

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Barbara Lengauer, Steuerberater - Wirtschaftstreuhänder, Mosetiggasse 1, 1230 Wien, über die Beschwerde vom 24.01.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 21.12.2011 betreffend Einkommensteuer 2010 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) ist beim Bundesministerium für Landesverteidigung und Sport tätig und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Im Oktober 2011 langte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (L1) für 2010 auf elektronischem Wege ein. Darin machte der Bf - neben anderen nicht strittigen Aufwendungen - einen Betrag von € 12.000 aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung geltend. Das Finanzamt führte ein Vorhalteverfahren durch.

Der Bf wurde mit Dienstaufrag iSd § 2 Abs. 1 bis 4 RGV 1955 vom Mai 2010 zur Dienstverrichtung für einen Notfallsanitäterkurs von seinem Dienstort A ins MedizinischeZentrum in Wien entsandt. Laut Dienstaufrag ist die Dienstreise mit öffentlichen Massenbeförderungsmitteln durchzuführen. Für die Dauer der Dienstreise wurde ihm eine amtliche Unterkunft im Wohnheim B unentgeltlich zugewiesen.

In der Nacht vom 31.05. auf 01.06.2010 sei ihm anlässlich der Dienstreise vor dem Gebäude C-Straße, sein Kraftfahrzeug Audi TT, mit dem amtlichen Kennzeichen S-XY, gestohlen worden. Das Auto sei von ihm persönlich um ca. 22.10h abgestellt und versperrt worden. Am Morgen des 01.06.2010 war das Fahrzeug nicht mehr auf dem Parkplatz. Um 08:19 Uhr wurde vom Bf beim Stadtpolizeikommando D Diebstahlsanzeige erstattet.

Darin wurden ua. die Fahrzeugdaten mit Baujahr 1999, Wert € 14.000, KM-Stand 80.300 km und Wechselkennzeichen angegeben.

Im angefochtenen Bescheid wurden Kosten für den Diebstahl nicht anerkannt, da es sich um Privateigentum handeln würde, welches gemäß § 20 EStG nicht absetzbar sei.

Innerhalb offener Frist wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass sich der Bf auf einer Dienstreise befunden habe, weshalb eine private Verursachung nicht vorliegen würde. Das Fahrzeug sei in der Nähe der im zugewiesenen Unterkunft geparkt worden. Gemäß den Lohnsteuerrichtlinien bestehe die Möglichkeit durch Diebstahl entstandenen Schaden als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Die Abgabenbehörde wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und begründete dies wie folgt:

"Eine Berücksichtigung ist nur in Höhe der noch offenen Absetzung für Abnutzung (8 Jahre) möglich. Da das Auto im Jahre 1999 zugelassen wurde, wurde die max. Abnutzungszeit ausgeschöpft und war daher eine außerordentliche Abschreibung nicht mehr möglich."

Dagegen wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Das Fahrzeug habe sehr wohl einen Wert gehabt, es wurde im gebrauchten Zustand am 29.08.2008 käuflich erworben und zugelassen.

Mit Bericht vom 03.10.2012 legte das Finanzamt die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 08.04.2013 wurde vom Bf vorgebracht, dass es sich bei der Nutzungsdauer von 8 Jahren für PKW um eine Mindestnutzungsdauer handeln würde. § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 lasse somit keine kürzere als die achtjährige Nutzungsdauer zu. Ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer aber länger, so komme es auf die echte Nutzungsdauer an. Der PKW sei daher keinesfalls zur Gänze abgeschrieben gewesen. Bedingt durch die schonende Benutzung des Fahrzeugs sei eine längere Nutzungsdauer glaubhaft. Der PKW habe zum Zeitpunkt des Diebstahls einen Kilometerstand von 80.300 km gehabt und sei 10 Jahre alt gewesen. Das Fahrzeug sei also nur durchschnittlich 8.000 km pro Jahr bewegt worden. Der Wert von € 14.000 dürfte auch den tatsächlichen Buchwert zum 06/2010 wieder spiegeln. Laut Eurotax (Quelle ÖAMTC) ergebe sich ein Zeitwert von € 34.855,34, der Kaufvertrag sei leider nicht mehr auffindbar.

Das Finanzamt vertrat in seiner Replik die Rechtsansicht, dass der Bf den Privat-PKW auftragswidrig benutzt habe. Die Formulierung des Dienstauftrages lautet: 'Die Reise hat aus dienstlichen Gründen in Uniform zu erfolgen. Die Dienstreise ist durchzuführen: mit öffentlichen Massenbeförderungsmitteln.....' Daraus sei eindeutig ableitbar, dass es dem Arbeitgeber bei der Erteilung des Dienstauftrages nicht primär um die Reisekosten gegangen sei. Was den Wert des PKW's angeht, so ergibt sich aus der Aktenlage, dass das Fahrzeug am 1.1.1999 erstmals zugelassen wurde, der Diebstahl am 1.6.2010

stattfand, das Fahrzeugalter daher 11 Jahre und 6 Monate betragen hat, mindestens 5 Vorbesitzer hatte und der Kilometerstand 80.300 gewesen sein soll. Der Kaufvertrag sei nicht vorhanden. Aus der Berechnung durch das Eurotax Portal habe sich ein Neupreis von € 34.855,34 ergeben. Dabei wird der aktuelle Wert des Fahrzeuges mit € 6.958 im Einkauf und € 9.933 im Verkauf angegeben. Wertmindernd seien noch die zahlreichen Vorbesitzer zu berücksichtigen.

Im August 2016 übermittelte der Bf abermals eine Wertberechnung des Fahrzeuges. Darin wurde der damalige Kaufpreis mit € 14.500 beziffert.

Am 14.12.2016 legte steuerliche Vertreterin ein Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 vom 14.04.2010 eines KFZ-Fachbetriebes vor, in dem der Kilometerstand mit 87.653 angegeben wird. Der Verkäufer konnte einen Kaufpreis zwischen € 14.000 bis € 15.000 bestätigen und den sehr guten Zustand des Wagens glaubwürdig näher beschreiben.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBI I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf erwarb im August 2008 einen gebrauchten Audi TT. Das Fahrzeug wurde erstmals am 12.01.1999 zugelassen und hatte 5 Vorbesitzer. Es war in gutem Zustand und wurde um € 14.500 käuflich erworben. Die Zulassung erfolgte mit Wechselkennzeichen, der Kilometerstand betrug im April 2010 87.653 km.

2010 erhält der Bf den dienstlichen Auftrag an einem Sanitäterkurs in Wien ab dem 30.05.2010 teilzunehmen. Gemäß diesem Dienstauftrag iSd RGV soll die Dienstreise in Uniform und mit Massenbeförderungsmitteln durchgeführt werden. Für die Zeit der Dienstverrichtung in Wien wurde dem Bf eine amtliche Unterkunft im Wohnheim B zur Verfügung gestellt.

Der Bf stellte das Fahrzeug am 31.05.2010 gegen 22.00h vor seiner Unterkunft ab, in der Nacht zum 01.06.2010 wurde der PKW gestohlen.

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 16 Abs. 1 Z 7 leg. cit. zufolge sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 leg. cit. sind Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8).

Auch bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten können Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer länger als ein Jahr beträgt, nur im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden. Z 8 gilt für Gebäude und sonstige Wirtschaftsgüter (insb. Arbeitsmittel). Durch den Verweis auf die §§ 7 und 8 in Z 8 erster Satz ist weiters klargestellt, dass auch

Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig sind (§ 8 Abs. 4; vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 16 Rz 34).

Der Verlust (Zerstörung, Diebstahl) oder die Wertminderung (Beschädigung) von Arbeitsmitteln, wenn diese Umstände bei der beruflichen Verwendung eintreten (zB Beschädigung eines arbeitnehmereigenen Kfz im Rahmen einer Dienstreise, s VwGH 16.03.89, 89/14/0056) führen zu Werbungskosten, soweit der Schaden nicht durch eine Versicherung (Haftpflichtversicherung des Unfallgegners, eigene Kaskoversicherung) gedeckt ist. Bei einem Totalschaden bzw. bei einer beträchtlichen Wertminderung kann eine Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung vorgenommen werden. In all diesen Fällen kommt ein Werbungskostenabzug aber nur dann in Betracht, wenn der berufliche Zusammenhang nicht durch auf privaten Umständen beruhende Ursachen überlagert wird. Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige zum Unfallzeitpunkt alkoholisiert war oder Verkehrsvorschriften nicht nur leicht fahrlässig missachtet hat (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 16 Rz 56, ABC der Werbungskosten/Substanzverluste)

Bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern ist bei einer betrieblich veranlassten Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung kein Privatanteil auszuscheiden. Eine privat veranlasste außergewöhnliche technische Abnutzung ist nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 09.11.04, 2000/15/0153; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, 1993, § 8 Rz 56).

Ein PKW stellt ein Arbeitsmittel dar, dessen Verwendung sich auf einen Zeitraum vom mehr als einem Jahr erstreckt. Führt die berufliche Verwendung infolge Totalschadens zu einer vollständigen und damit außergewöhnlichen 'Abnutzung', ist diesem Umstand gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 iVm § 8 Abs. 4 EStG 1988 durch eine Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung Rechnung zu tragen (siehe dazu das zur vergleichbaren Rechtslage des EStG 1972 ergangene Erkenntnis des VwGH vom 23.05.1990, 89/13/0278, mwN). Der als außergewöhnliche technische Abnutzung nach § 8 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigende Betrag ergibt sich unter Ansatz eines nach den Grundsätzen des § 7 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu ermittelnden 'Restbuchwertes' im Jahr der Beschädigung bzw. Vernichtung des Wirtschaftsgutes, der keineswegs dem so genannten 'Zeitwert' entsprechen muss (vgl. VwGH 16.12.99, 97/15/0121; UFS 25.01.10, RV/1523-W/09; vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 8 Rz 61).

Im konkreten Fall ist daher zunächst zu prüfen, ob der Verlust des Fahrzeugs beruflich veranlasst ist.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass der Bf unzulässigerweise seinen Privat-PKW für die Dienstreise verwendet hat, weshalb der berufliche Zusammenhang durch auf private Umstände beruhenden Ursachen überlagert wird.

Der VwGH hat zu seinem Erkenntnis vom 29.11.1994, 90/14/0231, nachstehenden Rechtssatz verfasst:

"Eines der Kriterien für die Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre ist die berufsbedingte Notwendigkeit eines Aufwandes. Ist sie zu bejahen, dann tritt eine

allenfalls gegebene private Mitveranlassung des Aufwandes derart in den Hintergrund, dass sie auch vom Gesichtspunkt des § 20 EStG 1972 aus betrachtet vernachlässigt werden kann. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist aber dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt. Dies gilt grundsätzlich sowohl für Betriebsausgaben als auch für Werbungskosten. So hat der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 22.12.1980, 2001/79, betont, dass Werbungskosten (bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) 'weder unvermeidbar noch im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers gelegen sein' müssen. Wesentlich ist, dass 'die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen stehen'. Im Erkenntnis vom 21.10.1986, 84/14/0037, hat der VwGH diesen Grundsatz ausdrücklich wiederholt."

Kosten für einen Unfall auf einer berufsbedingten Fahrt zählen idR zu den Werbungskosten (VwGH 05.06.1974, 180/73, 1974, 286); Ausnahmen zB bei Alkoholisierung oder wegen grober Missachtung der Verkehrsvorschriften. Berufsbedingt sind auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; zwar liegt keine Dienstreise vor (VwGH 25.01.1968, 1175/67, 1968, 80; E 21.05.1969, 911/68, 1969, 179), doch ist die Fahrt - wie bei betrieblichen Einkünften - berufsbedingt (VwGH 26.06.1990, 87/14/0024, 1990, 385); berufsbedingt bleibt die Fahrt auch dann, wenn die Verwendung eines Massenverkehrsmittels (auf den jeweiligen Tag bezogen) zumutbar gewesen wäre. Dagegen rechnen *Werner/Schuch* (Abschnitt 6 Tz 231) Unfallkosten auf der Fahrt zwischen Wohnung und Dienstort generell der privaten Sphäre zu, weil eine Dienstreise nicht vorliegt. Darauf kommt es jedoch nicht an, eine beruflich veranlasste Fahrt muss keine Dienstreise sein (siehe RdW 1990, 418). Eine Fahrt zur Arbeitsstätte liegt immer dann vor, wenn das Ziel die Arbeitsstätte ist. Bei einem Umweg ist der Unfall auf dem Weg zum privat veranlassten Ziel nicht abzugsfähig; dagegen ist der Unfall auf der Fahrt vom Zwischenziel zur Arbeitsstätte abzugsfähig; eine bloße Unterbrechung ist dagegen unschädlich (ein Schaden während der privat veranlassten Unterbrechung ist allerdings nicht berufsbedingt; vgl. *Wieser*, FJ 1988, 107). Ebenso ist der Unfall auf der Fahrt von der Arbeitsstätte zur Wohnung beruflich veranlasst; erfolgt der Unfall auf einem Umweg (also auf der Fahrt zu einem privat veranlassten Ziel), dann sind die Kosten nicht abzugsfähig; der Unfall vom privat veranlassten Zwischenziel zur Wohnung ist ebenso nicht abzugsfähig, weil hier die berufliche Veranlassung fehlt (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 220, ABC der Werbungskosten - Unfallkosten).

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 18.04.2007, GZ. XI R 60/04, folgende Rechtsansicht vertreten:

"Wird ein privater PKW auf einer mehrtägigen Dienstreise entwendet, so rechtfertigt deren berufliche Veranlassung die Zurechnung des Diebstahls zur Berufssphäre auch dann, wenn sich der Diebstahl während einer Übernachtung ereignet hat (BFH-Urteil vom 25. Mai 1992 VI R 171/88, BFHE 168, 542, BStBl II 1993, 44). Der berufliche Einsatz des PKW dauert - von evtl. Unterbrechungen durch entsprechend zu wertende

private Umwegfahrten etc. abgesehen - bis zur Beendigung der Dienstreise fort. Die Dienstreise schließt die notwendig werdenden Übernachtungen ein. Das Parken des für die Dienstreise verwendeten PKW während der Nacht ist der beruflichen Sphäre ebenso zuzurechnen, wie die Kosten der Übernachtung bei einer mehrtägigen Dienstreise beruflich veranlasst sind. Ob das den Schaden herbeiführende außergewöhnliche Ereignis während der Fahrt als Verkehrsunfall (BFH-Beschluss in BFHE 124, 43, BStBl II 1978, 105; BFH-Urteil vom 9. November 1979 VI R 156/77, BFHE 129, 143, BStBl II 1980, 71) oder während des Parkens des PKW eintritt, und ob der geparkte PKW nur beschädigt oder entwendet wird, ist insoweit unerheblich (BFH-Urteil in BFHE 168, 542, BStBl II 1993, 44)."

Faktum ist, dass der Bf den Auftrag zu einer mehrtägigen Dienstreise erhalten hat. Dabei bleibt es dem Steuerpflichtigen in steuerlicher Hinsicht unbenommen, wie er dem Dienstauftrag - An- und Rückreise an den Ort der Dienstverrichtung - nachkommt. Dass vom Dienstgeber im Rahmen des Dienstauftrages nur die Kosten des Massenbeförderungsmittels ersetzt werden, ändert nichts daran, dass es in der Dispositionsbefugnis des Steuerpflichtigen liegt, mit welchem Verkehrsmittel er seine Pflichten erfüllt.

Zweifellos würde ein Unfallschaden auf der An- oder Rückreise - immer vorausgesetzt, dass kein grobes Verschulden vorliegt - als berufsbedingt anzusehen sein. Die mehrtägige Dienstreise macht Übernachtungen unerlässlich, etwaige Übernachtungskosten wären als beruflich veranlasst anzusehen. Damit ist aber auch 'das Parken' des für die Dienstreise verwendeten Fahrzeuges während der Nacht der beruflichen Sphäre zuzurechnen.

Im konkreten Fall hat die berufliche Verwendung des Fahrzeugs (Arbeitsmittel) zu einem Verlust (Diebstahl) geführt, weshalb eine Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung dem Grunde nach gegeben ist.

Der Bf hat das Fahrzeug im August 2008 um einen Kaufpreis von € 14.500 erworben.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden, sie ist vielmehr vom Steuerpflichtigen zu schätzen (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 7 Rz 55).

In der österreichischen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis haben sich für einzelne Wirtschaftsgüter gebräuchliche Nutzungsdauern entwickelt: Für Kraftfahrzeuge (außer § 8 Abs. 6 EStG) 5 Jahre (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 7 Rz 56).

Aufgrund des guten Zustandes im Zeitpunkt der Anschaffung, des niedrigen Kilometerstandes im April 2010 und des Umstandes, dass der Wagen als Zweitwagen in Verwendung war, wird die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit 5 Jahren geschätzt.

Daraus errechnet sich eine Jahres-AfA in Höhe von € 2.900. Der 'fiktive Restbuchwert' im Zeitpunkt des Diebstahls (1.6.2010) beträgt unter Berücksichtigung einer Absetzung für Abnutzung für die 2. Hälfte 2008, 2009 und die 1. Hälfte 2010 sohin € 8.700. Dieser

Betrag ist als Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung abzugsfähig und den Werbungskosten hinzuzurechnen.

Der Beschwerde war daher insgesamt teilweise statzugeben. Auf das beiliegende Berechnungsblatt wird verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg-Aigen, am 27. Dezember 2016