



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 19. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 16. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Polizeibeamter. Seine Stammdienststelle liegt in R.; vom 1. Februar 2005 bis 31. Dezember 2005 war er einer Dienststelle in G. zur Dienstleistung zugeteilt.

Der Bw. ist verheiratet und Vater dreier Kinder. Der Familienwohnsitz befindet sich in V., im Nahebereich der Stammdienststelle. Die Zuteilungsdienststelle in G. ist ca. 120 km vom Familienwohnsitz entfernt.

Für die Zeit der Dienstzuteilung erhielt der Bw. nach Reisgebührenvorschrift (RGV) Zuteilungsgebühren, und zwar Tagesgebühren und Nächtigungsgebühren ausbezahlt.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 machte der Bw. für die Zeiten seiner Dienstzuteilung die Kosten für Familienheimfahrten im Gesamtbetrag von 992,64 € ($240 \text{ km} \times 11 \times 0,376 \text{ €}$) als Werbungskosten geltend.

Weiters beantragte der Bw. das große Pendlerpauschale in Höhe von 972 €.

Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für 2005 wurden die beantragten Kosten für Familienheimfahrten mit nachstehender Begründung nicht als Werbungskosten anerkannt:

"Unter Berücksichtigung der während der Heimfahrt ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder können keine Mehrkosten für Familienheimfahrten festgestellt werden."

Weiters wurde in der Begründung darauf hingewiesen, dass der Dienstgeber des Bw. – trotz dessen Dienstzuteilung seit Februar 2005 nach G. - laut übermittelten Lohnzettel ein Pendlerpauschale von 972 € für die Zeit vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2005 berücksichtigt hätte. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung sei daher der Lohnzettel hinsichtlich des Pendlerpauschales von bisher 972 € auf 81 € (Jänner 2005) zu berichtigen gewesen.

In seiner dagegen gerichteten Berufung führte der Bw. ua. aus, dass es ihm als *verheirateten* Beamten im Zuge einer Dienstzuteilung mindestens *wöchentlich* zusätzlich zu den Zuteilungsgebühren gestattet sei, eine Familienheimfahrt (Trennung) geltend zu machen. Er beantrage daher die *"Berücksichtigung des Höchstbetrages von 2.412 € für den Zeitraum Februar 2005 bis Dezember 2005"*.

Auch dürfte – so die weiteren Berufungsausführungen des Bw. – die *"Berichtigung des Pendlerpauschales"* nicht der geltenden Rechtsprechung entsprechen, zumal er durch die Dienstzuteilung zusätzlich einen Mehraufwand für die Fahrten von seiner Stammdienststelle zur Zuteilungsdienststelle zu tragen gehabt habe.

Die daraufhin abweislich ergangene Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Hat ein Arbeitnehmer im Zuge einer Dienstreise auf Grund eines Kollektivvertrages Anspruch auf Tages- und Nächtigungsgelder auch für Zeiträume (zB Wochenenden, Feiertage), während denen sich der Dienstnehmer nicht am Ort der Dienstverrichtung befindet, so bleiben diese Tages- und Nächtigungsgelder auch dann steuerfrei, wenn er an diesem Tag zu seiner Wohnung zurückfährt. Liegen die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrt vor, so können hiefür nur die die Tages- und Nächtigungsgelder übersteigenden steuerlich relevanten Kosten der Familienheimfahrt als Werbungskosten anerkannt werden (siehe dazu auch UFSW, GZ RV/2305-W/02 vom 21. 7. 2003).

Sie waren von Februar bis Dezember 2005 nach G. dienstzuteilt und haben steuerfreie Zuteilungs- und Nächtigungsgebühren erhalten. Vom anzuerkennenden Betrag für Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 sind die während der Heimfahrt steuerfrei ausbezahlten Zuteilungs- und Nächtigungsgebühren in Abzug zu bringen.

Es ergibt sich dadurch kein steuerlich anzuerkennender Aufwand für Heimfahrten."

Diese Vorgangsweise wurde dem Bw. im Zuge eines Telefonates auch ziffernmäßig wie folgt näher erläutert:

Der für Familienheimfahrten anzuerkennende monatliche Höchstbetrag betrage 201,75 €; davon wären für jeweils 4 Wochenenden 8 Tages- und Nächtigungsgelder - insgesamt monatlich 278,70 € - in Abzug zu bringen.

In seinem dagegen gerichteten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte der Bw. im Wesentlichen seine Berufungsausführungen.

In der Folge wurde der Bw. mittels zweitinstanzlichen Vorhaltes (vom 20. September 2007) um Bekanntgabe (oder: Nachweis bzw. Glaubhaftmachung) ersucht, wie oft er im Zeitraum Februar 2005 bis Dezember 2005 **tatsächlich** Familienheimfahrten durchgeführt habe.

In Beantwortung des Vorhaltes (vom 25. September 2007) legte der Bw. eine Aufstellung vor, wonach er – wie eine Einsichtnahme in seine Dienstplanunterlagen beim Landeskriminalamt G. ergeben habe – in dem genannten Zeitraum 58 Familienheimfahrten unternommen habe und ihm dafür Aufwendungen in Höhe von insgesamt 5.233 € erwachsen seien (240 km x 58 x 0,376 €).

Über die Berufung wurde erwogen:

Kosten für Familienheimfahrten:

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 der 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.

§ 1 dieser Verordnung normiert:

"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.

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

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 der 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*, EStG¹⁰, § 16 Tz 220 zu Stichwort "Familienheimfahrten" sowie § 4 Tz 359 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: Februar 2005 bis Dezember 2005, d.s. 11 Monate) umzurechnen ist.

Daraus ergibt sich im Berufungsfall eine Begrenzung der abzugsfähigen Kosten für Familienheimfahrten mit insgesamt 2.219,25 €.

Außer Streit steht gegenständlichenfalls, dass die Kosten der Familienheimfahrten von der Dienststelle zum Familienwohnsitz dem Grunde nach als Werbungskosten abzugsfähig waren, weil dem Bw. eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach G. schon im Hinblick auf die zeitliche Befristung der Dienstzuteilung nicht zugemutet werden konnte.

Abzugsfähig sind jedoch – wie oben ausgeführt – nur die Kosten von Familienheimfahrten, die in *angemessenen* Zeitabständen (das sind im vorliegenden Fall *wöchentliche* Heimfahrten) unternommen werden.

Dies bedeutet, dass von den (tatsächlich) ab Februar 2005 bis Dezember 2005 durchgeführten Familienheimfahrten gegenständlichenfalls 47 Familienheimfahrten *angemessen* sind.

Ob nun die damit verbundenen Aufwendungen in Höhe von insgesamt 4.058,88 € (240 km x 38 x 0,356 € = 3.246,72 € - bis 27.10.2005 plus 240 km x 9 x 0,376 € = 812,16 € – ab 28.10.2005) letztlich tatsächlich - zumindest in dem mit 2.219,25 € begrenzten Ausmaß - steuerlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, ist jedoch davon abhängig, ob gegenständlichenfalls das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung zu kommen hat oder nicht:

Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen nämlich 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*, EStG¹⁰, § 20 Tz 149). Soweit der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber Kostenersatz erhält, die gemäß § 26 EStG 1988 zu den nicht steuerpflichtigen Einnahmen gehören, kann der Arbeitnehmer die ihm ersetzten 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 – Kommentar, Band III B, § 16 allgemein Tz 5 letzter Absatz).

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, § 20 Tz 42).

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 eine vom Wohnort rund 120 km entfernte Dienststelle) zurückzuführen sind. Allerdings besteht zwischen den nach § 22 RGV durchgehend (auch für die am Wohnort verbrachte Freizeit; Galee-Traumüller, Reisgebührenvorschrift der Bundesbediensteten, 9. Auflage, S. 95) zustehenden Zuteilungsgebühren und den aus Anlass der Heimreise anfallenden Fahrtkosten kein *unmittelbarer* Zusammenhang im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG 1988, *weil mit den Zuteilungsgebühren (Tages- und Nächtigungsgebühren) eben keine Fahrtkosten ersetzt worden sind.*

Der Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach die als Werbungskosten abzugsfähigen Kosten (Kilometergelder) für die Familienheimfahrten um die Zuteilungsgebühren für die am Wohnort verbrachten dienstfreien Zeiten zu kürzen seien, kann deshalb nicht gefolgt werden (in diesem Sinn auch zB UFS, RV/0458-I/03 vom 7. Februar 2005, RV/0553-I/04 vom 26. Jänner 2006, RV/0260-I/06 vom 6. Juli 2006 und RV/0093-K/05 vom 22. März 2007). Ist – wie hier – der Tatbestand des § 1 Z 2 der Dienstreiseverordnung erfüllt, bleiben Tages- und Nächtigungsgebühren im Rahmen der Sätze des § 26 Z 4 lit. b und c EStG 1988 auch insoweit steuerfrei, als sie auf die am Familienwohnsitz verbrachte Freizeit entfallen. Die sachliche Rechtfertigung 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 belassene Leistungen des Arbeitgebers nicht mehr der Charakter eines Reisekostenersatzes (im Sinne der allgemeinen Begriffsbestimmungen des § 26 Z 4 zweiter Satz EStG 1988) zukommt, kann aus dem Gesetz in keinem Fall abgeleitet werden.

Allerdings war – wie bereits oben angeführt - die vom Bw. beantragte *jährliche* Höchstgrenze (2.421 €) auf den tatsächlichen Zeitraum der Familienheimfahrten (Februar bis Dezember 2005, d. s. 11 Monate, pro Monat 201,75 €, also 2.219,25 €) umzurechnen und daher nur in dieser Höhe steuerlich anzuerkennen.

Pendlerpauschale:

Die vom Bw. (zusätzlich zu den Kosten für Familienheimfahrten) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 beantragte Berücksichtigung des Pendlerpauschales als Werbungskosten setzt in *zeitlicher* Hinsicht voraus, dass der Steuerpflichtige die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum *überwiegend* zurückgelegt haben muss; bei durchgehender Beschäftigung ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat (§ 77 Abs. 1 EStG 1988).

Für den Kalendermonat sind 20 Arbeitstage anzunehmen, so dass ein Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird (*Doralt*, EStG¹⁰, § 16 Tz 111).

Davon kann nun im vorliegenden Fall keine Rede sein, weshalb somit die vom Finanzamt vorgenommene Berichtigung des Pendlerpauschales – Anerkennung nur für den Monat Jänner 2005 (81 €), in dem der Bw. noch nicht nach G. dienstzugeteilt gewesen ist – sehr wohl der Rechtslage entspricht.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer 2005 ist dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 22. Oktober 2007