



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch die Stb-GmbH, vom 27. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 7. November 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabengutschrift sind dem angefochtenen Bescheid vom 7. November 2006 zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist deutscher Staatsangehöriger und hat seinen Hauptwohnsitz gemeinsam mit seiner Ehefrau in Nürnberg. Im Jahr 2004 war er in Tirol bei einer Tunnelbaufirma im Rahmen einer Arbeitsgemeinschaft als Mineur beschäftigt. Der Baustelleneinsatz war damals für ca. 34 Monate geplant. In der für das Jahr 2004 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte er für 23 Familienheimfahrten

(einfache Strecke 315 km) unter der KZ 723 (Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten) nachfolgende Aufwendungen geltend:

Pendlerpauschale	2.421,00 €
23 x (315 km – 120 km) x 2 x 0,356 €	3.193,32 €
Ersatz des Arbeitgebers	-2.276,00 €
Werbungskosten:	3.338,32 €

In dem am 7. November 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2004 erkannte das Finanzamt nur einen Betrag von 2.421 € als Werbungskosten an, mit der Begründung, wonach die Abzugsfähigkeit von Kosten für Fahrten zwischen der Wohnung am Arbeitsort und dem Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) mit der höchstzulässigen Pendlerpauschale begrenzt seien.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung brachte der Bw vor, nach den Lohnsteuerrichtlinien seien die Kosten begrenzt mit den Kosten einer entsprechenden Zweitwohnung und der Pendlerpauschale. Die Kosten einer Zweitwohnung seien sicher höher als die zusätzlich beantragten 917,32 €.

Mit Vorhalt vom 1. Dezember 2006 ersuchte das Finanzamt dem Bw ua allenfalls angefallene Aufwendungen für eine Zweitwohnung darzulegen und durch entsprechende Belege nachzuweisen. Der Bw brachte dazu in der Vorhaltbeantwortung vom 9. Jänner 2007 lediglich vor, die geltend gemachten Aufwendungen würden insgesamt (Pendlerpauschale zuzüglich tatsächliche Fahrtkosten ab 120 km, abzüglich Kostenersatz des Arbeitgebers) den rechnerischen Betrag der großen Pendlerpauschale zuzüglich der Kosten einer Zweitwohnung nicht übersteigen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2007 erkannte das Finanzamt nur mehr 145 € als Werbungskosten für Familienheimfahrten an. In der Begründung wies das Finanzamt neuerlich auf die in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 normierte Begrenzung der Absetzbarkeit von Kosten für Familienheimfahrten hin. Eine Hinzurechnung von Differenzkilometergeldern zu den abzugsfähigen Kosten für Familienheimfahrten sei daher nicht möglich. Vom abzugsfähigen Betrag von 2.421 € seien die vom Arbeitgeber gewährten Kostenersätze für Tage der Familienheimfahrten in Höhe von 2.276 € in Abzug zu bringen, sodass nur mehr der Differenzbetrag von 145 € abzugsfähig sei.

Nach einer Verlängerung der Vorlagefrist bis 30. Mai 2007 stellte der steuerliche Vertreter des Bw mit Schreiben 21. Mai 2007 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die

Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Werbungskosten wie erklärt mit 3.338,32 € festzusetzen. Ergänzend wurde ausgeführt, im gegenständlichen Fall liege keine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung, sondern eine nur vorübergehende doppelte Haushaltsführung vor. Er verweise deshalb auf die RZ 346 bis 352 der Lohnsteuerrichtlinien. Die RZ 354 bis 356 auf die sich die Berufungsvorentscheidung stütze, würden sich auf Familienheimfahrten für die auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung beziehen und kämmen hier nicht in Betracht. In der RZ 352 sei dezidiert angeführt, dass neben der Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km (2.421 €), für Wegstrecken, die über 120 km hinausgehen, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden könnten. Tatsächliche Nächtigungskosten seien zusätzlich absetzbar. Es könne nicht sein und sei auch nicht schlüssig, dass zuerst neben der Pendlerpauschale die tatsächlichen Fahrtkosten über 120 km gewährt, aber dann die Gesamtkosten mit der Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km begrenzt würden. Die in den Lohnsteuerrichtlinien angesprochene Begrenzung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten könne nur eine rechnerische Vergleichsgröße sein.

Pendlerpauschale für Strecken über 60 km:	2.421,00 €
angenommene Kosten einer entsprechenden Zweitwohnung von 350 €/mtl.:	+ 4.200,00 €
Vergleichsgröße:	6.621,00 €
Pendlerpauschale:	2.421,00 €
23 x (315 km – 120 km) x 2 x 0,356 €:	+ 3.193,32 €
tatsächliche Nächtigungskosten:	0,00 €
Ersatz des Arbeitgebers:	- 2.276,00 €
gesamte Werbungskosten:	3.338,32 €

Die beantragten Werbungskosten nach Abzug des Ersatzes des Arbeitgebers würden 3.338,32 € betragen und lägen damit deutlich unter der Vergleichsgröße. Die nicht vom Arbeitgeber ersetzten Fahrtkosten über 120 km (3.193,32 € abzüglich 2.276,00 €, also 917,32 €) lägen mit Sicherheit unter jenen Kosten, die für eine entsprechende Zweitwohnung im Zeitraum der Tätigkeit in B in Tirol (17. Jänner bis Dezember 2004) aufgewendet werden hätten müssen. Umgerechnet auf das Jahr 2004 würden sich rd. 76 € pro Monat ergeben, die der Vergleichsgröße Zweitwohnung gegenüberstünden. Die Familienheimfahrten der Höhe nach zu begrenzen werde sicher im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit gemeint sein. Die zusätzlichen Fahrtkosten sollten sich in einem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis zu den Kosten für eine Zweitwohnung bewegen.

Der Bw habe direkt an der Baustelle in einem Container gewohnt. Es könne nicht sein, dass ein Steuerpflichtiger, der auf eine Zweitwohnung verzichtet, schlechter gestellt werde als ein Steuerpflichtiger, der sich die Zweitwohnung leiste.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Ausgaben für eine berufsbedingte doppelte Haushaltsführung (Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft am Tätigkeitsort) und Kosten der Heimfahrten zum (Familien-) Wohnort können unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 16 Abs. 1 EStG als Werbungskosten bei den betreffenden steuerpflichtigen Einkünften abgezogen werden.

Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Für die Einkünfte mindernde Berücksichtigung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung und von Heimfahrten zum (Familien-) Wohnort muss somit die Begründung des zweiten Haushaltes am Arbeitsort beruflich veranlasst und die Aufgabe des bisherigen (Familien-) Wohnsitzes unzumutbar sein (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass dem Bw eine tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an seinen Familienwohnsitz in Nürnberg wegen der Entfernung von über 300 km nicht zumutbar war. Ebenso ist unstrittig, dass ihm die Verlegung des (Familien-)wohnsitzes an den Beschäftigungsort gleichfalls nicht zugemutet werden konnte. Ob dem Bw die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort auf Dauer oder –

wie im Vorlageantrag eingewendet wird – nur vorübergehend nicht zumutbar war, ist im gegenständlichen Fall ohne Bedeutung, zumal dem Bw jedenfalls im Berufungsjahr die Verlegung nicht zugemutet werden konnte. Die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung und damit auch die Voraussetzungen der steuerlichen Absetzbarkeit der Kosten für Familienheimfahrten sind somit dem Grunde nach gegeben.

Der Bw hat nach seinen Angaben direkt an der Baustelle in einem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Container gewohnt. Kosten für eine doppelte Haushaltsführung sind dem Bw offensichtlich nicht erwachsen und sind von ihm auch nicht geltend gemacht oder nachgewiesen worden. Es können daher mangels entsprechender Aufwendungen auch keine Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die dem Bw erwachsenen Kosten für durchschnittlich 2 Familienheimfahrten im Monat nach Nürnberg werden vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Frage gestellt.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG dürfen jedoch 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 angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden. Der Gesetzgeber begrenzt somit die als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen für Familienheimfahrten ausdrücklich mit dem höchsten Pendlerpauschbetrag, der für das Berufungsjahr 2.421 € betragen hat.

Aus den Lohnsteuerrichtlinien vermeint der Bw abzuleiten zu können, dass ihm aufgrund der langen Wegstrecke zwischen dem Tätigkeitsort und dem (Familien-)wohnsitz zusätzliche Werbungskosten für Familienheimfahrten zustehen würden.

In RZ 352 der Lohnsteuerrichtlinien wird dazu ausgeführt: „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."

Abgesehen davon, dass die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellen, sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0057), liegen im streitgegenständlichen Fall die Voraussetzungen dieser Erlassregelungen gar nicht vor.

Die oben angeführte Regelung in den Lohnsteuerrichtlinien bezieht sich auf Steuerpflichtige die ungeachtet der weiten Entfernung dennoch überwiegend (gemeint ist an mehr als der Hälfte der Werktage) zum Familienwohnsitz zurückkehren. Ein solcher Fall liegt hier nicht vor, zumal der Bw in der Regel nur zweimal im Monat zu seinem Familienwohnsitz in Deutschland zurückgekehrt ist.

Aber unabhängig davon, kann durch eine Erlassregelung wie den Lohnsteuerrichtlinien eine bestehende gesetzliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen keinesfalls aufgehoben werden. Die Erlassinterpretation des Bw würde dazu führen, dass ab einer unzumutbaren Wegstrecke von 120 km der gesetzlich normierte Höchstbetrag in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG aufgehoben bzw. um die fiktiven Kosten einer angemessenen Wohnung am Arbeitsort angehoben würde.

Gesetzeskonform kann diese Erlassregelung nur so verstanden werden, dass zusätzliche Fahrtkosten, soweit sie im höchsten Pauschalbetrag noch Deckung finden (dies wäre z.B. der Fall, wenn vom Arbeitgeber wegen Zumutbarkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nur der "kleine" Pauschalbetrag nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b leg.cit. gewährt worden wäre) sowie gelegentliche Nächtigungskosten (höchstens aber die Kosten einer zweckentsprechenden Zweitwohnung) geltend gemacht werden können (vgl. UFS 21.12.2005, RV/0321-I/05).

Die vom Bw vorgenommene Interpretation dieser Erlassregelung, wonach im gegenständlichen Fall mangels entsprechender Kosten für eine doppelte Haushaltsführung der gesetzlich festgesetzte Höchstbetrag für Familienheimfahrten um die fiktiven Kosten einer angemessenen Wohnung am Tätigkeitsort erhöht werden kann, findet im Gesetz jedenfalls keine Deckung.

Auch vermag der Unabhängige Finanzsenat die vom Bw im Vorlageantrag vertretene Ansicht, wonach ein Steuerpflichtiger, der auf eine (angemessene) Zweitwohnung am Tätigkeitsort

verzichtet, gegenüber einem Steuerpflichtigen, der auf eine solche nicht verzichtet, steuerlich schlechter gestellt werde, nicht zu teilen. Die Einkommensteuer mindernde Berücksichtigung von Aufwendungen setzt notwendigerweise voraus, dass dem Steuerpflichtigen entsprechende Aufwendungen auch tatsächlich entstanden sind. Aufwendungen für eine Zweitwohnung am Arbeitsort sind dem Bw nicht entstanden. Die Berücksichtigung von vermiedenen und somit fiktiven Aufwendungen ist steuerrechtlich aber nicht vorgesehen.

Aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen in den §§ 16 und 20 EStG stehen dem Bw neben der höchsten Pendlerpauschale keine weiteren Werbungskosten für Familienheimfahrten zu.

Unzulässig ist hingegen die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Kürzung des Höchstbetrages nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG um den vom Arbeitgeber gewährten Kostenersatz von 2.276 €. Da die vom Bw für die Familienheimfahrten getragenen Kosten auch nach Abzug der Fahrtkostenzuschüsse des Arbeitgebers wesentlich höher sind als der höchste Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG, sind Werbungskosten in der Höhe dieses Pauschbetrages von 2.421 € zu gewähren.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. April 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei