

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch Mag. Ingrid Huber, Steuerberaterin & Wirtschaftsprüferin, 9500 Villach, Moritschstraße 2, vom 22. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vom 14. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind im Detail dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Polizeibeamter und war im Kalenderjahr 2004 ganzjährig einer polizeilichen Sondereinheit zum Dienst zugeteilt. Der Dienstzuteilungsort lag in S. und ist vom ständigen Familienwohnsitz des Bw. in I. ca. 186 km entfernt.

In der am 7. Juli 2005 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Arbeitnehmerveranlagungserklärung (L1 2004) machte der Bw. u.a. unter der Kennzahl 723 (doppelte Haushaltsführung): einen Betrag in Höhe von € 2.596,74 als Werbungskosten im Sinne des § 16 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 geltend.

Im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 2005 schlüsselte der Bw. den geltend gemachten Aufwandsbetrag von € 2.596,74 auf Kosten für doppelte Haushaltsführung

(Leintuch, Bettwäsche für Wohnung beim Arbeitgeber) im Betrag von € 175,74 und Kosten für Familienheimfahrten im Betrag von € 2.421,00 (im Ausmaß des sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 ergebenden Höchstbetrages) auf. In einer gesondert vorgelegten Erläuterung, datiert mit 22.4.2005, wies der Bw. darauf hin, dass seine tatsächlichen Kosten zufolge seiner durchgeföhrten Familienheimfahrten unter Anwendung des amtlichen Kilometergeldes (46 Heimreisen x 186 km x 2 hin/ret = 17.112 km x € 0,356) einen rechnerischen PKW-Aufwandsbetrag von € 6.091,87 ergeben habe.

Über Ersuchen des Finanzamtes übermittelte die steuerliche Vertreterin des Bw. mit Eingabe vom 2. Dezember 2005 u.a. Kopien der Reiserechnungen des Bw. für das gesamte Kalenderjahr 2004. Aus den vorgelegten Reiserechnungen war u.a. zu entnehmen, dass der Bw. für die Dienstzuteilung an den Dienstort S. eine Zuteilungsgebühr gemäß § 22 Reisegebührenvorschrift (RGV) 1955 in Höhe von € 7.081,70, welche sich aus einer pauschalen 75 %igen Tages- und Nächtigungsgebühr zusammensetzte und für Familienheimreisen nach § 24 RGV 1955 einen Betrag in Höhe von € 165,55 bei seinem Dienstgeber geltend machte. Evident ist auch die Tatsache, dass diese angesprochenen Reisevergütungen vom Dienstgeber des Bw. unter Anwendung der Norm des § 26 Z 4 EStG 1988 als nicht steuerbar behandelt und an den Bw. ausbezahlt worden waren.

Das Finanzamt anerkannte bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2004 (datiert 14. Dezember 2005) einen Betrag in Höhe von € 5.898,05 (= Familienheimfahrten: € 2.255,34, Fort- und Ausbildungskosten: € 1.656,71, Reisekosten: € 652,20, Arbeitsmittel, Arbeitskleidung: € 490,29, sonst. Aufwendungen: € 843,40) als Werbungskosten. Zur Nichtberücksichtigung bzw. zum Abweichen von den beantragten Werbungskosten verwies das Finanzamt u.a. auf eine telefonische Besprechung. Aus den vorgelegten Verwaltungsakten geht dazu hervor, dass der vom Bw. unter dem Titel Kosten für doppelte Haushaltsführung (Leintuch, Bettwäsche für Wohnung beim Arbeitgeber) geltend gemachte Betrag von € 175,74 zur Gänze nicht als Werbungskosten berücksichtigt wurde. Hinsichtlich der Kosten für Familienheimfahrten wich das Finanzamt vom Antragsbegehren des Bw. insoweit ab, als es die nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 betragsmäßig begrenzt abzugsfähigen Ausgaben für Familienheimfahrten, welche im Streitjahr 2004 € 2.421,00 betragen, um die vom Dienstgeber des Bw. vergüteten Dienstreisekostenersätze für Familienheimreisen (§ 24 RGV 1955) im Betrag von € 165,55 kürzte.

Die steuerliche Vertreterin des Bw. erhob gegen diesen Bescheid innerhalb einer bewilligten Berufungsfristverlängerung form- und fristgerecht Berufung. Im Wesentlichen wurde darin begründend vorgebracht, dass die tatsächlichen Kosten für die Familienheimfahrten € 6.091,87 (wiederholt verwies der Bw. in einer Beilage auf die Berechnung der erwachsenen

Fahrtkosten) betragen würden. Nach Abzug der Ersatzleistungen des Dienstgebers würde der verbleibende Betrag weit über dem beantragten gesetzlichen Maximalbetrag von € 2.421,00 liegen. Eine Kürzung des gesetzlichen Höchstbetrages um die Ersatzleistungen des Dienstgebers sei gesetzlich nicht vorgesehen. Kosten für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung seien als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Die Anschaffung der Bettwäsche in Höhe von € 175,74 sei beruflich bedingt und somit steuerlich im Rahmen der Werbungskosten anzuerkennen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 96 EStG 1988 ist diesbezüglich im Kalenderjahr 2001 von einem Betrag von € 2.421,00 jährlich auszugehen.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

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 im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.

Zu § 26 Z 4 EStG 1988 wurde durch den Bundesminister für Finanzen eine Reisekostenverordnung erlassen. Diese Verordnung BGBl. II 306/1997 hat folgenden Wortlaut:

"§ 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."

1. Kosten doppelter Haushaltsführung:

Im gegenständlichen Berufungspunkt versagte das Finanzamt unter Anwendung der Normvorschrift des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2004 den vom Bw. aus dem Titel doppelte Haushaltsführung geltend gemachten Aufwandsbetrag für Bettwäsche in Höhe von € 175,74 die Anerkennung als Werbungskosten.

Aus den Inhalten des Verwaltungsaktes erweist sich als unstrittig, dass beim Bw. im Streitjahr 2004 eine beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung vorgelegen war. Fest steht auch, dass der Bw. am Dienstzuteilungsort S. über eine vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Dienstwohnung (Unterkunft/Schlafstelle) verfügte. Evident ist allerdings auch die Tatsache, dass der Bw. für die Zeit seiner Dienstzuteilung an den Dienstort S. eine Zuteilungsgebühr gemäß § 22 RGV 1955 in Höhe von € 7.081,70 (davon Nächtigungsgebühr € 2.604,90) vergütet bekam, welche sich aus einer pauschalen 75 %igen Tages- und Nächtigungsgebühr zusammensetzte, die unter Anwendung der Norm des § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 auch insoweit nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogen worden war. Fest steht auch, dass vom Bw. für das Streitjahr 2004 lediglich ein tatsächlicher Nachweis an Nächtigungskosten für Bettwäsche im Betrag von € 175,74 vor dem Finanzamt geführt worden war.

Gemäß § 22 Abs. 1 RGV erhält der Beamte bei einer Dienstzuteilung eine Zuteilungsgebühr; sie umfasst die Tagesgebühr und die Nächtigungsgebühr. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung beträgt die Zuteilungsgebühr für die ersten 30 Tage der Dienstzuteilung 100% der Tagesgebühr nach Tarif I und der Nächtigungsgebühr nach § 13; ab dem 31. Tag der Dienstzuteilung beträgt die Zuteilungsgebühr für Beamte 75 %, wenn ... (siehe § 22 Abs. 2 Z. 2 lit. a RGV).

Wenn der Beamte nachweist, dass die tatsächlich unvermeidbaren Auslagen für die in Anspruch genommene Nachtunterkunft die ihm zustehende Nächtigungsgebühr übersteigen, kann ihm ein Zuschuss zur Nächtigungsgebühr bis zur Höhe der tatsächlich nachgewiesenen Auslagen, höchstens aber bis zu 350 % der Nächtigungsgebühr, gewährt werden (siehe § 13 Abs. 7 RGV).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wird mit der oben angesprochenen Zuteilungsgebühr iSd § 22 RGV (Tages- und Nächtigungsgebühr) im Wesentlichen der mit einer Dienstreise verbundene Mehraufwand für Verpflegung und Unterkunft in pauschalierter Form abgegolten.

Die steuerliche Bestimmung des § 26 Z 4 ES1988 regelt einheitlich für alle Arbeitnehmer, unter welchen Voraussetzungen aus Anlass einer Dienstreise gezahlte Reisevergütungen nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören. Werden somit Zuteilungsgebühren iSd § 22 RGV (Tages- und Nächtigungsgebühr) gemäß § 26 Z 4 ES1988 nicht steuerbar gestellt, so wird

dadurch einzig dem Umstand Rechnung getragen, dass dem Beamten jene besonderen Kosten bzw. Aufwendungen steuerbegünstigt abgegolten werden sollen, die diesem durch die Dienstzuteilung erwachsen.

Fallen jedoch Leistungen des Arbeitgebers, wie dies auf die Zuteilungsgebühren (pauschale Nächtigungsgebühr) des Bw. zutrifft, nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so hat dies zur Folge, dass Ausgaben, soweit sie mit den nicht steuerbaren Reisekostenersätzen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen.

Der Normzweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist daher Ausdruck eines allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Tz 149 zu § 20). Für das Abzugsverbot ist es nicht entscheidend, ob es sich dabei um steuerfreie Einkünfte (zB nach § 3 EStG) oder aber um nicht steuerbare Beträge (zB nach § 26 EStG) handelt (Doralt, EStG4, § 20 Tz 149, 150 mwN; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 20 Tz 40,41).

Für die Zulässigkeit der Verknüpfung von (berufsbedingten) Aufwendungen oder Ausgaben und steuerfreier Einnahmen hat der Gesetzgeber durch den Regelungsinhalt des § 20 Abs. 2 EStG 1988 aber auch auf das Erfordernis eines "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" abgestellt. Dieser Begriff des "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs" ist nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung zu verstehen - somit solcher Art, dass die Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen - sondern es genügt bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. VwGH 16.12.1986, Zi. 84/14/0127).

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ausgaben und nicht steuerbaren Beträgen (zB Reisekostenvergütungen) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dann gegeben, wenn die Verknüpfung zwischen beiden Größen jedenfalls durch dasselbe Ereignis veranlasst ist oder diese zueinander in einem engeren Konnex stehen. Im Gegenstandsfall ist diese Tatbestandsfrage zu bejahen, da die Dienstzuteilung des Bw., aus der die nicht steuerbaren Zuteilungsgebühren gemäß § 22 RGV 1955 in Höhe von € 7.081,70 (inkl. Nächtigungsgebühren) resultieren, als kausal für die geltend gemachten Werbungskosten (Kosten doppelter Haushaltsführung) anzusehen sind.

Folglich ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein klar abgrenzbarer objektiver und nicht ein bloß allgemeiner Zusammenhang zwischen den von dem Bw. geltend gemachten Werbungskosten, nämlich bei den strittigen Kosten doppelter Haushaltsführung

(Nächtigungskosten = Bettwäsche) und den nicht steuerbaren Reisekostenvergütungen (Zuteilungsgebühr gemäß § 22 RGV 1955) gegeben.

Wenn das Finanzamt angesichts dieser Sach- und Aktenlage und unter Anwendung der Norm des § 20 Abs. 2 EStG 1988, zum Berufungspunkt "Kosten doppelter Haushaltsführung" zur Ansicht gelangte, dass die diesbezüglich geltend gemachten Werbungskosten den nicht steuerbar ausbezahnten Zuteilungsgebühren des Bw. gegenzurechnen seien, so kann der Unabhängige Finanzsenat in dieser Vorgangsweise bzw. Berechnungsart keine Rechtswidrigkeit erkennen. Zufolge der Gegenverrechnung der an den Bw. im Kalenderjahr 2004 nicht steuerbar ausbezahnten pauschalen Nächtigungsgebühr in Höhe von € 2.604,90 ergibt sich, dass die vom Bw. geltend gemachten Kosten doppelter Haushaltsführung für Bettwäsche im Betrag von € 175,74 zur Gänze abgedeckt worden waren und insoweit daraus kein als Werbungskosten anzuerkennender Betrag für das Kalenderjahr 2004 verbleibt.

Das Berufungsbegehren des Bw. war daher in diesem Streitpunkt aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

2. Kosten für Familienheimfahrten:

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.

Außer Streit steht, dass die Kosten des Bw. für Familienheimfahrten vom Dienstzuteilungsort in S. zum Familienwohnsitz in I. dem Grunde nach als Werbungskosten abzugsfähig sind, weil dem Bw. eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach S. schon im Hinblick auf die zeitliche Befristung der Dienstzuteilung nicht zugemutet werden konnte.

Aus den der Berufung beigeschlossenen Aufstellungen des Bw. geht hervor, dass dieser im Streitjahr 2004 seine Heimreisen zum Familienwohnsitz mit seinem privaten Kraftfahrzeug unternommen habe. Laut Berechnung des Bw. ergab die Fahrleistung für 46 Familienheimfahrten eine Fahrtstrecke von 17.112 Km (= 186 Km x 2 x 46). Den Kostenaufwand für diese Familienheimfahrten ermittelte der Bw. durch Ansatz des amtlichen Kilometergeldes (€ 0,356/Km) und kam sohin zu einem Aufwandsbetrag in Höhe von € 6.091,87.

Fest steht auch, dass der Bw. im Streitjahr 2004 von seinem Dienstgeber einen Dienstreisekostenersatz für vier Familienheimreisen nach § 24 RGV 1955 im Gesamtbetrag

von € 165,55 vergütet bekam. Außer Streit steht auch, dass die Fahrtkostenvergütung für die Familienheimreisen vom Dienstgeber des Bw. nach den Bestimmungen der RGV (lohngestaltende Vorschrift) und unter Anwendung der Norm des § 26 Z 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. II Nr. 306/1997 gesetzeskonform nicht steuerbar an den Bw. ausbezahlt und folglich auch insoweit nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogen worden war.

Wie bereits im ersten Streitpunkt unter Verweis auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 ausführlich dargelegt wurde, kann ein Arbeitnehmer Ausgaben bzw. Aufwendungen generell dann nicht mit Erfolg als Werbungskosten geltend machen, soweit diese Ausgaben vom Arbeitgeber getragen bzw. ersetzt werden und gemäß § 26 EStG zu den nicht steuerbaren Einkünften zählen. Zwischen den Verfahrensparteien besteht darüber Einvernehmen, dass folglich die Aufwendungen des Bw. im Zusammenhang mit den Familienheimfahrten dem Grunde nach um die Dienstreisekostenersätze für Familienheimreisen in Höhe von € 165,55 zu kürzen sind.

Als einzige strittig verbleiben jedoch die Fragen, ob die dem Bw. tatsächlich erwachsenen Kosten im Zusammenhang mit seinen im Streitjahr unternommenen Familienheimfahrten in Höhe von € 6.091,87 zunächst um die nicht steuerbar ausbezahlten Dienstreisekostenersätze für vier Familienheimreisen im Betrag von € 165,55 zu vermindern wären und sodann im Rahmen des durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 normierten Höchstbetrages (€ 2.421,00) als Werbungskosten zum Ansatz gelangen könnten (Ansicht des Bw.) oder aber, ob der Höchst- bzw. Grenzbetrag iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 von € 2.421,00 um die nicht steuerbar ausbezahlten Familienheimreisevergütungen (§ 24 RGV 1955) im Gesamtbetrag von € 165,55 zu kürzen sei und insoweit lediglich der Differenzbetrag von € 2.255,45 sodann als Werbungskosten zu berücksichtigen wäre (Ansicht des Finanzamtes).

Das Finanzamt stützt sich hinsichtlich des Abweisungsbegehrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat im Wesentlichen auf die geäußerte Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 356 letzter Satz und kommt zu dem Schluss, dass steuerfreie Dienstreiseersätze des Arbeitgebers von den nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 limitierten Betrag abzuziehen sind.

Diese Rechtsansicht wird jedoch vom Unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt.

Wie bereits eingangs rechtlich ausgeführt wurde, können Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort (Dienststelle) zum Familienwohnsitz im Rahmen des durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 in Verbindung mit § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 gesetzten Grenzbetrages grundsätzlich als Werbungskosten Berücksichtigung finden. Entsprechend der zitierten Normvorschriften ist die Abzugsfähigkeit

von Kosten für Familienheimfahrten für das Jahr 2004 mit einem jährlichen Betrag in Höhe von € 2.421,00 limitiert.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag aus dem klaren Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 keinen Hinweis darauf zu erkennen, wonach ein in Verbindung mit § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 normierter Höchstbetrag weiters um so genannte steuerfreie oder nicht steuerbare Kostenersätze zu kürzen wäre. Vielmehr ist der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 der Regelungsinhalt zu entnehmen, dass über den Grenz- bzw. Höchstbetrag hinausgehende Aufwandsbeträge im Zusammenhang mit Familienheimfahrten steuerrechtlich als nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben zu werten sind.

Der Rechenvorgang – Kürzung des Höchstbetrages (€ 2.421,00) um nicht steuerbare Reisekostenersätze (€ 165,55) - des Finanzamtes erweist sich auch deshalb als rechtswidrig, weil durch den Abzug des nicht steuerbaren Reisekostenersatzes iSd § 26 Z 4 ES1988 vom Höchstbetrag nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988, ein gesetzeskonformer an den Bw. nicht steuerbar ausbezahilter Betrag iSd § 26 Z 4 ES1988 ohne Sach- und Rechtsgrundlage „steuerpflichtig gestellt“ und de facto einer Nachversteuerung im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung unterzogen worden wäre.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind steuerfreie oder nicht steuerbare Kostenersätze des Arbeitgebers unter Beachtung der Normvorschrift des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ausschließlich von den tatsächlich nachgewiesenen (erwachsenen) Ausgaben bzw. Aufwendungen eines Arbeitnehmers in Abzug zu bringen, um so zu jener Kosten- bzw. Betragsgröße zu gelangen, welche sodann sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach für einen Werbungskostenabzug in Betracht kommen könne.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat, dass dem diesbezüglichen Berufungsbegehren des Bw. Berechtigung zukommt. Laut Sach- und Aktenlage sind dem Bw. aus dem Titel Familienheimfahrten Aufwendungen in Höhe von € 5.926,32 (= € 6.091,87 abzügl. nicht steuerbarer Kostenersätze des Arbeitgebers von € 165,55) erwachsen. Unter Beachtung der Normvorschrift des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sind dem Bw. für das Streitjahr 2004 folglich abzugsfähige Werbungskosten für Familienheimfahrten im Höchstbetrag von € 2.421,00 zuzerkennen.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer 2004 ist dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 22. März 2007