

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.02.2006

Geschäftszahl

2005/14/0108

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Finanzamtes Grieskirchen Wels, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 7. September 2005, RV/0570- L/05, betreffend Einkommensteuer 2002 (mitbeteiligte Partei: A K), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Strittig ist, ob dem Mitbeteiligten für das Jahr 2002 der Alleinverdienerabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 Z 1 EStG zusteht. Die Ehefrau des Mitbeteiligten hat während des Mutterschutzes vom 12. Dezember 2001 bis 3. April 2002 Wochengeld bezogen. Im Anschluss daran hat sie sich im Karenzurlaub befunden. Das im Jahr 2002 bezogene Wochengeld betrug 4.604,29 Euro. Das Finanzamt ging -

nach Abzug des Werbungskostenpauschales nach § 16 Abs 3 EStG - von Einkünften der Ehefrau in Höhe von 4.474,29 Euro aus, sodass die Einkünftegrenze von 4.400 Euro überstiegen wurde.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid brachte der Mitbeteiligte vor, da das Wochengeld mit Aktivbezügen seiner Ehefrau in Zusammenhang stehe, sei auch das Pendlerpauschale nach § 16 Abs 1 Z 6 EStG in Höhe von 210 Euro in Abzug zu bringen. Die Ehefrau sei vor dem Mutterschutz in einem Krankenhaus als Krankenschwester beschäftigt gewesen. Aufgrund des Wechseldienstes sei die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte nicht zumutbar gewesen. Das Pendlerpauschale sei daher zunächst zugestanden und daher auch für Zeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Karenzurlaub befinde.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung - soweit dies für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung ist - Folge. Die Ehefrau des Mitbeteiligten habe für den Zeitraum 1. Jänner bis 3. April 2002 Wochengeld und für den Zeitraum 4. April bis 31. Dezember 2002 Karenzurlaubsgeld bezogen. Es liege daher kein ganzjähriger Karenzurlaubsbezug vor. Somit sei kein Anwendungsfall der Rz 263 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 anzunehmen. Das Pendlerpauschale sei somit gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG in Höhe von 210 Euro als Abzugspost zu berücksichtigen. Damit erreichten aber die Einkünfte der Ehefrau des Mitbeteiligten nur die Höhe von 4.264,29 Euro und lägen daher unter der Einkünftegrenze von 4.400 Euro, sodass der Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe.

Gegen diesen Bescheid hat das Finanzamt gemäß § 292 BAO Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben und im Wesentlichen vorgebracht, eine steuerliche Berücksichtigung für Mehraufwendungen in Form des Pendlerpauschales könne nicht Platz greifen, wenn während des gesamten Jahres keine Fahrtaufwendungen hätten anfallen können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 33 Abs 4 Z 1 EStG idF BGBl I Nr. 59/2001 lautet:

"Einem Alleinverdiener steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364 Euro jährlich zu. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners nicht erforderlich. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger

mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs 1), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 4.400 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen miteinzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe)Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1, steht der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe)Partner zu, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe)Partner geführt."

Von der Einkommensteuer befreit sind gemäß § 3 Abs 1 EStG

Z 4 lit a) das Wochengeld und vergleichbare Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Zuwendungen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen,

Z 5 lit b) das Karenzurlaubsgeld, an dessen Stelle tretende Ersatzleistungen und die Karenzurlaubshilfe auf Grund der besonderen gesetzlichen Regelungen, weiters das Kinderbetreuungsgeld.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG idF BGBl. I Nr. 59/2001 zählen zu den Werbungskosten:

"Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

...

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

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 210 Euro jährlich

...

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erweisen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen."

Während des Zeitraumes des Mutterschutzes hat die Ehefrau des Mitbeteiligten von der Krankenkasse Wochengeld bezogen. Das Wochengeld ist gemäß § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG steuerfrei, ist aber kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 33 Abs 4 Z 1 EStG für die Einkünftegrenze von 4.400 Euro zu berücksichtigen.

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten des Arbeitnehmers in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs 1 Z. 6 EStG für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahraufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren (vgl das hg Erkenntnis vom 28. März 2000, 97/14/0103).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 9. Mai 1995, 92/14/0092, für den Fall eines Dienstnehmers eines Beförderungsunternehmens, der unentgeltlich von der Wohnung zur Arbeitsstelle befördert wurde, die Versagung des Pendlerpauschales durch die Abgabenbehörde für nicht rechtswidrig erkannt, und ausgeführt:

"Die Bedeutung der Bestimmung, dass dem Arbeitnehmer, der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr befördert wird, die im § 16 Abs 1 Z 6 lit b und c EStG 1988 normierten Pauschbeträge (Pendlerpauschale) nicht zustehen, ist darin zu sehen, dass eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten dann nicht gerechtfertigt ist, wenn - wie dies bei Werkverkehr typisch ist - dem betreffenden

Arbeitnehmer keine (oder gegenüber Arbeitnehmern, die nicht im Werkverkehr befördert werden, erheblich geringere) Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen und ein aus der kostenlosen oder begünstigten Beförderung entstehender Vorteil - wie dies § 26 Z 5 EStG 1988 normiert - nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört.

Wiewohl der Gesetzgeber nur im Fall des Werkverkehrs ausdrücklich normiert, dass diesfalls die Werbungskostenpauschalen nicht zustehen, erfordert die ratio legis in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz die Erstreckung der Rechtsfolgeanordnung, nämlich dass ein entsprechendes Pauschale grundsätzlich nicht zusteht, entstehende Kosten aber bis zur Höhe des entsprechenden Pauschales als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, auch auf den gegenständlichen Fall. Diese Beurteilung ist im Beschwerdefall insbesondere auch deswegen geboten und gerechtfertigt, weil einerseits der aus der Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr resultierende Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 26 Z 5 EStG nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört, andererseits der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung der eigenen Arbeitnehmer und ihrer Angehörigen bei Beförderungsunternehmen gemäß § 3 Z 21 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sind, somit in beiden Fällen kein Sachbezug zu versteuern ist. "

Durch das Pendlerpauschale des § 16 Abs 1 Z 6 EStG sollen Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal berücksichtigt werden. Vergleichbar der dem vorzitierten Erkenntnis zugrundeliegenden Konstellation gilt auch für den vorliegenden Fall, dass eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten dann nicht gerechtfertigt ist, wenn auszuschließen ist, dass dem Arbeitnehmer Fahrtkosten erwachsen sind. Die gesetzliche Anordnung in § 16 Abs 1 Z 6 EStG, wonach das Pendlerpauschale auch für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen ist, in denen sich der Arbeitnehmer im "Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet", hat ihre Rechtfertigung bloß in Vereinfachungsüberlegungen für Fälle, in denen typischerweise bloß kurzfristig die Fahraufwendungen ausfallen. Diese gesetzliche Anordnung spricht im Übrigen den Zeitraum des Mutterschutzes (Wochengeldbezug) nicht an.

Die Einbeziehung des Wochengeldes in die Einkünftegrenze des § 33 Abs 4 Z 1 EStG wurde mit BGBl I 106/1999 für nach dem 31. Juli 1999 zufließende Wochengelder (§ 124b Z 38) in Reaktion auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1998, G 198/98, normiert (vgl Kresbach, FJ 2000, 330). Im zitierten Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof Teile des seinerzeitigen § 33 Abs 4 Z 1 EStG aufgehoben und zum Ausdruck gebracht, ungeachtet des einkommensteuerrechtlichen Grundsatzes, Einkommensersatz wie Erwerbseinkommen zu besteuern, sei die Ausnahme der Steuerpflicht für das Wochengeld (§ 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG) im Hinblick darauf gerechtfertigt, dass es sich nach dem Nettoarbeitsverdienst bemesse (§ 162 Abs 3 ASVG: "vermindert um die gesetzlichen Abzüge"). Es sei aber kein Grund ersichtlich, dass bei grundsätzlich gleichen Nettoeinkünften des (Ehe)Partners der sonst nicht zustehende Alleinverdienerabsetzbetrag nur deshalb gebühre, weil diese Einkünfte (Wochengeld) den Ersatz des Arbeitseinkommens während des mutterschutzrechtlichen Beschäftigungsverbot darstellten.

Wie sich aus diesem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes ableiten lässt, ist auf die tatsächlichen Nettoeinkünfte und damit auf die Leistungsfähigkeit abzustellen. Auch dieser Umstand spricht dafür, als Nettoeinkünfte "Wochengeld" nicht eine Größe anzusetzen, die um pauschale Fahrtkosten gemindert ist, wenn sichergestellt ist, dass keine Fahrtkosten anfallen.

Für den Zeitraum, in denen die Ehefrau des Mitbeteiligten nach den Feststellungen der belangten Behörde Karenzurlaubsgeld bezogen hat (Zeitraum ab 4. April 2002), ist Folgendes von Bedeutung: Karenzurlaubsgeld bleibt für die Einkünftegrenze des § 33 Abs 4 Z 1 EStG unberücksichtigt. Schon aus diesem Grund können auch allenfalls damit verbundene (pauschale) Aufwendungen - abgesehen davon, dass ihnen keine tatsächlichen Fahraufwendungen zugrunde liegen - nicht für diese Einkünftegrenze berücksichtigt werden.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, ist der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Er war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Wien, am 16. Februar 2006