



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des C.F., vertreten durch Mag. Christoph Lang, Steuerberater in 6900 Bregenz, Kirchstr. 9a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck betreffend Einkommensteuer (*Arbeitnehmerveranlagungen*) für die Jahre 1999 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabengutschrift betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	€ 11.820,00 ATS 162.834,00	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	€ 1.218,51 ATS 16.767,00 - ATS 24.454,00
				ATS 6.863,00

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) € 498,75

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	€12.138,76	Einkommensteuer	€ 1.091,72 ATS

		ATS 167.033,00	anrechenbare Lohnsteuer	15.022,44 - €1.884,14 ATS 25.926,40
				ATS 10.904,00
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				€ 792,42

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
2001 Einkommen	€12.706,26 ATS 174.842,00	Einkommensteuer anrechenbare LohnsteuerKapitalertragsteuer	€1.356,66 ATS 18.709,32 - € 2.650,37 ATS 36.469,90
			ATS 17.761,00
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			€1.290,74

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
2002 Einkommen	€ 11.376,84	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	€ 895,43 - €1.642,73
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			€ 747,00

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
2003 Einkommen	€9.806,26	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	€ 392,61 - €1.521,66
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			€ 1.129,00

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Industrielackierer .Der Familienwohnsitz ist in R.(Ausland). Als Leasingarbeiter im Berufungszeitraum war er bei verschiedenen Arbeitgebern beschäftigt.

Strittig ist die Berechnung der **Familienheimfahrten im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziffer 2 lit e**

EStG 1988 der Höhe nach. Andere Kosten als Fahrtkosten fielen nicht an, da die Unterkunftskosten von den Arbeitgebern getragen wurden. Reisekostenersätze wurden durch die Arbeitgeber nicht gewährt.

Für das **Jahr 1999** werden die Angaben der Arbeitnehmerveranlagungserklärung wiedergegeben:

Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999

EINKÜNFTE AUS NICHTSELBSTÄNDIGER TÄTIGKEIT

Beträge in ATS

Arbeitgeber1 <i>vom 1.1.-17.1.99</i>	<i>It. Kennzahl 245</i>	11.107,00
Arbeitgeber2 <i>vom 18.1.-15.4.99</i>	<i>It. Kennzahl 245</i>	45.652,00
Arbeitgeber3 <i>vom 15.4.-31.12.99</i>	<i>It. Kennzahl 245</i>	<u>135.694,00</u>
	<i>Summe</i>	192.453,00

Werbungskosten:

Familienheimfahrten:

7 x Strecke L.-A. ä 718 km ä ATS 4,90 Höchstbetrag

gemäß § 20 Abs. 1 Z 2e iVm § 16 Abs. 1 Z 6 b (gemeint offenbar lit c) EStG 28.800,00-

...

Anlagen:

- Heiratsurkunde vom 29.7.1972 (in beglaubigter Übersetzung mit Übertragungsfehler: 20.5.1997)
- Unterhaltsbescheinigung für Ehegattin C.D. vom 3.5.2004 der Gemeinde A.
- Bestätigung Fa. Fa.D., W. über Notwendigkeit von Zweitwohnsitzen in V. vom 25.5.2004
- Meldebestätigung C.F.. vom 15.4.2004 Gemeinde F.
- Aufstellung Familienheimfahrten 1999 bis 2003
- Auszug Routenplaner bzgl. Strecke OÖ - A.
- Kopie Pass von C.F.. bzgl. Anzahl Familienheimfahrten

In den Jahren **2000 bis 2003** wurden folgende Pauschalbeträge geltend gemacht:

Jahr	Höchstbetrag (in ATS bzw. €)
2000 (lt. § 124 b Z 52 EStG 1988)	34.560,00
2001(lt. § 124 b Z 52 EStG 1988)	34.560,00
2002	2.100,00
2003	2.100,00

Veranlagung

In den **Einkommensteuerbescheiden 1999 bis 2003** wurde jeweils eine Aliquotierung insofern durchgeführt, als ein **Monatsbetrag** (abgeleitet aus der gesetzlichen jährlichen Höchstgrenze des § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988) ermittelt wurde, der schließlich mit der Anzahl der tatsächlich geltend gemachten Familienheimfahrten multipliziert wurde.

Es ergaben sich dadurch folgende Werbungskosten aus dem Titel der Familienheimfahrten:

Jahr	ATS
1999	14.400,00 (Heimfahrten in 6 Monaten)
2000	ATS 24.000,00 (Heimfahrten in 10 Monaten)
2001	ATS

	23.040,00 (Heimfahrten in 8 Monaten)
2002	€ 1.225,00 (Heimfahrten in 7 Monaten)
2003	€ 875,00 (Heimfahrten in 5 Monaten)

Gegen diese Berechnungsweise wurde fristgerecht **Berufung** erhoben:

Sehr geehrte Damen und Herren,

Namens und auftrags meines oben angeführten Mandanten erhebe ich Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2003 aus folgendem Grunde:

In der Begründung zum Bescheid für 1999 wird ausgeführt, dass Familienheimfahrten nur insoweit Werbungskosten darstellen, als sie das höchstzulässige Pendlerpauschale von monatlich ATS 2.400,- nicht übersteigen. Da in 6 Monaten Familienheimfahrten durchgeführt wurden, konnten nur Aufwendungen in der Höhe von ATS 14.400,- anerkannt werden. In den Folgebescheiden wurde auf diese Begründung verwiesen.

In den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung wurden folgende Beträge geltend gemacht:

1999	Ansatz It. ESt-Bescheid
ATS 28.800,00	ATS 14.400,00 (Heimfahrten in 6 Monaten) Je
2000	ATS 24.000,00 - (Heimfahrten in 10 Monaten)
2001	ATS 23.040,00 (Heimfahrten in 8 Monaten)

2002	€	€
	2.100,00	1.225,00 <i>(Heimfahrten in 7 Monaten)</i>
2003	€	€
	2.100,00	875,00 <i>(Heimfahrten in 5 Monaten)</i>

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG idF BGBl. 1996/201 (Strukturanpassungsgesetz 1996) wurde die Abzugsfähigkeit für die Aufwendungen für Familienheimfahrten nur der Höhe nach eingeschränkt und zwar erfolgte die Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale. Das höchste Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6c EStG betrug im Jahre **1999 ATS 28.800,-**jährlich. In den Jahren **2000 und 2001** betrug das höchste Pendlerpauschale gemäß § 124b Z 52 EStG **ATS 34.560,-**. In den Jahren **2002 und 2003** betrug das höchste Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6c EStG wiederum **€ 2.100,-** (ATS 28.800,-) jährlich.

Auch wenn der Argumentation der Finanzbehörde gefolgt würde, dass eine monatliche Aliquotierung zu erfolgen hat, wären in den Jahren 2000 und 2001 Kosten für Familienheimfahrten von ATS 28.800,- (2000 10/12 von ATS 34.560,-) und von ATS 23.040,- (2001 8/12 von ATS 34.560,-) anzusetzen. Ich bestreite jedoch auch die Anwendung einer monatlichen Aliquotierung der Kosten für Familienheimfahrten. Liegen während eines gesamten Kalenderjahres die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vor, so können nach den Lohnsteuer-Richtlinien 2002 Rz 354ff bei einem verheirateten Steuerpflichtigen in der Regel wöchentliche Familienheimfahrten berücksichtigt werden. Mit Einführung des § 20 Abs. 1 Z 2e EStG wurde lediglich der Fahraufwand mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt. Diese **jährliche Höchstgrenze** ist nur dann auf Monatsbeträge umzurechnen, wenn nicht während des gesamten Kalenderjahres eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorlag (vgl. Rz 356 4. Satz der Lohnsteuer-Richtlinien 2002 ,wonach die jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6c EStG auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Monate der auswärtigen Berufstätigkeit zusteht). In gegenständlichem Fall lagen während des gesamten Zeitraumes grundsätzlich diese Voraussetzungen - nämlich eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung - vor und ist daher als Höchstgrenze der Jahresbetrag des § 16 Abs. 1 Z 6 c EStG anzusetzen. Ich ersuche daher um antragsgemäße Zuerkennung der Kosten für Familienheimfahrten It. Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung.

Mit freundlichen Grüßen

...

Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO

Die Berufung vom 30.09.2004 gegen den Bescheid vom 26.08.2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

*Ab 1.1.1996 sind die monatl. Kosten der Familienheimfahrten gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit e nur mehr mit dem höchsten Pendlerpauschale, also limitiert absetzbar. **Dabei ist die jährliche Höchstgrenze auf Monatsbeträge umzurechnen.** Sind wöchentl. bzw. monatl. Familienheimfahrten mit Rücksicht auf die Entfernung (insbesondere ins Ausland) völlig unüblich, so ist nur eine geringere Anzahl von Familienheimfahrten steuerlich absetzbar (**VwGH 11.1.84, 81/13/0171, 0185**).*

Für die Monate in welchen Familienheimfahrten durchgeführt wurden, wurde auch das gr. Pendlerpauschale gewährt.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde **der Vorlageantrag** mit folgender Begründung erhoben:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Namens und auftrags meines oben angeführten Mandanten stelle ich den Antrag auf Vorlage meiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz. Die Berufung vom 29. September 2004 wurde durch die Berufungsvorentscheidung vom 2. November 2004 als unbegründet abgewiesen. Die Zustellung der Berufungsvorentscheidung ist offensichtlich nicht korrekt erfolgt. Mein Mandant ist arbeitsbedingt oft auswärts und es quillt sein Brieffach in der Regel aufgrund der Zustellung von Gratiszeitungen und Werbematerials (Postwurfsendungen) völlig über. Die Schriftstücke wurden vielleicht von vornherein falsch zugestellt oder sind wegen Überfüllung des Postfaches im Hausgang abgelegt worden und von einem Wohnungsnachbarn mit dem Werbematerial entsorgt worden.

Mein Mandant hat mich im vergangenen Jahr alle paar Wochen angerufen und nachgefragt, ob die in Aussicht gestellte positive Berufungserledigung nun endlich erfolgt sei. Am 24. Jänner 2005 habe ich nun per Finanz-Online-Abfrage (siehe beiliegende Kopie) festgestellt, dass am 2. November 2004 die Berufungserledigung erfolgt ist. Laut den ebenfalls aus Finanz-Online erhältlichen Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 2002 und 2003 (die Begründungen für die Vorjahre sind mit ziemlicher Sicherheit ident) wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen. Beide Finanz-Online-Funktionen (Abfrage des Steueraktes mit Angabe der Rechtsmittelerledigungen sowie die Abfrage von Steuerbescheiden) waren im vergangenen Jahr noch nicht möglich. Die Berufungsvorentscheidung wurde folglich erst mit 24. Jänner 2005 rechtswirksam zugestellt und wurde daher dieser Vorlageantrag rechtzeitig eingebbracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verfahrensrechtliches:

Die Zustellung der Berufungsvorentscheidung wurde – wie die steuerliche Vertretung richtig ausführt- am 24.Jänner 2005 bewirkt.

Da der Nachweis einer früheren Zustellung der Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde I. Instanz nicht möglich war, war der Vorlageantrag rechtzeitig.

2. Inhaltliches:

Einzig strittig ist die Frage der Berechnung der Umrechnung der Jahresgrenze des Pendlerpauschales für Zwecke der Familienheimfahrten.

Die **Abgabenbehörde I. Instanz** wendet dabei folgende Berechnungsmethode an:

Jahresgrenze maximal (gesetzliche betragliche Limitierung durch 12 = Monatsbetrag)
x Anzahl der Familienheimfahrten =
Werbungskosten im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988

Hinsichtlich der Beträge wird auf die Sachverhaltsausführungen verwiesen.

Die **steuerliche Vertretung** vertritt folgende Berechnungsweise:

Da in den jeweiligen Jahren (Berufungszeitraum 1999 bis 2003) die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung ganzjährig vorlagen (dies sei auch von der Abgabenbehörde I. Instanz nicht bestritten worden), ist der gesetzliche Höchstbetrag anzusetzen. Dies unabhängig von der Anzahl der tatsächlichen Familienheimfahrten.

Jahr	Höchstbetrag (in ATS bzw. €)
1999	28.800,00
2000 (lt. § 124 bZ 52 EStG 1988)	34.560,00
2001(lt. § 124bZ 52 EStG 1988)	34.560,00
2002	2.100,00
2003	2.100,00

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden (*Familienheimfahrten*):

„Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits (Tätigkeits)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit c angeführten Betrag übersteigen.“

Die zitierte Gesetzesbestimmung wurde durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 eingefügt.

Die **Erläuternden Bemerkungen** führen aus:

„Hinsichtlich der Voraussetzungen für die Geltendmachung von Aufwendungen unter dem Titel „Familienheimfahrten“ ist an die in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis herausgebildeten Grundsätze anzuknüpfen. Die Abzugsfähigkeit wird der Höhe nach mit dem Höchstbetrag begrenzt, der für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit c (als höchstes Pendlerpauschale) Berücksichtigung findet. Dabei ist die jährliche Höchstgrenze auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Monate der auswärtigen(Berufs-)Tätigkeit zusteht.“

§ 16 Abs. 1Z 6 lit c EStG 1988 (**in der Fassung ab dem Jahre 2002**) normiert:

„Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindet hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ,dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit b folgende Pauschbeträge berücksichtigt (Pendlerpauschale)":

...

Über 60 Kilometer	€ 2.100 jährlich
-------------------	-----------------------------

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich aus folgendem Grunde der Meinung der steuerlichen Vertretung an:

Die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung sind in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen **ganzjährig** gegeben. Dies anerkennt auch die Abgabenbehörde I. Instanz.

Berechnungsmethodik

Eine monatsweise Berechnung ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Die **Lohnsteuerrichtlinien 2002 RZ 356**, die die Grundlage für die Entscheidung der Abgabenbehörde I. Instanz bildeten, führen aus:

„Dabei ist die jährliche Höchstgrenze gem. § 16 Abs.1 Z 6 lit c EStG 1988 auf Monatsbeträge umzurechnen, **wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht**. Die derart errechnete jährliche Höchstgrenze wird durch Urlaube oder Krankensstände nicht vermindert“.

Die **Begründung des Finanzamtes** in der Berufungsverentscheidung lautete:

„...Dabei ist die **jährliche Höchstgrenze** gem. § 16 Abs.1 Z 6 lit c EStG 1988 **auf Monatsbeträge** umzurechnen“.

Diese Begründung allerdings entspricht weder dem Gesetz noch den Lohnsteuerrichtlinien 2002, da der wesentliche Halbsatz „wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate **der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht**“, in der Begründung des Finanzamtes fehlt.

Es kommt bei der Auslegung des Gesetzes darauf an, ob die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung (**arg. auswärtige Berufstätigkeit**) im **gesamten Veranlagungsjahr** gegeben sind.

Wird dies bejaht, erfolgt nur mehr der Vergleich der tatsächlichen Familienheimfahrtskosten mit der Höchstgrenze des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988.

Sind die tatsächlichen Kosten (Kilometer x KMG = Fahrtaufwand) höher als die Jahresgrenze, wird die Jahresgrenze gewährt.

Eine **monatsweise Betrachtung** (also Jahresgrenze durch 12 x Anzahl der Monate, in denen tatsächlich Familienheimfahrten stattgefunden haben) entspricht – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates **-nicht dem Gesetz**.

In den Fällen des **ganzjährigen Vorliegens der Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung** ist jedenfalls die Höchstgrenze zu gewähren.

Anders liegt der Fall eines **teilweisen** Vorliegens der Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung in einem Jahr (z.B. für 6 Monate). Dabei ist die Jahresgrenze wie folgt umzurechnen:

Beispiel:

2002	€
Gesetzlicher Höchstbetrag (Jahresgrenze)	2.100,00
6 Monate (teilweise auswärtige)	1.050,00

Berufstätigkeit)	
Kosten z. B € 1.300,00	Lt.Gesetz:1.050,00

Anmerkung:

Die von der Abgabenbehörde I.Instanz zitierte VwGH - Rechtsprechung (**VwGH vom 11.1.84,81/13/0171, 0185**) ist seit Einführung der Jahresgrenze durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 (siehe Erläuternde Bemerkungen - **Beschränkung** der Werbungskosten durch die eingeführte Jahresgrenze -vor 1996 waren diese Kosten nicht begrenzt) nicht anwendbar.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 4.Oktobe 2005