



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. D, vom 23. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 1. März 2004 betreffend Einkommensteuer für 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2001:	38.685,88 €
Einkommensteuer 2001:	12.292,58 €

Die Berechnung der Einkommensteuer ist dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der in M in Tirol ansässige Berufungswerber (Bw.) ist seit dem Jahr 2000 bei der deutschen Fluggesellschaft Lufthansa in Frankfurt als Langstreckenpilot angestellt und unterlag gemäß Artikel 9 iVm Artikel 15 Abs. 1 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl.Nr. 221/1955 (das bis zum Inkrafttreten des neuen Abkommens am 1.1.2003 in Geltung

stand) mit seinen aus dieser Tätigkeit erzielten Bezügen insoweit der österreichischen Einkommensbesteuerung, als die Bezüge auf außerhalb Deutschland ausgeübte berufliche Tätigkeiten entfielen. Nach den vom Arbeitgeber ermittelten Einsatzzeiten betrug im Jahr 2002 der in Deutschland zu versteuernde Bezugsanteil 11,61%, der wesentlich größere Bezugsanteil von 88,39% entfiel auf internationale Flüge, der nach dem oben genannten Doppelbesteuerungsabkommen im Wohnsitzstaat und damit in Österreich der Besteuerung unterlag.

Nach einer der Einkommensteuererklärung für 2002 beigelegten Aufstellung machte der Bw. entsprechend dem in Österreich zu versteuernden Bezugsanteil von 88,39% insgesamt 3.829,55 € (88,39% v. 4.332,56 €) an Werbungskosten geltend, davon entfielen 2.617,83 € (88,39% v. 2.961,68) auf Fahrten zwischen seiner Wohnung in M und seiner Arbeitsstätte in Frankfurt, deren Strecke er zum Teil mit seinem PKW und zum Teil mit dem Flugzeug zurücklegte.

In dem am 1. März 2004 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2002 erkannte das Finanzamt die für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten an.

Zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes, mit dem der in Österreich zu besteuern Einkommensteil besteuert wurde, setze das Finanzamt von dem in Deutschland zu besteuern den Bezugsanteil den anteilige Bruttobezug von 6.631,95 € an, ohne die Werbungskosten (Sozialversicherungsbeiträge und die oben angeführten sonstigen Aufwendungen) anteilig zu berücksichtigen. In der Begründung führte das Finanzamt aus, die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte könnten nicht berücksichtigt werden, da die hierfür erwachsenen Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie durch ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten seien.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 23. März 2004 Berufung und führte im Wesentlichen aus, er sei als Langstreckenpilot bei einer deutschen Fluggesellschaft tätig und unterliege mit seinen Bezügen, die auf internationale Flüge entfallen, der österreichischen Besteuerung. Im Zuge seiner Tätigkeit sei er gezwungen, von seinem Wohnort in M zum Flottenstützpunkt nach Frankfurt zu pendeln. Dieser Fall sei seines Erachtens nicht unter die Regelung des Pendlerpauschales gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu subsumieren, weil er kein Grenzgänger im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG sei und es sich im vorliegenden Fall nicht um Einkünfte aus einem Dienstverhältnis handle, die einem Lohnsteuerabzug unterliegen würden. Deshalb seien seiner Ansicht nach sehr wohl die tatsächlichen Fahrtkosten anzusetzen. Sollte das Finanzamt diese Ansicht begründet widerlegen, stelle er in eventu den Antrag, anstelle der tatsächlichen Fahrtkosten, das große Pendlerpauschale in Höhe von 2.100 € zu berücksichtigen.

Weiters seien die ausländischen Einkünfte für den Progressionsvorbehalt in Höhe von 6.631,95 € um den ausländischen Anteil der Werbungskosten zu kürzen und würden daher (lt. Beilage) lediglich 4.989,65 € betragen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und änderte den bekämpften Bescheid insoweit ab, als die vom Bw. geltend gemachte Aufwendungen für Trinkgelder von 156 € (lt. Angaben des Bw. für Ankunft/Abflug: 2 € x 78) nicht als Werbungskosten anerkannt wurden. In der dem Bw. gesondert zugegangenen Begründung wurde ausgeführt, auch wenn die Einkünfte nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen würden, so handle es sich dennoch um nichtselbständige Einkünfte, die diesen in Bezug auf Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gleich zu setzen seien. Das Pendlerpauschale wäre nur dann gerechtfertigt, wenn an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage im Monat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchgeführt worden wären. Da der Bw. im Durchschnitt jedoch weniger als an elf Tagen monatlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchgeführt habe, fehle eine grundsätzliche Voraussetzung für die Gewährung des Pendlerpauschales. Bezüglich des Progressionsvorbehaltes führte das Finanzamt aus, der ausländische Bezugsanteil könne nur um die im Inland anerkannten Werbungskosten prozentuell gekürzt werden (11,61%). Die Berücksichtigung von im Ausland anerkannten Werbungskosten sei gesetzlich nicht vorgesehen. Hinsichtlich der als Werbungskosten geltend gemachten Trinkgelder wurde darauf hingewiesen, dass es sich hier um nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 handle.

Mit Eingabe vom 19. Juli 2004 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, er stimme der Bescheidbegründung vom 16. Juni 2004 nicht vollinhaltlich zu, weil die Möglichkeit der Beanspruchung des Pendlerpauschales nicht nachvollziehbar sei. Laut Sailer (Kommentar 2001, Rz 16/32) sei Voraussetzung für das Pendlerpauschale bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmer, der im Ausland tätig sei, der Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber im Inland. Wenn er sich jedoch der Ansicht des Finanzamtes anschließe, dass die tatsächlichen Reisekosten in Höhe von 2.617,83 € nicht anzuerkennen seien, dann liege die Problematik der Familienheimfahrten auf der Hand. Die Voraussetzungen für die Absetzung von Familienheimfahrten würden vorliegen, weil er den Tatbestand einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung erfülle. Der Familienwohnsitz sei so weit vom Beschäftigungsort entfernt, dass ihm weder eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zugemutet werden könne. Laut dem Lohnsteuerprotokoll 2003 erfülle ein Arbeitnehmer, der am Arbeitsort keine Wohnung sondern lediglich eine ihm vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle

benütze, die Voraussetzungen für Familienheimfahrten. Umso mehr müsse ein Langstreckenpilot, der während der Dienstausbübung im internationalen Luftraum in der Kabine des Flugzeuges und sonst in einem vom Arbeitgeber bezahlten Hotelzimmer nächtige, diesen Kriterien entsprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass nach Artikel 9 iVm Artikel 15 Abs. 1 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl.Nr. 221/1995, 88,39% der von seinem Arbeitgeber in Deutschland bezogenen Bezüge in Österreich der Besteuerung unterliegen. Unzweifelhaft ist auch, dass der Bw. in einem Dienstverhältnis steht und die daraus erzielten Bezüge den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sind, auch wenn sie nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. In diesem Sinn können auch Fahrtkosten, die mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen, in tatsächlich angefallener Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden,

Eine Sonderbestimmung enthält das Einkommensteuergesetz jedoch bezüglich der Kosten, die für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anfallen. Diese sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis zu 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Beträgt die einfache Fahrtstrecke mehr als 20 km, werden abgestuft nach der Länge der Fahrtstrecke und je nach dem, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist oder nicht, zusätzliche in dieser Gesetzesstelle angeführte Pauschbeträge berücksichtigt. Der höchste im Berufungsjahr mögliche Pauschbetrag aus diesem Titel beträgt gemäß lit.c dieser Gesetzesstelle 2.100 €. Als Folge der Pauschalierung sind die tatsächlichen Kosten nicht abzugsfähig, auch wenn diese höher als das Pauschale sind.

Die in der Berufung erhobene Behauptung, wonach im gegenständlichen Fall die tatsächlichen Fahrtkosten abzugsfähig seien, weil der Bw. kein Grenzgänger sei und die Bezüge nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen würden, findet im Gesetz keine Deckung. Die Regelung über die Pauschalierung der Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist nicht nur bei Bezügen die dem Lohnsteuerabzug unterliegen heranzuziehen, sondern auch bei der Veranlagung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Einkommensteuer. Das Gesetz stellt bei der Pauschalierung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur auf die

Arbeitnehmereigenschaft (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) bzw. auf ein bestehendes Dienstverhältnis ab (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988) und nicht darauf, ob die Bezüge dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Der Bw. ist im gesamten Berufszeitraum in Frankfurt beschäftigt gewesen. Für diesem Zeitraum sind vom Bw. die Kosten für 20 Fahrten von seinem österreichischen Wohnsitz in M zu seinem Dienort in Frankfurt und zurück geltend gemacht worden. Der Bw. ist daher im Durchschnitt ein- bis zweimal pro Monat nach Hause gefahren.

Wie bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat und vom Bw. auch nicht in Abrede gestellt worden ist, liegen die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 allein schon deshalb nicht vor, da der Bw. im Lohnzahlungszeitraum die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht überwiegend (dh an mehr als der Hälfte der Arbeitstage) zurückgelegt hat.

Im Vorlageantrag wurde daher erstmals die Absetzung der geltend gemachten Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Dienort als Familienheimfahrten beantragt.

Liegt der (Familien)wohnsitz eines Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Arbeitsplatz und ist die Wohnsitzverlegung in die Nähe des Arbeitsplatzes nicht zumutbar, kommen auch Aufwendungen für regelmäßige Heimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz als Werbungskosten in Betracht. Eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit ist aber auch hier nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 insoweit gegeben, als derartige Kosten nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen. Eine steuerliche Berücksichtigung ist daher nach der für das Jahr 2002 geltenden Gesetzesfassung mit 2.100 € beschränkt.

Unzumutbar ist die Verlegung des Familienwohnsitzes ua. dann, wenn der (Ehe)Partner des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt und die daraus erzielten Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH v. 20.4.2004, 2003/13/0154).

Der Bw. und seine damalige Partnerin und jetzige Ehegattin leben im gemeinsamen Haushalt in einem Einfamilienhaus in M. Der Wohnsitz des Bw. ist rd. 470 km von seinem Dienort in Frankfurt entfernt. Es ist daher unzweifelhaft, dass der Wohnsitz des Bw. außerhalb der üblichen Entfernung vom Arbeitsplatz liegt. Die Ehegattin des Bw. ist Lehrerin. Der Bw. erzielte im Jahr 2002 als Pilot Einkünfte von 57.122, 74 € brutto und seine Ehegattin als Lehrerin Einkünfte von 25.422,30 €. Die Einkünfte der Ehegattin sind im Bezug auf das Familieneinkommen somit von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nach Frankfurt ist dem Bw. daher nicht

zumutbar. Die Voraussetzungen für die Absetzung der Kosten der Familienheimfahrten als Werbungskosten sind somit gegeben.

Auf Grund der gesetzlichen Regelung in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 konnte dieser Aufwand jedoch nur im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales von 2.100 € zu Werbungskosten führen.

Bezüglich der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu Recht nicht als Werbungskosten anerkannten Trinkgelder in der Höhe von 156 € wird auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Die gesondert geltend gemachten Werbungskosten berechnen sich somit wie folgt:

Werbungskosten lt. Erklärung (gesamt):	4.332,56 €
- Trinkgelder	-156,00 €
- Fahrtkosten Wohnung – Dienstort:	-2.961,68 €
+ Familienheimfahrten	+2.100,00 €
Werbungskosten lt. BE:	3.314,88 €

Progressionsvorbehalt:

Der Einwand in der Berufung wonach die ausländischen Einkünfte bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes um den ausländischen Anteil der Werbungskosten zu kürzen seien, besteht nach Ansicht der UFS zu Recht.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das Einkommen (Gesamteinkommen) nach den Vorschriften des österreichischen EStG ermittelt, die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert, und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, welcher von Österreich besteuert werden darf (VwGH v. 23.10.1997, 96/15/0234; Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art 15 Rz 51).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes den in Deutschland zu steuernden Bezugsanteil von 11,61% mit dem Bruttobetrag von 6.631,95 € angesetzt, Werbungskosten wurden nicht berücksichtigt.

Bei der Ermittlung des Gesamteinkommens für die Errechnung des Durchschnittssteuersatzes ist auch der in Deutschland zu steuernde Bezugsanteil nach dem österreichischen Einkommenssteuerrecht zu ermitteln, es sind somit auch die Werbungskosten soweit sie auf den deutschen Bezugsanteil entfallen bei der Ermittlung des Gesamteinkommens zu berücksichtigen.

Die Berechnung und die Aufteilung der hier strittigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist daher wie folgt vorzunehmen:

	Gesamt:	Anteil BRD (11,61%)	Anteil Inland (88,39%)
Bruttojahresgehalt:	57.122,74 €	6.631,95 €	50.490,79 €
- AN-Anteil SV	-6.871,89 €	-797,83 €	-6.074,06 €
- AN-Anteil KV	-2.941,14 €	-341,47 €	-2.599,67 €
Zwischensumme:	47.309,71 €	5.492,65 €	41.817,06 €
- sonstige Werbungskosten	-3.314,88 €	-384,86 €	-2.930,02 €
zu versteuernder Bezug:	43.994,83 €	5.107,79 €	38.887,04 €

Werbungskostenpauschale:

Dem Bw. ist bei der Ausfüllung der Einkommensteuererklärung (und in der Folge auch dem Finanzamt bei der Eingabe der Bemessungsgrundlagen) insoweit ein Fehler unterlaufen, als die gesonderten Werbungskosten nicht unter der für die Werbungskosten vorgesehenen Kennzahl 277 eingetragen worden sind, sondern die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind (Kennzahl 359), um die gesonderten Werbungskosten gekürzt worden sind. Dadurch ist es in dem im automatisationsunterstützten Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2002 zum Ansatz der um die gesonderten Werbungskosten bereits gekürzten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gekommen von denen wiederum des Werbungskostenpauschales von 132 € in Abzug gebracht worden ist. Da es sowohl zum Abzug der tatsächlichen Werbungskosten als auch zum Abzug des Werbungskostenpauschales gekommen ist, war der Bescheid insoweit zu berichtigen, als nur die tatsächlichen Werbungskosten in Abzug zu bringen waren.

Die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallende Einkommensteuer sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 13. Juli 2005