



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gebXX.XX.19XX, D. wohnhaft, vom 19. Juli 2011 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 12. Juli 2011 nach der am 14. Dezember 2011 und am 1. Februar 2012 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

S p r u c h

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) ist als Polizeibeamter im Exekutivdienst beschäftigt und bezieht ausschließlich aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Mit Dienstauftrag wird der Beamte von seiner Stammdienststelle in H. zum LPK Wien (Polizeiaufnahmezentrum – PAZ) vom 1.11.2010 bis 31.01.2011 dienstzugeteilt.

In der Antragsveranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG für das Kalenderjahr 2010 erhebt der Bw. Anspruch auf den Abzug folgender Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen:

Werbungskosten	EURO
----------------	------

I. Große Pendlerpauschale -20km f. 10 M.	285,00
II. Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung	
1. Kosten für Familienheimfahrten	1.512,00
jeweils 5 Fahrten, hin + zurück a` 360km	1.621,00
2. Zimmerkosten Pension H.	67,00
3. Garagierungskosten am DZ-Ort	180,40
4. Frühstückskosten 41x€ 4,4)	159,50
5. Differenztagsgeld (29x€ 5,5)	70,00
6. Differenznächtigungsgeld (20x€ 3,5)	16,30
7. Kleinausstattung Haushalt (Fußmatte)	3.626,20
Zwischensumme WK - doppelte Haushaltsführung	
III. Reisekosten/Fortbildung	
1. Seminar Zeilern, 21.1-22.1.2010	87,90
Hotelkosten + Frühstückskosten € 4,4	106,40
2. Seminar Eisenstadt 26.4-28.4.2010	194,30
Hotelkosten + Frühstückskosten € 4,4	
Zwischensumme WK – Reisekosten/Fortbildung	
IV. WK wegen Kfz-Unfallschäden am Arbeitsweg	
1. Wildschaden am 24.6.	131.10
2. Steinschlag-Windschutzscheibe am 1.4.	550,00
Zwischensumme WK – Kfz-Unfallschäden	681,10
Außergewöhnliche Belastungen	
Kinderfreibetrag (Kind B.)	220
auswärtige Berufsausbildung, 10 M. (Kind B.)	1.100
Kinderfreibetrag (Kind C.)	220
Auswärtige Berufsausbildung, 10 M. (Kind C.)	1.100

Zur außergewöhnlichen Belastung ist anzumerken, dass bereits im Einkommensteuerbescheid 2010 seiner Ehegattin (A.) vom 14.2.2011 antragsgemäß für eines der beiden Kinder der Kinderfreibetrag und die Pauschale für auswärtige Berufsausbildung berücksichtigt wurde, sodass insoweit eine mehrfache Geltendmachung des Bw. vorlag.

Mit Vorhalt vom 12.4.2011 und Vorhalt vom 27.5.2011 wurde der Bw. aufgefordert die beantragten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen im Detail darzulegen und den erklärten Sachverhalt durch geeignete Beweismittel nachzuweisen.

Zu den Unfallschäden am Dienstweg nahm der Bw. wie folgt Stellung (Schreiben vom 13.06.2011):

„Ergänzend zu meiner schon erfolgten mündlichen Darlegung und den hierzu eingebrachten Unterlagen teile ich mit, dass der Unfall durch Steinschlag am 1.4.2010 gegen 18:00 Uhr auf der Fahrt von der Arbeitsstelle nach M. auf der Straße, L116 bei Km 9,0 aufgetreten ist und durch den Gegenverkehr verursacht worden ist. Der Dienst wurde bis 2.4.2010 um 07.00 Uhr verrichtet.“

Die Einreichung der Rechnung zum Wildunfall erfolgte auf Grund der Kollision mit einem Wildhasen – unverschuldeten Unfall durch außergewöhnliches Ereignis – bei Dienstende am 24.6.2010. Der Unfall ereignete sich gegen 23.00 Uhr auf der L116 im Gemeindegebiet H. bei Km. 10,5. Der Wildunfall wurde gesetzeskonform der Polizeibezirksleitstelle telefonisch angezeigt, die auch den zuständigen Jäger von H. verständigte. Eine schriftliche Ausfertigung einer Unfallbestätigung ist nicht erforderlich gewesen, da bereits schriftlich durch die Kfz-Versicherung bestätigt wurde, dass keine Versicherungsleistung entstehen konnte.“

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 12.7.2011 wurden vom Finanzamt die Pendlerpauschale sowie Werbungskosten in Höhe von € 2.664,25 anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass die angeforderten Nachweise über die Kfz-Unfälle (Wildschaden und Steinschlag) nicht vorgelegt worden seien und daher diesem Teil der Erklärung nicht stattgegeben werden konnte. Der Kinderfreibetrag sowie die Pauschale für auswärtige Berufsausbildung des Kindes sei bereits bei der Ehegattin berücksichtigt worden.

Der Bw. erhab mit Schriftsatz vom 19.7.2011 gegen den ESt-Bescheid 2010 form- und fristgerecht Berufung und beantragte den erklärungsgemäßen Abzug der Werbungskosten und die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung (Kinderfreibetrag, auswärtige Berufsausbildung) für das zweite Kind, für welches eine Geltendmachung bei der Ehegattin nicht erfolgt sei. Die Unterlagen zum Unfallschaden seien nunmehr eingereicht worden und die auch die übrigen Werbungskosten dargelegt und nachgewiesen und somit in Abzug zu bringen.

Der Bw. brachte im Oktober 2011 eine Vorlageerinnerung gemäß § 276 Abs. 6 BAO beim UFS ein. Mit Berufungsentscheidung vom 14.10.2011 gab das Finanzamt dem Begehren des Bw. insoweit teilweise statt als auch der Kinderfreibetrag und die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung für das zweite haushaltzugehörige Kind sowie weitere Werbungskosten im Betrag von € 3.345,55 (erklärte Werbungskosten € 4.501,6) berücksichtigt wurden.

Der Bw. stellte fristgerecht einen Vorlageantrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Anbringen vom 24.10.2011).

Beim UFS war betreffend den Bw. bereits ein Berufungsverfahren mit Antrag auf mündliche Verhandlung hinsichtlich der Vorjahre (RV/0757-W/11) anhängig, weshalb von Amts wegen die Berufungsverhandlung auch auf die Veranlagung der Einkommensteuer 2010 erstreckt wurde.

In der am 14.12.2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der Bw. eine Aufschreibung seiner Familienheimfahrten (siehe Tabelle Pkt. II. 1.), ein Berechnungsblatt zu den weiteren Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung (siehe Tabelle Ptk. II. 2.-7.) und den Fortbildungskosten (siehe Tabelle Pkt. III.) sowie weitere Nachweise (insb. Garagierungs- und Hotelrechnungen) vor. Zum Sachverhalt niederschriftlich befragt brachte der Bw. Folgendes vor:

„Meine Stammdienststelle ist das Wachzimmer H.. Die Arbeitsstätte ist rund 8 km von meiner Wohnung entfernt. Es ist richtig, dass ich am 1.4.2010 Dienst versah und entsprechend den Eintragungen im Dienststundenblatt von 15.00 bis 24.00 Uhr zum Streifendienst eingeteilt war. Ich fuhr damals auf Ersuchen des Vorgesetzten um 18.00 Uhr mit dem privaten Pkw nach Hause, um mein privates Tacholesegerät für die Durchführung von LKW-Kontrollen zu holen. Bei dieser Fahrt wurde durch einen Steinschlag eines entgegenkommenden Fahrzeuges die Windschutzscheibe meines Autos beschädigt. Zum Wachzimmer gehören ein bis drei Einsatzfahrzeuge und der Personalstand beträgt durchschnittlich 8 Personen.“

Von Anfang November 2010 bis März 2011 wurde ich einer Polizeidienststelle in Wien dienstzugeteilt. Während der Dienstzuteilung habe ich selbst eine Unterkunft ohne Frühstück gemietet und bezahlt. Vom Dienstgeber habe ich steuerfrei Dienstzuteilungsgebühren erhalten.“

Vom UFS wurden ergänzende Ermittlungen durch Erhebungen beim Arbeitgeber und den Unterkunftsgebern durchgeführt. Von der Firma G. GmbH (Pension H.) wurde die Aufschreibungen der Rezeption über Ankunft, Aufenthalt, Abreise und Entgeltleistungen des Bw. im Dienstzuteilungszeitraum November bis Dezember 2010 übermittelt. Ferner wurden die Nächtigungskosten im Parkhotel I. inklusive Frühstück im Jahr 2010 durch Anfrage beim Hotel erhoben. Dabei wurde festgestellt, dass in der vom Bw. vorgelegten Rechnung zwar als Leistung „Nächtigung ohne Frühstück“ angeführt wurde, tatsächlich aber der Preis eines Zimmers mit Frühstück (€ 51) verrechnet worden ist.

Aus den detaillierten Reisekostenabrechnungen und Aufstellungen über Aufwandsvergütungen des Arbeitgebers geht folgender Sachverhalt hervor:

Auf Grund der mehrmonatigen Dienstzuteilung nach Wien erhielt der Bw. vom Dienstgeber gemäß § 26 Z. 4 EStG für die Hinfahrt einen steuerfreien Fahrtkostenersatz von € 36,95, außerdem einen steuerfreier Ersatz der tatsächlichen Nächtigungskosten (im November € 690 und im Dezember € 931) sowie im Monat Dezember eine steuerfreie pauschale Nächtigungsgebühr für jene arbeitsfreien Tagen, an denen der Bw. keine Unterkunft gemietet hatte (2x15 €, 10x11,50 €). Zudem wurde für November € 739,20 und für Dezember € 818,40 steuerfreies Tagesgeld ausbezahlt. (für die ersten 30. Tage Tagesgeld in voller Höhe [€ 26,4] und ab dem 31. Tag der Zuteilung € 20,9 gem. § 22 RGV).

Für die zweitägige dienstliche Fortbildungsreise nach Z. erhielt der Bw. die tatsächlichen Nächtigungskosten (€ 45) sowie das volle steuerfreie Tagesgeld für zwei Tage (€ 52,8) steuerfrei ersetzt. Bei der Dienstreise zu Fortbildungszwecken nach Eisenstadt erfolgte ebenfalls der Ersatz der tatsächlichen Nächtigungskosten und durch ein monatliches steuerfreies Aus- und Fortbildungspauschale von € 17,51 wurde dem Beamen auch der Verpflegungsmehraufwand bereits vergütet (Auskunft des Arbeitsgebers, AG.).

Ferner wurde ein Ausdruck aus dem Polizeirapport betreffend die Unfallmeldung des Bw. am 24.6., um 23.00 Uhr übermittelt und damit der Wildunfall des Bw. bei der Heimfahrt nach Dienstende nachgewiesen.

Auf Grund der ergänzenden Sachverhaltsermittlungen wurde am 1. Februar 2012 eine weitere Berufungsverhandlung durchgeführt, in welcher dem Bw. auch Gelegenheit gegeben wurde sich zu den nachträglichen Beweisergebnissen zu äußern. Vom Bw. wurde sinngemäß Folgendes ergänzend ausgeführt:

„Der Bw. anerkannte die Richtigkeit der in den Reisekostenabrechnungen ausgewiesenen Aufwandsvergütungen des Arbeitsgebers. Er habe nach seiner Rechtsansicht, trotz dieser vollen steuerfreien Ersatzleistungen (z.B. Nächtigungskosten) Anspruch auf Werbungskosten. Nach Ansicht des Bw. habe er alles offengelegt und der maßgebenden Sachverhalt ausreichend nachgewiesen. Es mag sein, dass der Zimmerpreis im Parkhotel I. ein Frühstück mitumfasst habe, er habe aber kein Frühstück konsumiert und deshalb sei in der Rechnung auch Zimmer ohne Frühstück angeführt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit stehen Tat- und Rechtsfragen betreffend Werbungskosten aus Anlass von Dienstreisen des Bw. oder die in Folge einer beruflich veranlassten Verwendung seines Kraftfahrzeuges entstanden sind.

§ 16 Absatz 1 und Ziffer 9 EStG lauten:

„Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.“

Werbungskosten sind auch:

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4

ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.“

§ 20 Abs. 2 EStG lautet:

Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Unterkunftskosten während der Dienstzuteilung

Der Bw. hat während seiner mehrmonatigen Dienstzuteilung zur einer Polizeidienststelle in Wien in einem im 8. Bezirk gelegenen Beherbergungsbetrieb (Pension H.) Unterkunft genommen. Die Unterkunftskosten (ohne Frühstück) betragen im November € 690 und im Dezember € 931. Der Bw. machte in der Reisegebührenabrechnung diese tatsächlichen Nächtigungskosten geltend und erhielt diese Ausgaben vom Dienstgeber in vollem Umfang gemäß § 26 Z. 4 im Anfang 2011 steuerfrei vergütet.

Obwohl der Bw. wusste, dass er während der Dienstzuteilung keinen Nächtigungsaufwand hatte, weil ihm dieser vom Dienstgeber ersetzt worden war, erklärt er aus diesem Titel Werbungskosten gegenüber der Abgabenbehörde erster und zweiter Instanz. Den wahren Sachverhalt, nämlich die Ersatzleistung durch den Dienstgeber, legt er nicht hinreichend offen und versuchte er durch Vorlage unzureichend aufgegliederter Vergütungsaufstellungen zu verbergen. Noch in der Berufungsverhandlung am 14.12.2011 bestritt er diesen Sachverhalt und legte eine aus dem Dienstbetrieb stammende Tabelle über die Reisekostenersätze des Dienstgebers vor, in welcher die steuerfreie Vergütung der Unterkunftskosten nicht ersichtlich war.

Erst durch die ergänzende Erhebung des UFS beim Arbeitgeber kam dieser Sachverhalt eindeutig hervor und ist durch die detaillierten Reisekostenabrechnungen eindeutig bewiesen.

Da der Bw. die erklärten Ausgaben für die Unterkunft in der Pension H. nicht aus eigenem getragen hat, weil ihm der Arbeitgeber diese Kosten in vollem Umfang ersetzt hat, stehen diesbezüglich keine Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 und § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG zu (Doralt, EStG¹³, § 16 Tz. 189).

Die Ausgaben des Bw für die Unterkunft im Jahr 2010 stehen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien Nächtigungsvergütungen 2011 gemäß §§ 20 Abs. 2 i.V.m. 26 Z. 4 EStG in Höhe der tatsächlichen Unterkunftskosten. Auf die zeitliche Abfolge von Aufwendungen und steuerfreien Einnahmen kommt es für die

Beurteilung des unmittelbaren Zusammenhangs nach § 20 Abs. 2 EStG nicht an (VwGH, 14.1.2003, 97/14/0073 sowie Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz. 152).

Frühstückskosten während der Dienstzuteilung

Auf Grund der Rechnungsbelege und der Auskünfte des Unterkunftsgebers ist als erwiesen anzusehen, dass der Bw. während der Dienstzuteilung eine Unterkunft ohne Bereitstellung eines Frühstücks bezogen hat und die vom Arbeitgeber hierfür geleistete Nächtigungsgebühr auf Basis der tatsächlichen Unterkunftskosten auch keinen Ersatz der Frühstückskosten beinhaltet hat. Die Bestimmungen der RGV sehen nämlich eine Abgeltung der dienstreisebedingten Frühstückskosten durch die Tagesgebühr vor (nach § 17 Abs. 3 RGV entfallen 15% der Tagesgebühr auf das Frühstück), wobei diese aber steuerpflichtig ist, soweit der Höchstsatz gem. § 26 Z. 4 EStG überschritten wird.

Trägt der Steuerpflichtige (idF. Stpfl. genannt) während einer Reise nur die Kosten des Frühstücks, weil ihm vom Arbeitgeber eine kostenlose Unterkunft zur Verfügung gestellt wird oder ihm die Ausgaben für die Unterkunft ersetzt werden, sind die tatsächlichen Frühstückskosten als Werbungskosten abzugsfähig.

Diese Werbungskosten stehen auch dann zu, wenn auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift (hier die Reisegebührenvorschrift - RGV) Tagesgebühren ausbezahlt werden, die auch die Kosten des Frühstücks umfassen. Kann die Höhe der reisebedingten tatsächlichen Frühstücksmehrkosten nicht nachgewiesen werden, nimmt die Verwaltungspraxis bei Inlandsreisen im Schätzungswege € 4,4 pro Reisetag an (Doralt, EStG, § 16 Tz. 191 sowie LStR 2002, Rz. 317).

Ab Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit an einem bestimmten Einsatzort liegt keine Reise mehr vor. Ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt tritt ein, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Mit Wegfall des Reisetatbestandes gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG sind Frühstückskosten nicht mehr als Werbungskosten anzuerkennen. Die reinen Unterkunftskosten während einer Dienstzuteilung stellen – wenn die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen – noch Werbungskosten dar. Hingegen sind die am Doppelwohnsitz anfallenden Frühstückskosten Bestandteil des gewöhnlichen Verpflegungsaufwandes, der unter die nichtabzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG fällt (VwGH, 29.5.1996, 93/13/0013, sowie E 28.1.1997, 95/14/0156; LStR 2002, Rz. 318).

Entsprechend dieser Rechtsauffassung waren für die ersten fünf Tage des Aufenthaltes am Dienstzuteilungsort reisebedingte Mehrkosten für Frühstück (a` € 4,4,) von insgesamt € 22 als

Werbungskosten in Ansatz zu bringen. Dem entgegenstehenden Mehrbegehren des Bw. (für weitere 36 Tage € 158,4) konnte somit nicht entsprochen werden.

Differenzwerbungskosten wegen Verpflegungsmehraufwandes

Der Bw. hat für die ersten 30 Tage seiner Dienstzuteilung das volle steuerfreie Tagesgeld gemäß § 26 Z. 4 EStG erhalten. Ab dem 31. Tag verminderte sich der Anspruch auf 75% der Tagesgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV und betrug damit für die restlichen 29 Zuteilungstage a`€ 20,9. Den Differenzbetrag zum steuerfreien Tagesgeld a` 5,50 (gesamt € 159,5) machte der Bw. als Werbungskosten geltend.

Wie bereits vorstehend ausgeführt, liegt die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen in dem dabei in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme der üblichen (günstigeren) Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig sind (VwGH 22.3.2000, 95/13/0167, VwGH 28.5.1997, 96/13/0132; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253; VwGH 20.9.1995, 94/13/0254). Die (teilweise) Verköstigung in Gasthäusern führt für sich allein nicht zu berücksichtbaren Mehraufwendungen (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154).

Die Abgeltung des Verpflegungsmehraufwands setzt - abgesehen von der Abgeltung eines allfälligen Kaufkraftunterschiedes bei Auslandsaufenthalten - eine Reise voraus. Wird an einem Einsatzort, in einem Einsatzgebiet oder bei Fahrtätigkeit ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, stehen Tagesgelder ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zu. Es liegt dann eine Arbeitsstätte vor und der Reisetatbestand des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG ist nicht mehr erfüllt. Dies gilt grundsätzlich in gleicher Weise für Inlands- wie auch für Auslandsreisen.

Da der Bw. ab dem fünften Tag der Dienstzuteilung am Einsatzort einen weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet hat, kommen für den restlichen Zeitraum der auswärtigen beruflichen Verwendung – mangels Vorliegen eines Verpflegungsmehraufwandes – Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG nicht mehr in Betracht.

Der Bw. hat bis zur Begründung eines weiteren Tätigkeitsmittelpunktes in voller Höhe steuerfreies Tagesgeld bezogen, sodass der erhobene Anspruch auf Differenztagesgeld nicht bestanden hat.

Differenzwerbungskosten zum Nächtigungspauschale

Der Bw. hat mit Beginn der Dienstreise am 2.11. durchgängig bis 1.12. eine Zimmer in der Pension H. gemietet und sich während dieses Zeitraumes offensichtlich dort auch aufgehalten. Nach den als richtige zu erachtenden Rezeptionsaufschreibungen erfolgte die Abreise von der Unterkunft am 25.11.2010. Im Anschluss war das Zimmer an einen anderen Gast vermietet. Im Dezember hatte der Bw. das Zimmer nicht durchgängig gemietet, sondern jeweils vom 2.12. (Rückkehrtag nach Abreise 25.11.) bis 5.12., vom 8.12. bis 15.12., vom 18.12. bis 25.12. und vom 28.12. bis 30.12. Für jene Tage im Dienstzuteilungszeitraum Dezember, in denen der Bw. keine Unterkunft gemietet hatte, wurde dem Bw. – entsprechend der Durchzahlerregelung des § 22 RGV – steuerfreies Nächtigungspauschale als Teil der steuerfreien Dienstzuteilungsgebühr ausgezahlt. Dieses betrug für zwei Tage € 15 und für zehn Tage € 11,5 (75%).

Der Bw. erklärt in den Zeiträume des Monats Dezember, wo er kein Zimmer gemietet hatte, Heimfahrten zu seinem Familienwohnsitz mit seinem Pkw durchgeführt zu haben und erhebt – auch noch für weitere Fahrten – Anspruch auf Familienheimfahrten.

Zudem macht der Bw. in der Einkommensteuererklärung Differenzwerbungskosten zum pauschalen Nächtigungsgeld für 20 Tage a `€ 3,5, gesamt € 70 geltend.

Grundvoraussetzung für Nächtigungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG ist, dass Aufwendungen der fraglichen Art überhaupt anfallen können. Für jene Tage, an denen der Bw. in Wien ein Zimmer gemietet hatte, wurden ihm vom Arbeitgeber die tatsächlichen Unterkunftskosten abgegolten. In den Zeiträumen, in denen der Bw. in Wien kein Zimmer gemietet hatte, hatte er jedoch auch keinen Nächtigungsaufwand, weil er entweder an seiner Arbeitsstätte Dienst verrichtete (Nachtdienst) oder nach seinen Angaben heimfuhr und zu Hause nächtigte.

Da dem Bw. während der Dienstzuteilung somit tatsächlich keine Nächtigungskosten entstanden sind, waren Differenzwerbungskosten zum Nächtigungspauschale nicht in Abzug zu bringen. Die vom Arbeitgeber während des Aufenthaltes des Bw. am Familienwohnsitz geleisteten steuerfreien Nächtigungsgelder stehen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Fahrtkosten der Familienheimfahrten. An die Stelle der Unterkunftskosten am Zuteilungsort treten die Heimfahrtskosten des Dienstnehmers. Man kann sagen, die Ausgaben der Heimfahrt werden dem Beamten nur im Umfang des Anspruches auf die pauschale Nächtigungsgebühr vom Arbeitgeber ersetzt. Die pauschale Nächtigungsgebühr ist eine Art Surrogatleistung bei Heimfahrten während Dienstzuteilungen.

Familienheimfahrten

Der Bw. legte eine Fahrtkostenaufstellung auf Basis des amtlichen Kilometergeldes betreffend Familienheimfahrten zwischen Wohnsitz und Zuteilungsort vor. Er erklärt im November fünf Familienheimfahrten an den zusammenhängenden arbeitsfreien Tagen durchgeführt zu haben, nämlich zwischen 6.11. und 8.11., 11.11. und 12.11., 16.11. und 18.11., 21.11. und 22.11. sowie 26.11. und 2.12.2010. Im Monat Dezember weist er ebenfalls fünf Familienheimfahrten in folgenden Zeiträumen aus: 6.12. bis 8.12., 11.12. bis 12.12., 16.12. bis 18.12., 21.12. bis 22.12. und 26.12. bis 28.12.

Werbungskosten für die Anreise am 2.11. wurden vom Bw. nicht angeführt.

Die erklärten Familienheimfahrten weisen Widersprüche zu der Hotelabrechnung und den Aufschreibungen der Hotelrezeption über Ankunft, Anwesenheit und Abreise der Gäste auf.

Im Monat Dezember hatte der Bw. auch für die arbeitsfreien Tage zwischen 11. und 12.12. sowie zwischen 21. und 22.12. das Zimmer gemietet und es war in den Hotelunterlagen auch keine Ab- bzw. keine Anreise eingetragen. In den Zeiträumen 6. - 8.12., 16. - 18.12. und 26. - 28.12. war die Ab- bzw. Anreise des Bw. hingegen aus diesen Unterlagen ersichtlich.

In mehreren Punkten hat sich die Unwahrheit der Sachverhaltsdarstellungen und die Unredlichkeit des Vorbringens des Bw. eindeutig erwiesen. Beispielsweise wurden Unterkunftskosten trotz vollem AG-Ersatz als Werbungskosten beansprucht und außergewöhnliche Belastungen doppelt geltend gemacht. Es kann daher nicht von der Glaubwürdigkeit des Bw. ausgegangen werden und darauf vertraut werden, dass ein nach allgemeiner Lebenserfahrung möglicher Sachverhalt auch tatsächlich vorgelegen ist.

Ordnungsgemäße Fahrtenausschreibungen oder andere geeignete Unterlagen mit denen nachgewiesen oder mit hoher Wahrscheinlichkeit dargelegt werden kann, dass die Familienheimfahrten, so wie erklärt, tatsächlich durchgeführt wurden, wurden vom Bw. nicht vorgelegt. Sein diesbezügliches Vorbringen ist nicht über die bloße Behauptungsebene hinausgegangen. Als Beweismittel wären beispielsweise Tankrechnungen während des Dienstzuteilungszeitraumes, Nachweis der Fahrleistung durch eine laufende ordnungsgemäße Fahrtenaufschreibung oder Fremdbelege mit Angaben zur Kilometerleistung. Stattdessen erfolgte vom Bw. eine dem UFS unglaublich erscheinende Aufstellung über Kilometerstände in einer Excel- oder Worttabelle ohne Vorlage der Grundaufzeichnung.

Es ist im Rahmen des Möglichen und Üblichen, dass ein verheirateter StpfL während einer Dienstzuteilung die zusammenhängenden arbeitsfreien Tage zu Familienheimfahrten nutzt. Es liegen aber auch einer Reihe von anderen Möglichkeiten mit vergleichbarer Wahrscheinlichkeit innerhalb der allgemeinen Lebenserfahrung, weshalb der Bw. nicht in der behaupteten Häufigkeit die arbeitsfreie Zeit am Familienwohnsitz verbracht hat. Zum Beispiel wegen

Besuche oder auswärtiger Berufungsausbildung von Familienangehörigen in Wien oder Besuch des Bw. von im Raum Wien lebenden Verwandten und Bekannt und vieles mehr.

Es ist daher in der Nachweispflicht des Bw. gelegen durch geeignete Beweismittel vom Wahrheitsgehalt der erklärten Werbungskosten, hier vom Vorliegen der behaupteten Anzahl an Familienheimfahrten die Abgabenbehörde zu überzeugen.

Der Bw. hat aber weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass er an den angegebenen Terminen Familienheimfahrten mit seinem Pkw durchgeführt hat. Allein die Behauptung eines möglichen Sachverhaltes ist aber unter Berücksichtigung der gesamten Umstände keineswegs für die Anerkennung von Werbungskosten hinreichend.

Der UFS gelangt nach den Denkgesetzen der Wahrscheinlichkeit zu dem Beweisergebnis, dass an jenen Tagen, für die der Bw. in Wien ein Zimmer gemietet und bezahlt hat, er auch dort genächtigt hat und nicht nach Hause gefahren ist. Ein Anzeichen dafür sind sowohl ökonomische Überlegungen als auch die Eintragungen in den Aufzeichnungen der Hotelrezeption.

Vom UFS wird – auf Grund der Garagenrechnung – für erwiesen erachtet, dass der Bw. mit seinem Pkw am 2.11. zum Dienstzuteilungsort angereist ist. An den Tagen, wo ihm in Wien keine Unterkunft zur Verfügung gestanden ist, kommt ein gewichtiges Indiz zur Behauptung des Bw. hinzu und werden die daher Familienheimfahrten anerkannt.

Dies war vom 26.11.-2.12. sowie vom 6.12.-8.12., vom 16.12.-18.12. und vom 26.12.-28.12. Die Abreise (einfache Wegstrecke für eine Heimfahrt) erfolgte am 30.12.2010. An diesem Tag wurde auch die Dezemberrechnung ausgestellt und die Unterkunft vom Bw. bezahlt.

Vom UFS wird daher Kilometergeld für die Anreise sowie für vier Familienheimfahrten (hin- und retour) und eine einfache Heimfahrt anerkannt. Die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Zuteilungsort beträgt nach Angaben des Bw. 180 km, sodass sich ein Kilometergeld von insgesamt € 756 (1800 km x 0,42) errechnet.

Diese beruflich veranlassten Fahrtkosten sind um die, mit ihnen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden, nicht steuerpflichtigen Einnahmen zu vermindern (§ 20 Abs. 2 EStG). Wie bereits ausgeführt, handelt es sich hierbei um die vom Arbeitgeber auf Grund der sogenannten Durchzahlerregelung an arbeitsfreien Tagen geleistete steuerfreie Dienstzuteilungsgebühr während des Aufenthaltes am Familienwohnsitz. Diese umfasst die Nächtigungspauschale und das Tagesgeld.

Da an arbeitsfreien Tagen während des Aufenthaltes am Familienwohnsitz sowohl ein beruflich veranlasster Nächtigungsaufwand als auch ein Verpflegungsmehraufwand

ausgeschlossen ist und ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Familienheimfahrten vorliegt, sind diese steuerfreien Einnahmen von den Ausgaben für Familienheimfahrten wie folgt in Abzug zu bringen:

Fahrtkosten/Familienheimfahrten	Euro
anerkanntes Kilometergeld (5x360kmx0,42)	756,00
-stfr. Nächtigungspauschale	145,60
-stfr. Tagesgeld während Aufenthalt am Familienwohnsitz (26.11.-2.12., 6.12.-8.12., 16.12.-18.12., 26.12.-28.12.)	372,90
Werbungskosten	237,50

Geringwertige Wirtschaftsgüter für Unterkunft am Zuteilungsort

Der Bw. behauptet für sein Zimmer in der Pension H. eine Fußmatte um € 16.30 angeschafft zu haben und will diese Ausgabe als Werbungskosten des Doppelhaushaltes in Abzug bringen.

Das Vorbringen des Bw. ist über die Behauptungsebene nicht hinausgegangen und es fehlt ihm die Glaubwürdigkeit. Es entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass sich Hotel- oder Pensionsgäste Zimmerausstattungen aus eigenen Mitteln anschaffen. Es kann in einem üblichen Beherbergungsbetrieb davon ausgegangen werden, dass dem Gast alle erforderlichen Raumausstattungen für seinen Aufenthalt bereitgestellt werden.

Der UFS gelangt daher zu der Auffassung, dass die Anschaffung des vom Bw. angegebenen Wirtschaftsguts - einer Fußmatte – auf privater Veranlassung beruht und für den Haushalt des Bw. bestimmt war.

Ein Werbungskostenabzug kommt daher nicht in Betracht.

Parkplatzkosten am Zuteilungsort

Der Bw. legt Rechnungen über die Einstellung eines Pkw vom 2.11.2010 bis 2.1.2011 in einer Garage in 1030 Wien über € 67 vor und begehrt hierfür einen Werbungskostenabzug.

Die Unterkunft des Bw. am Zuteilungsort befand sich im 8. Bezirk, seine Arbeitsstätte nach seinen Angaben im 16. Bezirk nach den Eintragungen in den Reisekostenabrechnungen im 9. Bezirk. Für die Anreise sowie für Familienheimfahrten benutzte der Bw. seinen Pkw. Die dadurch entstandenen Fahrtkosten schätzte der Bw. mittels Kilometergeld und sie wurden – in

dem Ausmaß als vom UFS das Vorliegen beruflicher Fahrten glaubhaft war - als Werbungskosten in Abzug gebracht.

Der Bw. hat seinen Pkw nicht in der innerstädtischen Gebührenzone (nächst der Wohnung oder Arbeitsstätte) geparkt sondern außerhalb des Zentrums im Bereich des gebührenfreien Stadtgebietes. Er hat jedoch zum Schutz seines Fahrzeuges einen entgeltlichen Garagenparkplatz gewählt.

Wird vom Stpf für die Ermittlung der Werbungskosten das Kilometergeld in Anspruch genommen, sind damit auch die Parkgebühren abgegolten (Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 220 zu Fahrtkosten, S. 126).

Im 8. und im 9. wiener Gemeindebezirk ist nur ein gebührenpflichtiges Abstellen des Pkw möglich. Selbst wenn der Bw. seinen für Dienstreise verwendeten Pkw am vorübergehenden Wohnsitz oder an der Arbeitsstätte des Zuteilungsortes (im Falle des 9. Bezirkes) dauer geparkt hätte, sind nach herrschender Meinung mit der Inanspruchnahme des Kilometergeldes auch die Parkplatz- oder Garagengebühren am Ort der auswärtigen Dienst verrichtung im Werbungskostenabzug mit berücksichtigt.

Die Entscheidung des Stpf. sein Fahrzeug nicht nächst dem Doppelwohnsitz oder der Arbeitsstätte sondern außerhalb des Zentrums abzustellen, aber zur Werterhaltung des Pkws einen Garagenplatz zu mieten, beruht zudem auf einer privaten Mitveranlassung.

Der Stpf. hätte aber die Möglichkeit an Stelle der mittels Kilometergeld geschätzten Fahrtkosten, die tatsächlichen Fahrtkosten nachzuweisen und in Anspruch zu nehmen. Davon hat der Bw. jedoch keinen Gebrauch gemacht.

Die Garagierungskosten sind nicht als Werbungskosten in Abzug zu bringen, weil vom Bw. Kilometergeld in Anspruch genommen wurde und zudem eine erhebliche private Mitveranlassung des Stpf. vorgelegen ist (VwGH, 30.5.1989, 88/14/0119).

Kfz-Unfallschäden am Arbeitsweg

Aufwendungen auf Grund außerordentlicher Ereignisse sind neben dem Kilometergeld abzugsfähig, wenn sie auf eine berufliche Fahrt zurückzuführen sind und nicht durch ein grob fahrlässiges Verhalten des Stpf. verursacht wurden.

Der vom Bw. erklärte Verkehrsunfallschaden durch Kollision mit einem Wildhasen am 24.6.2010 nach Arbeitsende stimmt mit den vorgelegten Arbeitsnachweisen überein. Die

Angaben des Bw. über eine sofortige polizeiliche Unfallmeldung wurden durch Vorlage eines entsprechenden Vermerks im Polizeiprotokoll eindeutig nachgewiesen.

Die Reparaturkosten des Unfalls sind durch Werkstattrechnung belegt und wurden dem Bw. nicht durch eine Versicherung ersetzt. Es liegen daher Werbungskosten (€ 131,10) vor.

Gänzlich anders stellt sich die Sachlage bei dem erklärten zweiten Unfallschaden in Höhe von € 550 dar. Hier ist lediglich durch die Werkstattrechnung erwiesen, dass die Windschutzscheibe des Bw. am 8.4.2010 wegen Schadens repariert bzw. ausgetauscht wurde und der Bw. keine Ersatzleistung durch eine Versicherung erhalten hat.

Die Sachverhaltsdarlegung des Bw., dass der Steinschlagschaden während einer beruflichen Fahrt entstanden ist, entspricht keinem typischen, innerhalb der Lebenserfahrung liegenden Geschehens und beruht ausschließlich auf der Behauptung des Bw. Seine Darstellung ist äußerst unwahrscheinlich und wird vom UFS für nicht glaubwürdig gehalten.

Nach dem unzweifelhaften Arbeitsnachweis hatte der Bw. vom 1.4. auf 2.4. Nachdienst in seiner Dienststelle und war zwischen 15.00 Uhr und 24.00 Uhr zum Streifendienst eingetragen. Die Behauptung auf Anordnung des Vorgesetzten mit dem privaten Pkw um 18.00 Uhr zur Wohnung gefahren zu sein, um für LKW-Kontrollen ein privat angeschafftes und zu Hause befindliches Tachografenlesegerät geholt zu haben und dabei einen Kfz-Schaden durch Steinschlag eines entgegenkommenden Fahrzeuges auf der Windschutzscheibe erlitten zu haben, erscheint mehr als ungewöhnlich und auch nicht dem Dienstbetrieb zu entsprechen.

Ein nennenswertes berufliches Erfordernis für die routinemäßige Durchführung von LKW-Kontrollen nach 18.00 Uhr nach Hause zu fahren (einfache Wegstrecke 8 km) um ein Tachografenlesegerät zu holen, liegt nicht vor. Wenn schon, so wäre es in einem solchen Fall naheliegend und nach den Dienstvorschriften geboten, dass der Beamte der ohnehin Streifendienst zu versehen hat mit dem zum Wachzimmer gehörenden Streifenwagen zu seiner innerhalb des Streifenrayons gelegenen Wohnung zu fahren. Der Polizist hätte dabei nämlich vorschriftsmäßig seinen Streifendienst erfüllen können in sowohl präventiv und im Bedarfsfall auch repressiv Einschreiten können.

Bei der Fahrt des Bw. allein in seinem Privatfahrzeug war dies nicht der Fall. Auf alle Fälle wäre es geboten gewesen, die vom Vorgesetzten angeordnete Verwendung des Privatfahrzeuges für eine dienstlich aufgetragene Heimfahrt in geeigneter Weise zu dokumentieren (Amtsvermerk, Wachzimmerprotokoll). Erst recht, wenn der Polizeibeamte auf dieser Fahrt mit seinem privaten Pkw – es handelt sich dienstrechlich um eine Dienstreise – einen Unfallschaden erlitten hat.

Auch das Schadensereignis selbst ist ungewöhnlich. Auf einer eher gering frequentierenden Landstraße durch ein entgegenkommendes Fahrzeug einen heftigen Steinschlag auf der Windschutzscheibe zu erhalten, ist wenig wahrscheinlich. Gänzlich unglaublich ist, dass dies einem Polizeibeamten während seines Dienstes mit seinem privaten Pkw passiert und er nicht einmal das Kennzeichen des verursachenden Fahrzeugs festhalten konnte und es auch sonst keine geeigneten Nachweis hierzu gibt.

Die behaupteten Unfallkosten wegen Steinschlag waren mangels Glaubwürdigkeit eines beruflichen Veranlassungszusammenhangs nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Reisekosten für berufliche Schulungen

Der Bw. hat im dienstlichen Auftrag von 21.1. auf 22.1. im Schlosshotel K. an einer Schulungsveranstaltung (Seminar) teilgenommen. Die Reisekosten wurden vom Bw. gegenüber dem Dienstgeber abgerechnet und er hat gemäß § 26 Z. 4 EStG steuerfrei die Nächtigungskosten (€ 45 ohne Frühstück) sowie den Verpflegungsmehraufwand durch zwei volle Tagesgebühren (€ 52,8) vergütet erhalten.

Ungeachtet dessen erklärt er die gesamten Hotelkosten (Nächtigung € 45) sowie die Kosten der Vollpension (Frühstück, Mittag und Abendessen € 38,5) und pauschale Frühstückskosten (€ 4,4) als Werbungskosten.

Da feststeht, dass dem Bw. durch die Seminarteilnahme in einem Hotel mit Vollverpflegung nicht nur keine Unterkunftskosten und kein Verpflegungsmehraufwand hinsichtlich Mittags- und Abendessens - sondern auch tatsächlich keine Frühstückskosten - erwachsen sind, waren keine Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG anzusetzen.

Ebenso wurden dem Bw. bei dem zweitägigen Seminar im Parkhotel I. die Nächtigungskosten (€ 51 pro Nacht) in denen auch die Frühstückskosten beinhaltet waren, vom Arbeitgeber ersetzt. Das Begehren des Bw. diese Nächtigungskosten zuzüglich zweier Frühstückspauschalen als Werbungskosten abzusetzen, war daher unberechtigt.

Wenn im ersetzen Zimmerpreis Frühstückskosten enthalten sind, ist zu vermuten dass der Stpfl. auch ein Frühstück konsumiert hat oder bewusst auf ein mögliches Frühstück verzichtet hat. In beiden Fällen kommt der Abzug eines Frühstückspauschales (€ 4,4) nicht in Betracht.

Steuerfreie Tagesgelder hat der Bw. während dieser zweitägigen Fortbildung nicht erhalten und es wurden vom ihm auch diesbezüglich keine Differenzwerbungskosten geltend gemacht. Nach Auskunft des Arbeitgebers erhalten die Polizeibeamten ein steuerfreies Aus- und

Fortbildungspauschale von monatlich € 17,50, sodass für eine bestimmte Anzahl an Fortbildungen dann kein Anspruch mehr auf eine Tagesgebühr besteht. Unter der Annahme der Rechtmäßigkeit der Steuerfreiheit dieses Aus- und Fortbildungspauschales, würde diese steuerfreie Einnahme auch mit den Frühstückskosten der Fortbildungsreise in einem Kausal- und Sachzusammenhang iSd. § 20 Abs. 2 EStG stehen.

Zusammenfassung

Folgende Werbungskosten sind somit in Abzug zu bringen:

Werbungskosten	EURO
I. Großes Pendlerpauschale -20km f. 10 M	285,00
II. Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung	
1. Kosten für Familienheimfahrten	237,50
2. Zimmerkosten Pension H.	0,00
3. Garagierungskosten am DZ-Ort	0,00
4. Frühstückskosten 41x€ 4,4)	22,00
5. Differenztagesgeld (29x€ 5,5)	0,00
6. Differenznächtigungsgeld (20x€ 3,5)	0,00
7. GWG - Kleinausstattung Haushalt (Fußmatte)	0,00
Zwischensumme WK - doppelte Haushaltsführung	259,50,
III. Reisekosten/Fortbildung	
1. Seminar Zeilern, 21.1-22.1.2010	0,00
Hotelkosten + Frühstückskosten € 4,4	0,00
2. Seminar Eisenstadt 26.4-28.4.2010	0,00
Hotelkosten + Frühstückskosten € 4,4	
Zwischensumme WK – Reisekosten/Fortbildung	
IV. WK wegen Kfz-Unfallschäden am Arbeitsweg	
1. Wildschaden am 24.6.	131.10
2. Steinschlag-Windschutzscheibe am 1.4.	0,00
Zwischensummer WK – Kfz-Unfallschäden	131,10
Gesamt:	
Werbungskosten ohne Anrechnung auf das WK-Pauschale	285,00
Werbungskosten mit Anrechnung auf das WK-Pauschale	390,60

Die außergewöhnlichen Belastungen, waren durch Anerkennung des Kinderfreibetrages für ein Kind und des Berufsausbildungspauschale für ein Kind – wie vom Bw. beantragt in der

Berufung begehrt und bereits in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt anerkannt – zu berücksichtigen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. Februar 2012