



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch GB Treuhand Steuerberatungsgesellschaft AG, 8042 Graz, Petersbergenstraße 7, vom 23. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 20. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 nach am 9. Oktober 2007 in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist von Beruf Facharzt und hat seinen Familienwohnsitz in X (BRD). Bis 30. Juni 2000 übte er dort auch seinen Beruf aus.

Ab 1. Juli 2000 war der Bw. auf Grund eines ursprünglich auf sechs Jahre befristeten Dienstvertrages am LKH Y in Österreich beschäftigt. Per 30. September 2004 wurde dieser Dienstvertrag vorzeitig aufgelöst.

Während dieser Zeit blieb die Familie des Bw. weiterhin in X (BRD) wohnhaft (laut Aktenlage betreibt die Gattin dort eine eigene Arztpraxis bzw. besuchte die Tochter des Bw. dort die Schule).

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, in welcher Höhe Kosten des Bw. für Familienheimfahrten als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

In den **Einkommensteuererklärungen** vom 14. November 2002, 28. November 2003, 25. Februar 2005 und 24. November 2005 machte der Bw. Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 60.890,53 S (2001), 8.165,01 Euro (2002), 8.745,59 Euro (2003) und 5.851,90 Euro (2004) als Werbungskosten geltend.

In den (**Erst-)Bescheiden** vom 6. Februar 2003, 11. Dezember 2003, 30. Mai 2005 und 15. März 2006 wurden diese Kosten erklärungsgemäß berücksichtigt.

In den hier angefochtenen (**Berichtigungs-)Bescheiden** gemäß § 293b BAO vom 20. Juni 2007 wurden die Kosten für Familienheimfahrten unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 allerdings nur mehr in Höhe von 34.560,00 S (2001), 2.100,00 Euro (2002), 2.100,00 Euro (2003) und 2.421,00 Euro (2004) berücksichtigt.

In der **Berufung** vom 23. Juli 2007 wies der Bw. zunächst darauf hin, dass das Finanzamt auf Grund einer Betriebsprüfung ursprünglich eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 verfügt habe. Der dagegen eingebrochenen Berufung habe das Finanzamt dann stattgegeben, und die Wiederaufnahmsbescheide seien demnach ersatzlos aufgehoben worden. Dadurch habe das Finanzamt also zu erkennen gegeben, dass anlässlich der Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, welche ihm nicht schon bei der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen seien. Tatsächlich seien dem Finanzamt im vorliegenden Fall in den Steuererklärungen bzw. Beilagen sämtliche Umstände offengelegt worden, welche für die Abgabenerhebung bedeutsam seien. Das Finanzamt sei somit über die abgabenrechtlichen Belange voll und ganz informiert gewesen und habe die Familienheimfahrten, welche auf Grund der besonderen Sachlage im vorliegenden Fall in erhöhtem Umfang geltend gemacht worden seien, ursprünglich erklärungsgemäß anerkannt. Nach der Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide versuche das Finanzamt nun, die verfahrensgegenständlichen Aufwendungen im Wege der Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO zu kürzen (auf den Betrag des höchsten Pendlerpauschales). Dazu werde zunächst festgestellt, dass eine Bescheidberichtigung eine Ermessensentscheidung sei. In den angefochtenen Bescheiden fehle aber eine Begründung der Ermessensübung zu Gunsten der Bescheidberichtigung. Die angefochtenen Bescheide seien somit schon allein aus diesem Grund rechtswidrig. Abgesehen davon sei die Bestimmung des § 293b BAO auf die Beseitigung von typischerweise bei sog.

Soforteingabefällen unterlaufenen Unrichtigkeiten zugeschnitten. § 293b BAO gestatte eine Berichtigung also dann, wenn der Bescheid qualifiziert rechtswidrig sei und die Rechtswidrigkeit ihre Ursache in der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung habe. Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt nun aber die Steuerbescheide für vier (!) Jahre gemäß § 293b BAO berichtigt. Nach Ansicht des Bw. sei es

zwar denkbar, dass eine offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO für ein Jahr bestehen könne, nicht aber für vier Jahre. Dass vier Jahre hintereinander derartige offensichtliche Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen übernommen werden, sei vielmehr unmöglich. Außerdem könnte es sich im vorliegenden Fall auf Grund der Veranlagungsfolge - Einreichung der Steuererklärungen und zeitlich sehr verzögerte Bescheiderlassung - auch nicht um Soforteingabefälle handeln, welche die Anwendung des § 293b BAO rechtfertigen würden. So sei die Steuererklärung 2001 im November 2002 eingereicht worden, und die Veranlagung sei mit 10. Februar 2003 erfolgt; die Steuererklärung 2002 sei am 26. November 2003 eingereicht worden, und die Veranlagung sei mit 15. Dezember 2003 erfolgt; die Steuererklärung 2003 sei am 25. Februar 2005 eingereicht worden, und die Veranlagung sei mit 2. Juni 2006 erfolgt; die Steuererklärung 2004 sei am 24. November 2005 eingereicht worden, und die Veranlagung sei mit 21. März 2006 erfolgt. Zwischen dem Einreichen der Steuererklärungen und dem Erlassung der Steuerbescheide seien somit zT mehrere Monate gelegen. Überdies seien zu den eingereichten Steuererklärungen laufend telefonische Anfragen und Vorhalte des Finanzamtes erfolgt, wo auch sämtliche abgabenrelevanten Umstände offengelegt worden seien. Ein Berichtigungsgrund im Sinne des § 293b BAO sei hier daher nicht gegeben. Das Finanzamt habe bei der Erlassung der (Erst)Bescheide die Rechtsansicht des Bw., dass die Familienheimfahrten im vorliegenden Fall nicht mit dem höchsten Pendlerpauschale zu begrenzen seien (da eine unüblich weite Entfernung vorliege und eine Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale daher nicht rechtens sei) geteilt. Erst in der Folge habe die Betriebsprüfung dann eine andere Ansicht vertreten. Im vorliegenden Fall sei jedoch weder eine Verfahrenswiederaufnahme noch eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO zulässig. Unrichtige aber vertretbare Rechts- oder Tatsachenbeurteilungen seien keine offensichtlichen Unrichtigkeiten iSd § 293b BAO. Nach § 293b BAO berichtigt werden könnten lediglich die aus den Abgabenerklärungen übernommenen (durch die Widersprüchlichkeit zum Akteninhalt) offensichtlichen Unrichtigkeiten, kein Berichtigungsgrund sei hingegen die Nachlässigkeit, die Sorglosigkeit oder das Fehlverhalten eines Behördenorgans. Wie bereits erwähnt, habe sich das Finanzamt im vorliegenden Fall bei der ursprünglichen Bescheiderlassung der Rechtsansicht des Bw. angeschlossen (urkund dessen auch ein Nachschauauftrag für das Veranlagungsjahr 2003 bzw. telefonische Vorhalte und Fragenbeantwortungen im Zusammenhang mit der Veranlagung). Eine Unrichtigkeit gemäß § 293b BAO müsse aber ohne nähere Untersuchung (im Rechtsbereich) und ohne weitere Erhebung (im Tatsachenbereich) offen zu sehen sein. Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar seien, seien daher einer Berichtigung gemäß § 293b BAO gar nicht zugänglich. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden. Diese Begrenzung der Höhe nach sei mit den logischen Denkgesetzen aber nicht vereinbar. Der Bw. habe seinen Arbeitsort rein aus monetären Gründen (auf Grund der lukrativen Entlohnung) von X nach Y verlegt. Er habe zwischen seinem Familienwohnsitz in Deutschland und seinem Dienstort in Österreich eine derart weite Entfernung zurückzulegen gehabt, dass eine derartige Begrenzung nicht im Geringsten den Werbungskostenbegriff des § 16 EStG 1988 abdecken könne. Eine Begrenzung der Familienheimfahrten mit dem höchsten Pendlerpauschale möge zwar für übliche Entfernungen gelten, nicht jedoch für derart weite Entfernungen wie im vorliegenden Fall. Nach Lehre und Rechtsprechung würden Familienheimfahrten nur alle zwei Wochen als steuerlich absetzbare Werbungskosten anerkannt werden. Auch der Bw. habe (das sei aus den vorgelegten Aufstellungen ersichtlich) lediglich dieses Mindestfordernis zur Aufrechterhaltung des Familienlebens in Anspruch genommen. Aber auch dieses allgemein akzeptierte Intervall der Familienheimfahrten führe hier zu Kosten in Höhe eines Vielfachen des höchsten Pendlerpauschales. Unbestritten sei, dass die doppelte Haushaltsführung für den Bw. ausschließlich im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Sicherung seiner Einnahmen stehe. Für eine beträchtliche Begrenzung, wie sie der § 20 EStG 1988 vorsieht, bleibe daher im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Grundgedanken kein Raum. Es werde daher der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Im **Vorlagebericht** vom 1. August 2007 nahm das Finanzamt dazu insoweit Stellung, dass es darauf hinwies, dass es im vorliegenden Fall um die Frage gehe, ob § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 als verfassungswidrig anzusehen sei bzw. ob die Anwendung dieser Norm Anlass für eine Maßnahme nach § 293b BAO bilden könne. Was den in der Berufung erwähnten telefonischen Vorhalt (im Zusammenhang mit der Veranlagung für das Jahr 2003) anlangt, so habe die einzige telefonische Anfrage (vom 19. Mai 2005) lediglich die Klärung der Frage betroffen, ob von Seiten des Bw. bestimmte Bezüge erklärt worden seien.

In der mündlichen **Berufungsverhandlung vom 9. Oktober 2007** brachte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend im Wesentlichen vor, dass sich für ihn die Frage stelle, ob nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens und einer dagegen gerichteten erfolgreichen Berufung überhaupt noch eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO zulässig sei. Die in der Berufung vom 23. Juli 2007 erwähnten laufenden telefonischen Vorhalte und Fragebeantwortungen seien ihm aus Mitteilungen der seinerzeitigen Sachbearbeiterin, welche bei ihm nicht mehr arbeite, bekannt. Diesbezüglich würden aber auch Vermerke im Leistungsbericht für das Jahr 2003 (betreffend Telefonate im Zusammenhang mit der Veranlagung 2003 vom 26. April 2005 sowie 4., 6., 17. und 19. Mai 2005) existieren. Bezuglich der in der Berufung erwähnten

Nachschaubetrachtung 2003 gäbe es ebenfalls lediglich eine Anmerkung im Leistungsbericht. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass Berichtigungsgrund iSd § 293b BAO die aus den Abgabenerklärungen übernommene offensichtliche Unrichtigkeit sei, nicht aber die Nachlässigkeit, Sorglosigkeit oder das Fehlverhalten der Abgabenbehörde. Wenn vom Finanzamt heute nicht mehr angegeben werden könnte, weshalb im vorliegenden Fall falsche Steuerbescheide erlassen worden seien, sei dies sicherlich in dessen Nachlässigkeit, Sorglosigkeit oder Fehlverhalten begründet, nicht aber in einer Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten, zumal das Finanzamt teilweise monatelang Zeit gehabt hätte, die Steuererklärungen zu überprüfen (auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung werde verwiesen).

Die Vertreter des Finanzamtes wiesen in diesem Zusammenhang ua. darauf hin, dass dem Finanzamt betreffend die Familienheimfahrten unbestrittenmaßen alle Sachverhalte aus den Abgabenerklärungen und deren Beilagen genauestens bekannt gewesen seien. Aus diesem Grund habe das Finanzamt auch der Berufung gegen die Wiederaufnahmen Folge gegeben. Gleichzeitig sei aber offenkundig, dass die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung hier gegeben seien. § 293b BAO beschränke sich auch nicht auf bestimmte EDV-technische Situationen, wie dies früher die sog. Soforteingabefälle gewesen seien. Jede offensichtliche Unrichtigkeit lasse sich nach der bezeichneten Gesetzesstelle aufgreifen. Im Anlassfall sei der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen, dass rechtlich richtige Bescheide hätten erlassen werden können. Weshalb dies nicht geschehen sei, sei unbeachtlich. Woran die unrichtige Erlassung der Bescheide gelegen sei, lasse sich heute auch nicht mehr eindeutig beantworten. § 20 Abs.1 Z 2 lit. e EStG 1988 lasse keinen Interpretationsspielraum und auch kein Ermessen offen. Demnach dürften bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort und Familienwohnsitz nur im Rahmen der dort genannten Betragsgrenzen abgezogen werden. Somit scheide auch eine divergierende Rechtsauffassung als Ursache für die berichtigten Bescheide aus. Hinsichtlich der gerügten Verfassungswidrigkeit könne das Finanzamt keine Stellungnahme abgeben, weil auch verfassungswidrige Gesetze von der Abgabenbehörde I. Instanz so lange angewendet werden müssten, bis die Verfassungswidrigkeit durch den Verfassungsgerichtshof festgestellt worden sei. Eine Nachschau für das Veranlagungsjahr 2003 habe tatsächlich nie stattgefunden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 beträgt der o.a. Betrag für das Jahr 2001 34.560 S, für die Jahre 2002 und 2003 je 2.100,00 Euro und für das Jahr 2004 2.421,00 Euro (= höchstes Pendlerpauschale).

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigten, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Davon ausgehend, wird zunächst festgestellt, dass durch die o.a. Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG ausdrücklich, eindeutig und ausnahmslos eine betragsmäßige Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Familienheimfahrten mit dem Betrag des höchsten Pendlerpauschales normiert wird. - Dem entgegen wurden aber im vorliegenden Fall in den berichtigten Bescheiden Kosten für Familienheimfahrten in das höchste Pendlerpauschale (sogar beträchtlich) übersteigendem Ausmaß als Werbungskosten berücksichtigt.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt damit aber sehr wohl - im Sinne des § 293b BAO - offensichtliche, dh. auf einer nicht vertretbaren Rechtsansicht beruhende und ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärungen deutlich erkennbare Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen des Bw. übernommen (vgl. Ritz, BAO³, § 293b Tz 2ff, 7).

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO sind hier also eindeutig erfüllt.

Entgegen der Ansicht des Bw. ist § 293b BAO aber auch dann anwendbar, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit – wie im vorliegenden Fall – mehrfach übersehen wurde (vgl. Ritz, BAO³, § 293b Tz 7).

Aber auch die Ermessensübung (§ 20 BAO) des Finanzamtes zu Gunsten der Bescheidberichtigung ist nicht zu beanstanden, ist doch im Zusammenhang mit § 293b BAO grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. Ritz, BAO³, § 293b Tz 8f).

Dazu kommt, dass im vorliegenden Fall die Folgen der Unrichtigkeit nicht bloß als geringfügig anzusehen sind (vgl. Ritz, BAO³, § 293b Tz 10).

Im Übrigen spräche auch ein behördliches Verschulden an der Übernahme der offensichtlichen Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen nicht gegen eine Berichtigung, weil ansonsten § 293b BAO nahezu nie anwendbar wäre (vgl. Ritz, BAO³, § 293b Tz 10).

Weshalb die stattgebende Erledigung einer Berufung gegen einen Wiederaufnahmsbescheid eine anschließende Berichtigung des (unrichtigen) Erstbescheides im Wege des § 293b BAO hindern sollte, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar.

Der Vollständigkeit halber wird auch noch darauf hingewiesen, dass von den in der Berufung behaupteten „laufenden telefonischen Anfragen und Vorhalten des Finanzamtes“ aus dem Veranlagungsakt des Bw. lediglich der o.a. telefonische Vorhalt vom 19. Mai 2005 (im Zusammenhang mit der Veranlagung 2003) hervorgeht. Dort ist es aber offenbar bloß um die Frage der Vollständigkeit der erklärten Einnahmen gegangen. Eine Nachschau für das Veranlagungsjahr 2003 hat beim Bw. offenbar nie stattgefunden (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 9. Oktober 2007).

Zu den in der Berufung angedeuteten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 20 Abs. 1 Z 1 lit. e EStG 1988 wird abschließend noch bemerkt, dass die Abgabenbehörden durch das Legalitätsprinzip verpflichtet sind, die Abgaben nach den Bestimmungen der gehörig kundgemachten Gesetze zu erheben.

Abgesehen davon hat der VfGH bereits entschieden, dass vor dem Hintergrund seiner ständigen Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Pauschalierungen einerseits und des Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers bei Berücksichtigung der Kosten von Familienheimfahrten andererseits eine diesbezügliche Beschwerde an den VfGH die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit vor dem Gesetz wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988), aber auch die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen lässt, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat (VfGH 28.09.1998, B 1511/98, ARD 5030/17/99).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 15. Oktober 2007