



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P.M, Adresse, vom 11. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 15. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004 machte P.M (im Folgenden: Bw) Sonderausgaben, nicht aber Werbungskosten geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 (Arbeitnehmerveranlagung) wurde unter Berücksichtigung des Höchstbetrages der Topf-Sonderausgaben und des Kirchenbeitrages die Einkommensteuer mit 11.78 € festgesetzt (Berechnung siehe Bescheid).

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung wurden erstmals mit der Begründung, er habe im Jahr 2004 einige Monate auf zwei Baustellen in Deutschland gearbeitet, Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend gemacht. Er sei alle 10 Tage die Strecke T-R-T mit seinem eigenen PKW gefahren.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens wurde mit Einkommensteuerbescheid 2004, Berufungsvorentscheidung, die Berufung abgewiesen mit der Begründung, der alleinstehende Steuerpflichtige verfüge im Haus seiner Eltern über keinen eigenen Haushalt. Er habe somit keinen eigenen Familienwohnsitz.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Unter Nachweis seiner Auslandstage in R bzw. B und der gefahrenen Kilometer beantragte er, dass für das ganze Jahr die angeführten Familienheimfahrten anerkannt werden. Da er zum Zweck von Hallenaufstellungen nur über ein paar Monate bei der gleichen Baustelle eingesetzt gewesen sei, wäre es für ihn unmöglich und unzumutbar gewesen, den Wohnsitz von T nach R bzw. nach B zu verlegen, insbesondere da er nie wusste, wie lange er auf dieser Baustelle eingesetzt werde.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor und beantragte im Vorlagebericht, die bei Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes angesetzten ausländischen Einkünfte (Progressionseinkünfte) um die Aufwendungen für Familienheimfahrten in der Höhe des größten Pendlerpausales zu kürzen, da diese dem Grunde nach zustehenden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit stehen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen bzw. Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden e) 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 angeführten Betrag übersteigen.

Wenn dem Arbeitnehmer im Rahmen der doppelten Haushaltsführung Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinn des § 16 Abs. 1 EStG. Im gegenständlichen Fall einer von vornherein auf einige Monate im jeweiligen Einsatzort begrenzten Montagetätigkeit liegen durchaus Umstände des Einzelfalles vor, die eine Verlegung des (Familien)Wohnsitzes als nicht zumutbar erscheinen lassen. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort (eigenem Hausstand) kommen Aufwendungen für Heimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als

Werbungskosten in Betracht, weil diesem Arbeitnehmer zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich, in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0081, VwGH 22.9.1987, 87/14/0066, VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024; Jakom, EStG, Einkommensteuergesetz², § 16, ABC der Werbungskosten, Doppelte Haushaltsführung, Punkt i). Voraussetzung ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an seinem Heimatort über eine Wohnung verfügt. Die Höhe der absetzbaren Kosten für Familienheimfahrten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c. EStG (im Jahr 2004: 2.421 €) begrenzt (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285). Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs)Tätigkeit zusteht (VwGH 20.9.2001, 98/15/0207). Zur Klarstellung wird noch erwähnt, dass für Familienheimfahrten als Fahrten zwischen dem Berufs- und dem Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen, nicht das (höchste) Pendlerpauschale zusteht, sondern die steuerliche Abzugsfähigkeit der Familienheimfahrten mit höchstens diesem Betrag limitiert ist.

Der alleinstehende Berufungswerber wohnt zwar wie in der Vorhaltbeantwortung angegeben in T im Haus seiner Eltern, verfügt aber darin laut glaubhafter fernmündlicher Aussage vom 21. September 2010 über eine eigene in sich abgeschlossene Wohnung. Unter Beachtung obiger Lehre und ständiger VwGH- Rechtsprechung kommen im Berufungsfall Aufwendungen für monatliche Heimfahrten in Betracht, ist dem Bw. doch zuzubilligen, in einem solchen Zeitabstand in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen. Dem Berufungsbegehren um Berücksichtigung der Kosten von Familienheimfahrten als Werbungskosten war deshalb dem Grunde nach zu entsprechen.

Allerdings begrenzt die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG die Höhe der bei den einzelnen Einkünften absetzbaren Kosten für Familienheimfahrten mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG. Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs)Tätigkeit zusteht (VwGH 20.9.2001, 98/15/0207).

Für das Veranlagungsjahr 2004 betrug das höchste Pendlerpauschale 2.421 €. Der monatliche Höchstbetrag liegt somit bei 201,75 € (= 2.421:12). Nach der vom Bw. vorgelegten Zusammenstellung hat dieser mit Ausnahme des Monats Jänner 2004 an allen anderen Monaten Familienheimfahrten unternommen. Unter Beachtung der Wegstrecke Familienwohnsitz zum Wohnsitz am Tätigkeitsort war unbedenklich davon auszugehen, dass in den Monaten, in denen Familienheimfahrten durchgeführt wurden, die monatlichen Fahrtkosten jedenfalls über dem monatlichen Höchstbetrag von 201,75 € lagen. Da die Höhe der absetzbaren Kosten durch die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG begrenzt wird,

führt dies im Streitfall dazu, dass die Kosten für Familienheimfahrten im Betrag von 2.219,25 € (201,75 € x 11 Monate) als Werbungskosten abzuziehen waren. Dem Berufungsbegehren um Berücksichtigung der Familienheimfahrten als Werbungskosten war in dieser Höhe zu entsprechen.

Weiters dürfen jedoch nach § 20 Abs. 2 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Der Einkommensteuerbescheid zeigt deutlich, dass im Gesamtbetrag der Einkünfte von 5.830,74 € nur die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte enthalten waren. Die ausländischen Einkünfte im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG blieben hingegen steuerfrei und wurden lediglich gemäß § 3 Abs. 3 EStG in die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes einbezogen. Es kann aber kein Zweifel daran bestehen, dass diese bei den Fahrten zwischen dem inländischen Wohnsitz und dem Wohnsitz am ausländischen Tätigkeitsort angefallenen Kosten (Familienheimfahrten) in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den nicht steuerpflichtigen Einnahmen der Auslandstätigkeit stehen. Die Kosten der Familienheimfahrten von 2.219,25 € sind demzufolge auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG bei den ausländischen Einkünften als Werbungskosten abzuziehen. Dies führt dazu, dass in die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz die ausländischen Einkünfte mit 20.004,13 € (=22.223,38 € minus 2.219,25 €) einzubeziehen sind.

Im Ergebnis war über die vorliegende Berufung teilweise stattgebend zu entscheiden und die Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 2.219,25 € bei den ausländischen Einkünften als Werbungskosten abzuziehen. Daraus ergeben sich nachstehende Bemessungsgrundlagen und Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	stpfl. Bezüge	
L.GmbH	5.962,74 €	
L.GmbH	0,00 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €	5.830,74 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		5.830,74 €
Sonderausgaben		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherung und Wohnraumschaffung und - sanierung		-730,00 €
Kirchenbeitrag		-75,00 €
Einkommen		5.025,74 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		5.025,74 €

ausländische Einkünfte (22.223,38 € minus 2.219,25 €)	20.004,13 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	25.029,87 €
0 % für die ersten 3.640,00	0,00 €
21 % für die weiteren 3.630,00	762,30 €
31 % für die weiteren 14.530,00	4.504,30 €
41 % für die restlichen 3.229,87	1.324,25 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.590,85 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 471,66 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer für den Durchschnittssatz	5.774,19 €
Durchschnittssatz (5.774,19 dividiert durch 25.029,87= 23,07 %)	23,07 %
Gemäß § 33 EStG 1988: 23,07 % von 5.025,74 €	1.159,44 €
Steuer sonstige Bezüge	+ 105,43 €
Einkommensteuer	1.264,87 €
- anrechenbare Lohnsteuer	-1.345,06 €
Festgesetzte Einkommensteuer lt. Berufungsentscheidung	- 80,19 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	- 11,78 €
Abgabengutschrift	91,97 €

Innsbruck, am 11. Oktober 2010