

GZ. RV/2305-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Waidhofen an der Thaya betreffend Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (i.d.F. Bw. genannt) bezog in den Berufungsjahren 1999 und 2000 aus seiner Tätigkeit als Gendarmeriebeamter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er wurde vom Landesgendarmeriekommando für Niederösterreich mit Wirksamkeit vom 15. März 1999 bis 31. März 2000 von seiner Stammdienststelle, dem Gendarmerieposten X nach Wr.

Neustadt zur Unterstützungsgruppe des Grenzdienstes dienstzugeteilt. Diese Dienststelle ist eine kriminalpolizeiliche Sondereinheit der Bundesgendarmerie zum Zweck der Bekämpfung des organisierten Autodiebstahles und Fahrzeugverschubes, des Schlepperwesens und des Drogenhandels. Der Bw. war bei diesen Dienstverrichtungen im gesamten Bundesgebiet ausgenommen Vorarlberg tätig. Der Einsatzschwerpunkt waren das gesamte Autobahnnetz und die vom internationalen Reiseverkehr genutzten Bundesstraßen sowie die gesamte Zugsstrecke der West- und Südbahn.

Der Bw. hielt während der Dienstzuteilung seinen Hauptwohnsitz in Y, Nr. aufrecht, wo er mit seiner Ehegattin und seinem minderjährigen Kind lebte.

Am Dienstzuteilungsort wurde dem Bw. vom Dienstgeber eine Schlafunterkunft (Einzelraum im Ausmaß von 20 m<sup>2</sup>) gegen eine monatliche Naturalwohnungsvergütung von ATS 463,-- zur Verfügung gestellt. Dem Bw. erhielt vom Dienstgeber für die Dienstzuteilung Zuteilungsgebühren und für die laufenden ein- und mehrtägigen Dienstreisen vom Zuteilungsort aus Reisediäten. Diese steuerfreien Einnahmen setzen sich wie folgt zusammen:

#### **Im Kalenderjahr 1999:**

Vergütungsart	Rechtsgrundlage	Betrag in ATS
Zuteilungsgebühren:		
a) Taggeld		32.764,--
<u>b) Nächtigungsgeld</u>		<u>17.686,--</u>
Summe		50.450,--
Reisezulagen	§ 2 RGV i.Vm. § 26 Z. 4 EStG	

a) Taggeld		37.629,--
b) <u>Nächtigungsgeld</u>		<u>13.466,--</u>
Summe		51.095,--
Reisekostenvergütung gesamt		101.545,--

**Im Kalenderjahr 2000:**

Vergütungsart	Rechtsgrundlage	Betrag in ATS
Zuteilungsgebühren: Taggeld und Nächtigungsgeld gesamt	§ 22 RGV i.Vm. § 26 Z. 4 EStG	15.246,--
Reisezulage Taggeld Nächtigungsgeld gesamt	§ 2 RGV i.Vm. § 26 Z. 4 EStG	17.010,--
Reisekostenvergütung gesamt		32.256,--

Dem Bw. flossen weiters steuerfreie Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-Feiertags- und Nachtarbeit gemäß § 68 Abs. 1 EStG zu (1999: ATS 62.090,--; 2000: ATS 61.594,--).

Vom Dienstgeber wurde bei der Lohnsteuerbemessung für das ganz Jahr 1999 und 2000 das große Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG in Höhe von ATS 11.520,-- berücksichtigt. Grundlage für den ganzjährigen Abzug des großen Pendlerpauschales war die Erklärung des Bw. über die Zurücklegung der Fahrtstrecke zwischen seiner Wohnung in Y und seiner Stammdienststelle in X. Die durch die Dienstzuteilung und Unterkunftnahme in Wr. Neustadt bewirkte Änderung der Verhältnisse für den Abzug des Pauschbetrages blieb hierbei unbeachtet.

In der Einkommensteuererklärung beantragte der Bw. aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung den Abzug der Kosten für die Unterkunft in Wr. Neustadt (1999: ATS 4.398,50) und den Abzug der Ausgaben für die Familienheimfahrten (1999: ATS 46.550,-- und 2000: ATS 16.758,--) sowie Differenzreisekosten auf Grund seiner bundesweiten Dienstreisen vom Zuteilungsort aus (1999: ATS 7.011,-- und 2000: ATS 3.310,--)

Vom Finanzamt Waidhofen an der Thaya wurde im Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 3. Juli 2000, St. Nr. 251/6493 die vom Bw. geltend gemachten Werbungskosten nicht berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass keine Differenzreisekosten zuständen, weil es sich um eine regelmäßige Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf nahezu gleichbleibenden Routen handle. Der Bw. habe für den vorrübergehenden Aufenthalt am Dienstzuteilungsort vom Dienstgeber lediglich eine Art Schlafunterkunft zur Verfügung gestellt bekommen, die nicht die steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Begründung eines zweiten Haushaltes erfülle. Die Nächtigungskosten am Erwerbsort sowie die Ausgaben für die Familienheimfahrten seien deshalb nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Der Bw. erhab mit Schriftsatz vom 17. Juli 2000, eingelangt am 19. Juli 2000 gegen den Einkommensteuerbescheid für 1999 form- und fristgerecht Berufung. Von einer regelmäßigen Fahrtätigkeit in einem lokal eingegrenzten Bereich oder auf nahezu gleich bleibenden Routen, könne keineswegs gesprochen werden. Er habe während der ca. einjährigen Dienstzuteilung zu der Unterstützungsgruppe des Grenzdienstes nahezu das gesamte Autobahnnetz und die meisten international genutzten Bundesstraßen innerhalb Österreichs ausgenommen Vorarlberg sowie die gesamte West- und Südbahnstrecke bereist. Auch von einer Regelmäßigkeit könne nicht gesprochen werden, weil die Einsätze in unregelmäßigen Abständen, an jeweils verschiedenen Ort, zu unterschiedlichen Tages- und Nachtzeiten, sowohl an Werktagen wie an Wochendenden stattgefunden hätten.

Das Finanzamt erließ am 6. Dezember 2000 betreffend den Einkommensteuerbescheid für 1999 eine Berufungsvorentscheidung, in welcher sie dem Berufungsantrag teilweise stattgab. Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte das Vorliegen einer doppelten Haushaltungsführung. Die Kosten für die vom Dienstgeber bereitgestellte Unterkunft am Dienstzuteilungsort wurden in Abzug gebracht (ATS 463,-- pro Monat; ATS 4.398,-- im Jahr 1999). Die Familienheimfahrten wurden dem Grunde nach als Werbungskosten behandelt. Die gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit e EStG mit dem höchstzulässigem Pendlerpauschale begrenzt abzugsfähigen Kosten der Familienheimfahrt (für den Zeitraum 3-12/1999 ATS 24.000,--) seien jedoch um die steuerfreien Dienstzuteilungsgebühren (Taggeld und Nächtigungsgeld) für jene Tage, an welchen der Bw. nicht an seinem Dienstort war, zu vermindern. Vom Finanzamt wurde dieser Teil der steuerfreien Reisekostenvergütungen im Jahr 1999 mit ATS 23.490,-- ermittelt. Die Familienheimfahrtskosten wurden um diesen Anteil der steuerfreie Einnahmen vermindert als abzugsfähig anerkannt (1999: ATS 510,-- somit unter dem gesetzlichen Werbungskostenpauschale von ATS 1.800,--).

Die Differenzwerbungskosten für Dienstreisen vom Zuteilungsort aus seien nach der Judikatur des VwGH (Erkenntnis vom 18.10.1995, ZI. 94/13/0101) nicht als Werbungskosten anzuerkennen, weil die Patrouillentätigkeit von Gendarmeriebeamten keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG begründet.

Der Bw. beantragte mit Schreiben vom 13. Dezember 2000, eingebraucht am 14. Dezember 2000 fristgerecht die Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag führte er aus, es sei unzulässig, Reisekostenvergütungen, die der Dienstgeber für den Verpflegungsmehraufwand und die Nächtigungskosten am Zuteilungsort leiste, mit effektiven in voller Höhe entstandenen Fahrtkosten für Familienheimfahrten zu verrechnen. Zu den Differenzreisekosten erklärte der Bw., dass während seiner Dienstzuteilung Wr. Neustadt sein Dienstort war. Bei den Einsätzen habe es sich um keine Patrouillentätigkeit innerhalb eines Gendarmerierayons gehandelt, sondern um völlig unterschiedliche Dienstreisen auf Grundlage eines Dienstauftrages innerhalb des gesamten Bundesgebietes ausgenommen Vorarlberg.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000, vom 19. Juni 2001 wurde vom Finanzamt Waidhofen an der Thaya unter Hinweis auf die Veranlagung des Vorjahres erlassen. Die beantragten Werbungskosten wegen Familienheimfahrten (das gesetzliches Pauschale gemäß § 20 Abs. 1 Z 2. lit e für den Zeitraum 1-3/2000 ATS 7.200,--) wurden um den Teil der steuerfreien Dienstzuteilungsgebühren, die auf arbeitsfreie Tage, die der Bw. an seinem Familienwohnsitz verbrachte, vermindert. Das Finanzamt ermittelte diesen Anteil der Dienstzuteilungsgebühren mit ATS 4.959,-- bzw. mit 19 Tagen. Weiters wurden mit Verweis auf die Begründung des Vorjahres die Differenzreisekosten nicht anerkannt und im Zuge der Veranlagung das Pendlerpauschale berichtigt. Für den Zeitraum der Dienstzuteilung nach Wr. Neustadt wurde kein Pauschbetrag angesetzt.

Der Bw. erhob in der Folge mit Schreiben vom 3. Juli 2001, eingebraucht am 4. Juli 2001 auch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 form- und fristgerecht Berufung und verwies hinsichtlich des Berufungsbegehrens und der Berufungsbegründung auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1999.

Das Finanzamt legte die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Differenzreisekosten

a) Anspruch dem Grunde nach

Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für eine Dienstreise nicht das nach § 26 Z 4. EStG höchst zulässige Tages- bzw. Nächtigungsgeld, dann kann der Arbeitnehmer den Differenzbetrag geltend machen, wenn eine Reise im Sine des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG vorliegt.

Eine Reise liegt vor,

- wenn sich der Abgabepflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit, entfernt ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird,
- bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunde vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Der Bw. führte Dienstreisen zum Zwecke polizeilicher Kontrollen und Ermittlungen im gesamten Bundesgebiet ausgenommen Vorarlberg durch. Die Dienstverrichtungen erfolgten primär auf Autobahnen und vom internationalen Reiseverkehr benutzten Bundesstraßen sowie auf der West- und Südbahnstrecke.

Einen Mittelpunkt der Tätigkeit kann auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Ein Einsatzgebiet kann sich auf einen politischen Bezirk und an diesen angrenzende Bezirke erstrecken. Das ist in der Regel bei den Dienstverrichtungen der Rauchfangkehrer, Gebietsvertreter, Außendienstmitarbeiter von Behörden oder den Patrouillen von Gendarmeriebeamten in ihrem Rayon der Fall (ebenso bei Bediensteten der Autobahngendarmerie, VwGH, ZI. 94/13/0101 vom 18.10.1995).

Kein Einsatzgebiet liegt aber mehr vor, wenn sich die Reisetätigkeit auf ein oder mehrere Bundesländer erstreckt. Aus den vom Bw. vorgelegten Reiserechnungen geht hervor, dass die Dienstreisen weder regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich (ähnlich den Patrouillen im Wirkungsbereich eines Gendarmeriepostens) ausgeführt wurden noch auf nahezu gleichbleibenden Routen (ähnlich einem Linienverkehr) erfolgten. Die gegenständlichen Dienstverrichtungen im gesamten Bundesgebiet ausgenommen Vorarlberg sind mit der Patrouillentätigkeit von Exekutivorganen innerhalb eines bestimmten Überwachungsrayons nicht vergleichbar.

Durch die Reisen wurde kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet und sind die gesetzlichen Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG erfüllt.

b) Anspruch der Höhe nach

Gemäß § 22 Abs. 1 Reisegebührenvorschrift (RGV) erhält der Beamte bei einer Dienstzuteilung eine Zuteilungsgebühr; sie umfasst die Tagesgebühr und die Nächtigungsgebühr. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung beträgt die Zuteilungsgebühr für die ersten 30 Tage der Dienstzuteilung 100% der Tagesgebühr nach Tarif I und der Nächtigungsgebühr nach § 13; ab dem 31. Tag der Dienstzuteilung beträgt die Zuteilungsgebühr für bestimmte verheiratete Beamte 50% (§ 22 Abs. 2 Z. 2 lit. b RGV).

Bei Dienstreisen vom Zuteilungsort aus bleibt der Beamte, wenn für die Dienstreise keine Tagesgebühr anfällt, im Bezug der Tagesgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV. Fällt für die Dienstreise ein Drittel der Tagesgebühr an (ATS 113,-- bei längere Dauer als 5 Stunden), so verbleiben dem Beamten zwei Drittel der Tagesgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV. Fallen für die Dienstreise zwei Drittel der Tagesgebühr an (ATS 226,-- bei längerer Dauer als 8 Stunden), so verbleibt dem Beamten ein Drittel der Tagesgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV. Fällt für die Dienstreise eine volle Tagesgebühr an (ATS 339,-- bei längerer Dauer als 12 Stunden), so entfällt die Tagesgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV.

Da nur Verpflegungsmehraufwand nur einmal abgegolten werden kann, sind zu den Tagesgebühren während der Dienstreisen die zusätzlich zustehenden Tagesgebühren aus dem Titel der Dienstzuteilung hinzuzuzählen. Wie aus der Bestimmung des § 22 Abs. 2 RGV hervorgeht, fallen Dienstzuteilungsgebühren nur bei Dienstreisen die länger als zwölf Stunde andauern, nicht an. Nur in diesem Fall sind die vom Bw. ausgewiesenen Differenzreisekosten von ATS 21,-- pro Reisetag (steuerliches Taggeld ATS 360,-- abzüglich der vollen Tagesgebühr ATS 339,--) zutreffend. Bei den zeitlich kürzeren Dienstreisen (mehr als 5 Stunden und mehr als 8 Stunden) ist bei die Berechnung der Differenzreisekosten auch die vom Bw. bezogene Dienstzuteilungsgebühr gem. § 22 Abs. 2 RGV zu berücksichtigen.

Die vom Bw. geltend gemachten Differenzreisekosten vermindern sind daher um die zusätzlich zu den Tagesgebühren der Dienstreise zugeflossenen Tagesgebühren aus der Dienstzuteilung. Dieser Anteil der Dienstzuteilungsgebühren beträgt für das Jahr 1999 ATS 3.591,-- und für das Jahr 2000 ATS 1.622,--, weshalb die Differenzreisekosten im Jahr 1999 mit ATS 3.420,-- und im Jahr 2000 ATS 1.688.—anzusetzen sind.

2. Kosten der Familienheimfahrt (Fahrtkosten, Unterkunftskosten)

Die Bestimmungen der RGV sind eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 26 Z 4. EStG in Verbindung mit § 68 Abs. 1 Z 1. EStG. In § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen (BGBl. II 307/1997) wird normiert, dass

Taggelder im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4. lit. b und d EStG steuerfrei sind, wenn eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1. bis 6. EStG vorsieht, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verläßt oder
  2. so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm die tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden kann,
- Tagesgelder zu erhalten hat.

Auf Grundlage dieser Regelung sind die Tagesgelder, die der Bw. während seiner gesamten Dienstzuteilung erhalten hat – einschließlich der Tagesgebühren an arbeitsfreien Tagen, steuerfrei, obwohl bei einer länger andauernden Dienstzuteilung an sich ein neuer Tätigkeitsmittelpunkt begründet wird und somit ein die Steuerfreiheit begründender Verpflegungsmehraufwand nicht mehr vorliegt. Schon daraus folgt aber, dass die gesamten Dienstzuteilungsgebühr in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit allen Kosten der doppelten Haushaltung stehen. Die Kosten der doppelten Haushaltung haben ihre wirtschaftliche Ursache darin, dass der Bw. von seinem Arbeitgeber vorübergehend einer Dienststelle in Wr. Neustadt (ca. 190 km von seinem Wohnort entfernt) zu Dienstleistung zugewiesen wurde. Die Dienstzuteilungsgebühren stehen - ungeachtet ihres gesetzlichen Zahlungsgrundes für Verpflegung und Unterkunft - in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Kausalzusammenhang mit allen Kosten der doppelten Haushaltung (Aufwand für Familienheimfahrten, Unterkunftskosten).

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Der Bw. macht Ausgaben für Familienheimfahrten im Jahr 1999 in Höhe von ATS 46.550,-- und im Jahr 2000 von ATS 16.758,-- geltend. Weiters beantragt er im Jahr 1999 die Kosten für die vom Arbeitgeber bereitgestellte Einzimmerunterkunft (pro Monat ATS 463,-- bzw. 1999: ATS 4.398,50) als Werbungskosten anzuerkennen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG sind die Werbungskosten für Familienheimfahrten mit dem höchste Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG (ATS 28.800,--) begrenzt. Diese jährliche Höchstgrenze ist entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen auf Monatsbeträge (ATS 2.400,--) umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen Berufstätigkeit zusteht.

---

Erhält ein Arbeitnehmer nicht steuerpflichtige Einnahme, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinen Ausgaben für Familienheimfahrten stehen, dann kürzen diese den gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG zustehenden Höchstbetrag.

Da dem absetzbaren Höchstbetrag für Kosten der Familienheimfahrten (1999: ATS 24.000,-- und 2000: ATS 7.200,--) noch höhere gemäß § 26 Z. 4 EStG nicht steuerbare Dienstzuteilungsgebühren (1999: ATS 50.450,-- und 2000: ATS 15.246,--) gegenüberstehen, können vom Bw. aus diesem Titel Werbungskosten nicht abgezogen werden.

Für die Anwendung des Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 2 EStG auf Kosten der doppelten Haushaltsführung einschließlich Familienheimfahrten bei steuerfreien Dienstzuteilungsgebühren ist ihr gesetzlicher Zahlungszweck für Verpflegungsmehraufwand und Nächtigungskosten nicht maßgebend. Stehen doch die Dienstzuteilungsgebühren in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise insgesamt in einem zweifelsfreien, unmittelbaren Kausalzusammenhang mit den Kosten der Familienheimfahrt. Wäre der Bw. nicht nach Wr. Neustadt dienstzugeteilt worden – wofür er die steuerfreien Zuteilungsgebühren erhielt – wären ihm auch keine Kosten für Familienheimfahrten entstanden.

Das Heranziehen nur jener Dienstzuteilungsgebühren, die der Abgabepflichtige an arbeitsfreien Tagen oder an Tagen am Familienwohnsitz erhalten hat (Durchzahlerregelung), entspricht nicht dem weiteren Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 EStG und entbehrt auch einer sachlichen Grundlage. Da bei längeren Dienstzuteilungen ein Verpflegungsmehraufwand nicht mehr anzunehmen ist, kann auch unter dem Gesichtspunkt der Aufwandsersparnis keine Unterscheidung zwischen Taggeldern an Arbeitstagen, arbeitsfreien Tagen oder Tagen am Familienwohnsitz getroffen werden. Entscheidend ist einzig der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang eines Aufwandes (hier Familienheimfahrtskosten) mit einer nicht steuerpflichtigen Einnahme (hier Dienstzuteilungsgebühren). Dieser Zusammenhang ist eindeutig und nachvollziehbar gegeben.

Zum besseren Verständnis dieser Rechtsauffassung sei auch noch angeführt, dass der Bw. auf Grund seiner Verwendung bei einer kriminalpolizeilichen Sondereinheit laufende ein- und mehrtägige Dienstreisen verrichtete, wofür er ebenfalls steuerfreie Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4. EStG erhielt. Diese steuerfreien Einnahmen stehen aber in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinen Werbungskosten. Es besteht deshalb kein unmittelbarer Kausalzusammenhang, weil er die Dienstreisediäten auch dann erhalten hätte, wenn er nicht auf Grund einer Dienstzuteilung tätig gewesen wäre und ihm keine Kosten der doppelten Haushaltsführung erwachsen wären. Die Dienstreisen und die

steuerfreien Einnahmen daraus stehen in keinem sachlichen bzw. unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer vorrübergehenden Dienstverrichtung in weiter Entfernung von seinem Familienwohnsitz.

Der Bw. erhielt auch steuerfreie Gefahrenzulagen, sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit. In diesem Fall fehlt es überhaupt am Kausalzusammenhang dieser Einnahmen mit seinen beruflich bedingten Ausgaben, weshalb § 20 Abs. 2 EStG hier nicht anwendbar ist. Ein Kausalzusammenhang der Werbungskosten mit den konkreten Einkünften aus der nichtselbständigen Tätigkeit als Gendarmeriebeamter genügt nicht, weil der Wortlaut des § 20 Abs. 2 EStG ausdrücklich auf den Kausalzusammenhang mit den nicht steuerpflichtigen Einnahmen abstellt.

Zu den vom Bw. beantragten Abzug der Unterkunftskosten am Dienstverrichtungsort wegen doppelter Haushaltungsführung ist zu bestätigen, dass die Voraussetzungen einer vorrübergehenden doppelten Haushaltungsführung vorliegen. Entsprechend den vorgenannten Ausführungen können diese Werbungskosten aber nur insoweit berücksichtigt werden, als sie die nicht steuerpflichtigen Dienstzuteilungsgebühren – die in Form des Nächtigungsgeldes zudem für die Unterkunftskosten am Zuteilungsort geleistet werden – übersteigen (§ 20 Abs. 2 EStG).

Da im gegenständlichen Fall die steuerfreien Dienstzuteilungsgebühren höher sind, als das vom Bw. zu zahlende Benützungsentgeld, für die ihm vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Unterkunft am Dienstzuteilungsort, stehen Werbungskosten nicht zu. Werbungskosten können schon deshalb nicht vorliegen, weil sogar die vom Dienstgeber zahlten steuerfreien Nächtigungsgelder, die Unterkunftskosten wegen doppelter Haushaltungsführung übersteigen.

### 3. Pendlerpauschale

Vom Arbeitgeber wurde 1999 und 2000 für das ganze Jahr das große Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG in Höhe von ATS 11.520,-- bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt.

Sachverhaltsgrundlage für dieses Pendlerpauschale war die überwiegende Zurücklegung der Fahrtstrecke zwischen der Wohnung in Y und der Stammdienststelle in X. Dieser anspruchsgrundende Sachverhalt hat sich mit Wirksamkeit der Dienstzuteilung nach Wr. Neustadt und dortiger Unterkunftnahme in einem vom Dienstgeber bereitgestellten 20 m<sup>2</sup> großen Einzelraum geändert. Zum einen ist ab diesem Zeitpunkt die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG die Wegstrecke von der Unterkunft in Wr. Neustadt zur Dienststelle in Wr. Neustadt. Zum anderen wurde während der

Dienstzuteilung die Fahrtstrecke zwischen dem Familienwohnsitz und der Stammdienststelle in X im Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) nicht überwiegend zurückgelegt.

Für die Berechnung des Pendlerpauschales während der Dienstzuteilung ist somit die Wegstrecke von der Unterkunft am Dienstverrichtungsort zur Dienststelle in Wr. Neustadt maßgeblich. Da diese Fahrtstrecke 20 km nicht übersteigt, steht während der Dienstzuteilung ein Pendlerpauschale nicht zu.

Wurde das Pendlerpauschale vom Arbeitgeber beim laufenden Lohnsteuerabzug nicht richtig berücksichtigt, dann hat im Zuge der Veranlagung oder des Berufungsverfahrens eine nachträgliche Berichtigung zu erfolgen.

Im Veranlagungsjahr 1999 steht das Pendlerpauschale nur für die Monate Jänner und Februar zu (ATS 960,-- pro Monat, gesamt ATS 1920,--) zu, nicht aber für den Zeitraum März bis Dezember. Die steuerpflichtigen Einkünfte sind daher um das zu Unrecht in Abzug gebrachte Pendlerpauschale in Höhe von ATS 9.600,-- zu erhöhen.

Im Veranlagungsjahr 2000 wurde die Berichtigung des Pendlerpauschales bereits von der Abgabenbehörde erster Instanz bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 19. Juni 2001 vorgenommen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Sinne einer teilweisen Stattgabe des Berufungsbegehrens die Differenzreisekosten anzuerkennen waren. Diese waren allerdings um die bei den Dienstreisen zum Teil erhaltenen Zuteilungsgebühren zu vermindern (Differenzreisekosten 1999: ATS 3.420,-- und 2000: ATS 1.688,--). Hinsichtlich der Kosten der Familienheimfahrten und der Unterkunft am Dienstverrichtungsort waren die Berufungen als unbegründet abzuweisen und die angefochtenen Bescheide insoweit abzuändern als aus diesem Titel überhaupt keine Werbungskosten anzuerkennen waren. Im Einkommensteuerbescheid für 1999 war zudem . das zu Unrecht in Anspruch genommenen Pendlerpauschale zu berichtigen. Aus diesen Gründen war in den angefochtenen Abgabenbescheiden die Bemessungsgrundlage zum Nachteil des Bw. – wie in den Berechnungsblättern ausgewiesen - zu erhöhen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 21. Juli 2003