zu.

Dem Berufungsbegehren betr. Abzug des kleinen Pendlerpauschales „in voller Höhe“ war insoweit teilweise zu entsprechen.

2. Berufungspunkt Sonderausgaben betr. Wohnraumschaffung

Nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG sind Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden, als Sonderausgaben abzuziehen.

Das Finanzamt lehnte den Abzug der in der Erklärung unter Kz 456 geltend gemachten Sonderausgaben „Wohnraumschaffung/- sanierung“ ab mit der Begründung, „*aufgrund der vorgelegten Unterlagen ist leider nicht ersichtlich, ob es sich um Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG 1988 handelt*“. Der dagegen erhobenen Berufung war ein Baubescheid vom 16.10.2007 gerichtet an die Bw. und ihren Ehemann beigeschlossen, mit dem diesen Bauwerbern der Neubau eines Einfamilienhauses mit Doppelgarage genehmigt wurde. Weiters wurde eine auf die Bw. ausgestellte Kreditzusage betr. Finanzierung des Einfamilienhauses vorgelegt. Nach der nunmehrigen Aktenlage kann kein Zweifel daran bestehen, dass die Bw. Ausgaben zur Wohnraumschaffung (Errichtung eines Eigenheimes) im betragsmäßig unbestritten gebliebenen Ausmaß geleistet hat. Die erklärten Sonderausgaben zur Wohnraumschaffung sind daher gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG iVm § 18 Abs. 3 EStG abzugsfähig.

Zusammenfassend war über die gegenständliche Berufung spruchgemäß abzusprechen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 1. Februar 2013