

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 14. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes XX. vom 8. März 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2004 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Polizeibeamter. Seine Stammdienststelle liegt in A.. In der Zeit von Jänner bis April 2004 war er einer Dienststelle in B.. , ab Juni 2004 war er einer Dienststelle in C.. zur Dienstleistung zugeteilt.

Der Bw. ist verheiratet und hat zwei Kinder. Der Familienwohnsitz befindet sich in D., im Nahebereich der Stammdienststelle in A.. Der Zuteilungsort B.. ist vom Familienwohnsitz des Bw. 104 km und der Zuteilungsort C.. vom Familienwohnsitz 143 km entfernt.

In der (elektronisch eingebrachten) Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 machte der Bw. für die Zeiten der Dienstzuteilungen Kosten der doppelten Haushaltsführung (Familienheimfahrten von B.. bzw. C.. nach D.) im Gesamtbetrag von € 2.157,50.- als Werbungskosten geltend. Im Bescheid betreffend Einkommensteuer

(Arbeitnehmerveranlagung) 2004 wurde lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten von 132 € (§ 16 Abs. 3 EStG 1998) berücksichtigt.

Hinsichtlich der Nichtgewährung der geltend gemachten Werbungskosten verwies das Finanzamt auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 12.1.2004 betreffend die Arbeitnehmerveranlagung 2003.

In der angeführten Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt auf die bestehende Verwaltungspraxis, wonach steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers für Tage, an denen sich der Arbeitnehmer am Familienwohnsitz aufhalte, mit den abzugsfähigen (nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 limitierten) Ausgaben für Familienheimfahrten verrechnet würden. Für die Tage des Aufenthaltes am Familienwohnsitz könnten dem Bw. keine Mehraufwendungen für Verpflegung oder Unterkunft erwachsen sein. Die auf Grund lohngestaltender Vorschriften auch für die Aufenthaltszeiten am Familienwohnsitz gewährten, steuerfrei belassenen Zuteilungsgebühren seien daher nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt als Kostenbeitrag des Arbeitgebers für die durch die Dienstzuteilung generell verursachten Mehrkosten einschließlich der mit der Heimfahrt verbundenen Fahrtkosten zu verstehen.

Die auf die Zeiten des Aufenthaltes am Familienwohnsitz entfallenden steuerfreien Zuteilungsgebühren (Tagesgebühren) seien von dem für Familienheimfahrten geltend gemachten Betrag (Km- Gelder) abzuziehen.

Gegen den angeführten Bescheid er hob der Bw. mit Schreiben vom 14.3.2006 Berufung. Als Begründung für das Rechtsmittel verwies der Bw. auf die an ihn ergangene Berufungsentscheidung des UFS vom 26.1.2006, RV/0553- I/04 (Arbeitnehmerveranlagung 2003).

In der Beilage zur Berufung begehrte der Bw. die Berücksichtigung von 15 Fahrten D. – B. . zu je 36,4 € und 26 Fahrten D. - C. . zu je 50,05 € (insgesamt 1.847,30 €).

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar an den Unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 21.7.2003, RV/2305-W/02, die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

- 1) Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (soweit sie die im Gesetz genannten Sätze nicht übersteigen). Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an

seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. 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 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.

Zu § 26 Z 4 EStG 1988 ist am 17. Oktober 1997 die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen BGBl. II Nr. 306/1997 betreffend Reisekostenvergütungen auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift ("Dienstreiseverordnung") ergangen. Diese Verordnung bestimmt:

"§ 1. Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

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

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

Tagesgelder zu erhalten hat, sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.

§ 2. 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."

Nach den unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes hat der Bw. für die Zeit der Dienstzuteilung Zuteilungsgebühren - und zwar Tagesgebühren - nach § 22 der Reisegebührenvorschrift (RGV) erhalten, die (im Rahmen der Sätze des § 26 Z 4 lit. b EStG 1988) auch insoweit nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogen wurden, als sie auf die am Familienwohnsitz verbrachten dienstfreien Tage entfielen.

2) 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. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Nimmt der Steuerpflichtige eine Erwerbstätigkeit an einem außerhalb der üblichen Entfernung zum Wohnort gelegenen Arbeitsort auf und ist ihm weder die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz noch eine Verlegung der Familienwohnung an den Ort der Erwerbstätigkeit zumutbar, stellen die Kosten der doppelten Haushaltsführung einschließlich der Familienheimfahrten nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Werbungskosten dar. Aufwendungen für Familienheimfahrten sind allerdings nur insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen. Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen sind in der Regel wöchentliche Familienheimfahrten zu berücksichtigen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 220 zu § 16 Stichwort

"Familienheimfahrten" sowie Tz 359 zu § 4 und die dort zitierte Rechtsprechung). Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung ist zudem der Abzug von Werbungskosten für Familienheimfahrten der Höhe nach mit dem Betrag des höchsten Pendlerpauschales (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988) begrenzt, wobei die jährliche Höchstgrenze (im Streitjahr: 2.421,- €) auf den Zeitraum der doppelten Haushaltsführung (hier: Jänner bis April und Juni bis Dezember 2004, d.s. 11 Monate) umzurechnen ist. Daraus ergibt sich im Berufungsfall eine Begrenzung der abzugsfähigen Kosten für Familienheimfahrten mit insgesamt 2.219,25,- €. Für eine monatsweise Betrachtung findet sich im Gesetz kein Anhaltspunkt (UFS vom 7.2.2005, RV/0458-I/03).

Außer Streit steht, dass die Kosten der Familienheimfahrten von den Dienststellen in B. . bzw . C. . zum Familienwohnsitz in D. dem Grunde nach als Werbungskosten abzugsfähig waren, weil dem Bw. eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach B. . bzw. C. . schon im Hinblick auf die zeitliche Befristung der Dienstzuteilungen nicht zugemutet werden konnte.

Aus der der Berufungsschrift beigeschlossenen Aufstellung ergibt sich, dass der Bw. im Streitjahr nach Maßgabe seines Dienstplanes (Wechseldienst) in unregelmäßigen, öfters kürzeren Zeitabständen als ca. einer Woche nach Hause gefahren ist. Abzugsfähig sind, wie oben ausgeführt, nur die Kosten von Familienheimfahrten, die in angemessenen Zeitabständen unternommen werden. Der Bw. hat hinsichtlich des Streitjahres in der Berufung nur für einen Teil der tatsächlich absolvierten Fahrten den Abzug als Werbungskosten begehrt und damit der vorhin dargestellten Einschränkung der Abzugsfähigkeit in angemessener Weise Rechnung getragen. Zu bemerken ist auch, dass die Amtspartei gegen die konkrete Anzahl der vom Bw. geltend gemachten Fahrten z.B. anlässlich der Berufungsvorlage keine Einwendungen erhoben hat.

3) Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Diese Bestimmung ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 149 zu § 20). Soweit der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber Kostenersätze erhält, die gemäß § 26 EStG 1988 zu den nicht steuerbaren Einnahmen gehören, kann der Arbeitnehmer die ihm ersetzenen Ausgaben daher nicht als Werbungskosten abziehen. Erst wenn der Arbeitnehmer mehr aufwenden muss, als ihm ersetzt wird, kann er den Mehrbetrag grundsätzlich als Werbungskosten geltend machen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Band III B Kommentar, Rz 5 letzter Absatz zu § 16 EStG 1988 allgemein).

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 kommt zur Anwendung, wenn zwischen den Einnahmen und den Ausgaben ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang besteht (VwGH 16.12.1986, 84/14/0127). Die Grenze der Anwendbarkeit der Bestimmung liegt also dort, wo kein solcher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Rz 42 zu § 20). Nun trifft es zwar zu, dass sowohl die dem Bw. ausbezahlten Zuteilungsgebühren als auch die ihm erwachsenen Fahrtkosten für Familienheimfahrten letztlich auf die Dienstzuteilung (an vom Wohnort jeweils über 100 km entfernte Dienststellen) zurückzuführen sind. Bei den hier in Rede stehenden Zuteilungsgebühren nach § 22 RGV handelt es sich jedoch um Tagesgebühren zur Abgeltung von (dienstortbedingten) Verpflegungsmehraufwendungen. Reisebeihilfen für Heimreisen an den Wohnort werden verheirateten Beamten nach je 90 Tagen der Dienstzuteilung gemäß § 24 RGV neben der Zuteilungsgebühr gewährt. Zwischen der nach § 22 RGV durchgehend (auch für die am Wohnort verbrachte Freizeit; Galee-Traumüller, Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten, 9. Auflage, S. 95) zustehenden Zuteilungsgebühr und den aus Anlass der Heimreise anfallenden Fahrtkosten (Kilometergeldern) besteht somit kein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG 1988, weil mit der Zuteilungsgebühr keine Fahrtkosten ersetzt werden. Der Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach die als Werbungskosten abzugsfähigen Kilometergelder für Familienheimfahrten um Zuteilungsgebühren für die am Wohnort verbrachten dienstfreien Zeiten zu kürzen seien, kann deshalb nicht gefolgt werden. Ist - wie hier - der Tatbestand des § 1 Z 2 der Dienstreiseverordnung erfüllt, bleiben Tagesgebühren im Rahmen der Sätze des § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 auch insoweit steuerfrei, als sie auf die am Familienwohnsitz verbrachte Freizeit entfallen. Die sachliche Rechtfertigung bzw. Verfassungskonformität einer solchen Regelung ist im Rahmen dieses Berufungsverfahrens nicht zu prüfen (zur Rechtslage vor der Dienstreiseverordnung siehe jedoch VwGH 25.11.1997, 93/14/0163). Eine Erweiterung des Anwendungsbereiches des § 20 Abs. 2 EStG 1988 in Fällen, in denen nach der Dienstreiseverordnung steuerfrei belassenen Leistungen des Arbeitgebers nicht mehr der Charakter eines Reisekostenersatzes (im Sinne der allgemeinen Begriffsbestimmung des § 26 Z 4 zweiter Satz EStG 1988) zukommt, kann aus dem Gesetz in keinem Fall abgeleitet werden.

4) Insgesamt ergibt sich somit, dass die strittigen Kosten für Familienheimfahrten im anlässlich der Berufung eingeschränkten Umfang (1.847, 30 €) zu gewähren sind.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer 2004 ist dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 6. Juli 2006