

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vom 8. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 1. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) stand im berufungsgegenständlichen Jahr 2006 in einem Dienstverhältnis zur D GmbH und bekleidete dort die Position eines Verwaltungsdirektors mit Dienstort W. Sie bezog aus dieser Tätigkeit **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**. Ihr Wohnort war K in O .

Am 16. April 2007 reichte die Bw. beim Finanzamt KPS auf elektronischem Weg die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 ein. Unter der Kennziffer 723 beantragte sie Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von Euro 11.930.77.

Mit **Ergänzungsvorhalt** vom 17. Juli 2007 forderte das Finanzamt die Bw. auf, einen Dienstvertrag und den anzuwendenden Kollektivvertrag vorzulegen sowie die Fragen zu beantworten, ob es in der Klinik eine Übernachtungsmöglichkeit gebe, ob es einen Dienstplan bzw. eine fixe Arbeitszeiteinteilung gebe, wo sie während der Woche in W nächtige und wie oft sie im Jahr 2006 zwischen Wohnung und Arbeitstätte gependelt sei.

Daraufhin legte die Bw. den Dienstvertrag sowie eine Aufstellung der Fahrtkosten vor. Zu den vom Finanzamt gestellten Fragen notierte sie auf dem Vorhaltsformular, dass es keinen Dienstplan und keine fixe Arbeitszeiteinteilung gegeben habe und dass sie in W während der Woche nicht genächtigt habe. Wenn sie nicht gerade auf Dienstreise oder Urlaub gewesen sei, sei sie täglich zwischen Wohnung und Arbeitstätte gependelt. Sie sei entweder mit dem öffentlichen Verkehrsmittel gefahren oder habe ihren Pkw, den Pkw ihres Ehemannes oder den Pkw ihres Vaters verwendet.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2006** vom 1. Oktober 2007 berücksichtigte das Finanzamt KPS Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von Euro 1.996,76.

Die **Begründung** zu diesem Bescheid ging der Bw. gesondert zu. Darin wurde ausgeführt:

„Gem. § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG in der geltenden Fassung sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Gem. lit. a – c leg.cit. sind diese Ausgaben pauschaliert. Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann wird bei einer einfachen Wegstrecke von über 60 km ein Pauschbetrag von 2.664.- € jährlich berücksichtigt. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.“

Ihnen steht das höchste Pendlerpauschale von 2.664.- € zu, welches auf Grund der Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales (Formular L 34) bereits seitens des Arbeitgebers bei den nichtselbständigen Einkünften berücksichtigt wurde.

Sie leiten aus den Lohnsteuerrichtlinien ab, dass auf Grund der langen Wegstrecke, die eigentlich unzumutbar für die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz wäre, Ihnen zusätzliche Werbungskosten für Familienheimfahrten zustehen würden. „Kehrt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch überwiegend zum Familienwohnsitz zurück, sind aber dem Grunde nach die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung gegeben, so steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu. Daneben können für die Wegstrecke, die über 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Allfällige Nächtigungskosten für jene Tage, an denen der Dienstnehmer nicht an seinen Familienwohnsitz zurückkehrt, sind gesondert absetzbar. Insgesamt dürfen die genannten Aufwendungen (Pendlerpauschale, tatsächliche Fahrtkosten ab 120 km, gelegentliche Nächtigungskosten) aber nicht höher sein als die Kosten einer zweckentsprechenden Zweitwohnung und die mit dem Pendlerpauschale begrenzten Familienheimfahrten.“

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG in der geltenden Fassung dürfen nämlich bei den einzelnen

Einkünften Kosten für Familienheimfahrten, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen Tätigkeit bezogenen höchsten im § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden. Der Gesetzgeber begrenzt somit die anzuerkennenden Kosten für Familienheimfahrten mit dem höchsten Pendlerpauschale von 2.664.- €. Durch eine Erlassregelung wie die Lohnsteuerrichtlinien kann keinesfalls die gesetzliche Regelung erweitert werden. Die Erlassinterpretation würde dazu führen, dass ab einer (unzumutbaren) Wegstrecke von 120 km der Pauschbetrag nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG quasi bis zum doppelten Betrag anzuheben wäre bzw. sich auch der in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e normierte Betrag quasi verdoppeln würde. Richtigerweise kann diese Erlassregelung nur so verstanden werden, dass zusätzliche Fahrtkosten, soweit sie im höchsten Pendlerpauschalbetrag noch Deckung finden (dies wäre z.B. der Fall, wenn vom Arbeitgeber wegen Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nur der „kleine“ Pauschbetrag nach lit. b gewährt worden wäre) sowie gelegentliche Nächtigungskosten (höchstens aber die Kosten einer zweckentsprechenden Zweitwohnung) geltend gemacht werden können. Jede andere Auslegung würde eine Bevorzugung gegenüber jenen Steuerpflichtigen darstellen, die bei doppelter Haushaltsführung kein Pendlerpauschale beziehen (weil sie die Fahrtstrecke zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnsitz nicht überwiegend zurücklegen) und ebenfalls für Familienheimfahrten nur 2.664.- € an Werbungskosten geltend machen können. Auch ein Umlegen einer im Vergleich zu der günstigen Nächtigungsmöglichkeit höheren fiktiven Miete auf die Fahrtkosten findet im Gesetz keine Deckung.

Auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen in den §§ 16, 20 stehen somit neben dem höchsten Pendlerpauschale keine Werbungskosten für Familienheimfahrten zu.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 erhab die Abgabepflichtige fristgerecht **Berufung** und beantragte die Anerkennung der von ihr beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten. Sie wandte sich gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach die von ihr beantragten Kosten für „Familienheimfahrten“ nicht berücksichtigt werden könnten.

Sie führte aus, dass ihr durch den Wechsel in die D GmbH eine Einkommensteigerung von € 33.044 im Jahr 2001 bei der A-Anstalt auf € 59.536 im Jahr 2006 möglich gewesen sei. Dieser Steigerung von rund 80% hätten wesentlich höhere Ausgaben (höhere Ausgaben für Kleidung und Schuhe (in einer Privatklinik werde entsprechendes Auftreten vorausgesetzt), Fahrten zwischen Arbeitsplatz und Wohnort, persönliche Geschenke für Mitarbeiter, Vorgesetzte bzw. Geschäftspartner), der Verlust der Arbeitsplatzgarantie (bei der A-Anstalt sei sie nach 10 Dienstjahren de facto unkündbar gewesen) und ein wesentlich höherer Einsatz in Zeit und Engagement gegenüber gestanden. Dazu komme die Verantwortung für 350 Mitarbeiter.

Trotz eines intensiven Kinderwunsches habe sie sich wegen der Chance auf einen enormen Schub für ihre Erfahrung und ihr Wissen gemeinsam mit ihrem Mann für die Kündigung des sicheren Arbeitsplatzes in L und den Wechsel in die Privatwirtschaft entschlossen. Es sei klar gewesen, dass die Arbeitsstelle in DI nur vorübergehend sein werde und die Belastungen des weiten Arbeitsweges nicht einfach sein würden. Ihr Mann arbeite als Unfallchirurg im KH L (mit höherem Einkommen als sie) und sie wohnten 50 Meter von ihren Eltern entfernt in einem von ihrer Familie und ihr selbst gebauten Haus samt Garten. Eine Übersiedlung nach W sei ausgeschlossen gewesen. Ihr Kinderwunsch habe sich nicht erfüllt, weshalb sie seit 2005 nach einer adäquaten Führungsstelle näher an ihrem Wohnort gesucht habe. Da Führungspositionen im Gesundheitswesen in O leider nicht so häufig besetzt werden würden, könne sie den Zeitpunkt ihrer beruflichen Rückkehr nach O noch nicht sagen.

Entsprechend der Definition von Pendlerpauschale und Werbungskosten könnten laut Steuerleitfaden des Bundesministeriums für Finanzen beide gleichzeitig geltend gemacht werden. Bei den Werbungskosten seien die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten angeführt. Laut dieser Definition wären die Kosten für eine Wohnung und die Kosten für Familienheimfahrten zusätzlich als Werbungskosten geltend zu machen. Wie der Homepage des Finanzamtes (häufige Fragen Thema Familienheimfahrten) entnommen habe, könne Kilometergeld ab 120 km mit dem amtlichen Kilometergeld als Werbungskosten angeführt werden, es dürften allerdings nicht mehr Ausgaben als Werbungskosten aus dem Titel „Familienheimfahrten“ in Abzug gebracht werden, als eine zweite Wohnung kosten würde. Deshalb habe sie die Werbungskosten aus diesem Titel limitiert.

Wenn sie die Begründung des Finanzamtes richtig verstehe, schließe die Inanspruchnahme des großen Pendlerpauschales die Inanspruchnahme von Familienheimfahrten bzw. doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten aus. Dies sei explizit so nicht definiert. Weiters sei nicht definiert, dass Werbungskosten für Familienheimfahrten nur unter der Bedingung einer doppelten Haushaltsführung in Abzug gebracht werden könnten. Die Definition des Finanzamtes von einer günstigen Nächtigungsmöglichkeit habe sie weder auf der Homepage noch in einem bis dato ergangenen Urteil des Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang gelesen. Die Interpretation des Finanzamtes führe zu einer grässen Schlechterstellung der Bw. gegenüber Personen, welche zur Pendlerpauschale zusätzlich die Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung ansetzten. Diese könnten die entstandenen Kosten zusätzlich steuermindernd in Abzug bringen. Sie frage sich, warum die Werbungskosten für Familienheimfahrten so definiert seien, dass ab einer Wegstrecke, die über 120 km hinausgehe, die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden könnten. Die Auslegung des Finanzamtes führe diesen Passus ad absurdum. Weiters sei dies im Widerspruch zu den laufenden Überlegungen, die mangelnde Flexibilität der Arbeitskräfte in Österreich zu überwinden. Werbungskosten

unter dem Titel Familienheimfahrten bzw. doppelte Haushaltsführung seien ihres Erachtens genau aus dieser Überlegung heraus definiert. Sie nehme ein wesentliches Mehr an Zeit und Geld für einen von ihrem Wohnort entfernten Arbeitsplatz in Kauf, woraus auch entsprechend mehr Steueraufkommen resultiere.

Mit Schreiben vom 11. November 2007 ersuchte die Bw. um Vorlage ihrer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Das Finanzamt legte die Berufung am 27. November 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 6. März 2010 teilte die Bw. mit, dass ihr Dienstverhältnis mit der D GmbH mit 31.5. 2010 beendet wurde. Sie sei bereits seit einigen Jahren auf der Suche nach einer adäquaten Stellung in O .

Mit Vorhalt vom 16. März 2010 wurde der Bw. die Rechtsansicht der Rechtsmittelbehörde vorgehalten und ihr mitgeteilt, weshalb nach Ansicht des zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates kein Grund mehr zur weiteren Aufklärung des Sachverhaltes und zur Vorlage von Unterlagen bestehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten.

Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt nach der für die Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 115/2005:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen 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 495 Euro jährlich, von 40 km bis 60 km 981 Euro jährlich und von über 60 km 1.467 Euro jährlich

- 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 270 Euro jährlich, von 20 km bis 40 km

1.071 Euro jährlich, von 40 km bis 60 km 1.863 Euro jährlich und von über 60 km 2.664 Euro jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Gemäß § 20. Abs. 1 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familien-Wohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

Die Bw. beantragt neben dem Pendlerpauschale diejenigen Kilometerkosten als Werbungskosten, die über die Entfernung von 120 km pro Tag und Strecke hinausgingen und beruft sich auf den Steuerleitfaden des Bundesministeriums für Finanzen, wonach Pendlerpauschale und Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten gleichzeitig geltend gemacht werden könnten.

Die entsprechende Stelle der Lohnsteuerrichtlinien, Rz 354, lautet:

Kehrt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch überwiegend zum Familienwohnsitz zurück, sind aber dem Grunde nach die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung gegeben, so steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu. Daneben können für die Wegstrecke, die über 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Allfällige Nächtigungskosten für jene Tage, an denen der Dienstnehmer nicht an seinen Familienwohnsitz zurückkehrt, sind gesondert absetzbar. Insgesamt dürfen die genannten Aufwendungen (Pendlerpauschale, tatsächliche Fahrtkosten ab 120 km, gelegentliche Nächtigungskosten) aber nicht höher sein als die Kosten einer zweckentsprechenden Zweitwohnung und die mit dem Pendlerpauschale begrenzten Familienheimfahrten.

Das Finanzamt interpretiert Rz 354 der Lohnsteuerrichtlinien gesetzeskonform wie folgt:

„Richtigerweise kann diese Erlassregelung nur so verstanden werden, dass zusätzliche Fahrtkosten, soweit sie im höchsten Pendlerpauschalbetrag noch Deckung finden (dies wäre z.B. der Fall, wenn vom Arbeitgeber wegen Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nur der „kleine“ Pauschbetrag nach lit b gewährt worden wäre) sowie gelegentliche Nächtigungskosten (höchstens aber die Kosten einer zweckentsprechenden Zweitwohnung) geltend gemacht werden können. Jede andere Auslegung würde eine Bevorzugung gegenüber jenen Steuerpflichtigen darstellen, die bei doppelter Haushaltsführung kein Pendlerpauschale beziehen (weil sie die Fahrtstrecke zwischen Arbeitsstätte und Familien-Wohnsitz nicht überwiegend zurücklegen) und ebenfalls für Familienheimfahrten nur 2.664.- €

an Werbungskosten geltend machen können. Auch ein Umlegen einer im Vergleich zu der günstigen Nächtigungsmöglichkeit höheren fiktiven Miete auf die Fahrtkosten findet im Gesetz keine Deckung. Auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen in den §§ 16, 20 stehen somit neben dem höchsten Pendlerpauschale keine Werbungskosten für Familienheimfahrten zu.“

Die Auslegung des Finanzamtes stützt sich auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 11. Jänner 2006, GZ RV/0321-I/05.

Dem Finanzamt ist insofern uneingeschränkt zuzustimmen, als die Interpretation eines Erlasses eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen nicht widersprechen darf. Mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt sind die Lohnsteuerrichtlinien keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle und ein Erlass kann keine Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen begründen (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). Würde man also bei der Auslegung der Rz 354 der Lohnsteuerrichtlinien der Bw. folgen, so würde man dieser „Erlassmeinung“ einen gesetzwidrigen Inhalt unterstellen.

Dieser gesetzwidrige Inhalt würde darin bestehen, dass die Bestimmung in § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988, wonach mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten sind, außer Kraft gesetzt würde. Die Berücksichtigung von Kilometergeldern für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (auch für den Teil des Fahrtweges, der 120 km übersteigt) ist nach dem Einkommensteuergesetz somit nicht zulässig.

Unbestrittener Sachverhalt ist, dass die Bw. an ihrem Dienstort keine zusätzlichen Aufwendungen für Übernachtungen hatte, weil sie stets zu ihrem Wohnort nach K zurückgekehrt ist. Da keine Kosten für einen zweiten Wohnsitz angefallen sind und somit auch keine doppelte Haushaltsführung vorgelegen ist, können auch keine entsprechenden Werbungskosten berücksichtigt werden. Da die für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte absetzbaren Beträge nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 begrenzt sind, ist es auch nicht zulässig, diese Begrenzung dadurch zu umgehen, indem man behauptet, die erhöhten Fahrtkosten (in der Form von Kilometergeldern für den Teil des Fahrtweges, der 120 km übersteigt) seien eigentlich nicht Kosten für die Fahrtstrecke zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnsitz, sondern Kosten für den (ersparten) Nächtigungsaufwand bzw. für die doppelte Haushaltsführung inklusive Familienheimfahrten.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass die von der Bw. beantragte Auslegung der Rz 354 der Lohnsteuerrichtlinien gesetzwidrig ist, die vom Finanzamt vorgenommene Auslegung hingegen im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen der

§§ 16 Abs. 1 Z. 6 und 20. Abs. 1 lit e EStG 1988 steht, weshalb die letztere Auslegung nicht zu beanstanden ist.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 8. April 2010