

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch

den Richter R

in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des FA Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 15.12.2010, betreffend **Einkommensteuer 2008** zu Recht erkannt:

Die Berufung (nunmehr: Beschwerde) wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) ist Diensthundeführer im Polizeidienst. In seiner elektronisch eingereichten Abgabenerklärung für 2008 beantragte er die Berücksichtigung von Werbungskosten iHv. insgesamt € 2.146,64. Dabei handelt es sich zum Einen um Kilometergelder für Fahrten zum Hundetraining (€ 1.510,24) sowie zum Anderen um Differenzwerbungskosten (€ 636,40).

Über Vorhalt des Finanzamtes übermittelte der Bf. ua. eine Aufstellung seiner Fahrten „zur *Erhaltung der Einsatzfähigkeit des Polizeidiensthundes*“ sowie eine Ermittlung seiner Differenzwerbungskosten samt der Bezug habenden Dienstaufträge (überwiegend zur Verrichtung von Tag- und Nachtstreifen).

Im angefochtenen Bescheid ließ das Finanzamt die angeführten Werbungskosten mit der (lapidaren) Begründung nicht zum Abzug zu, die Ausgaben seien um jene steuerfreien Bezüge iHv. € 3.613,44 zu kürzen, die der Bf. vom Dienstgeber erhalten habe.

In seiner überwiegend rechtliche Ausführungen enthaltenden (nunmehr als „Beschwerde“ zu wertenden) Berufung verminderte der Bf. die geltend gemachten Differenzwerbungskosten auf den Betrag von € 516,40.

Die Abgabenbehörde erließ keine Berufungsvorentscheidung und legte das Rechtsmittel sogleich (damals noch) dem UFS zur Entscheidung vor.

In einer ergänzenden Eingabe vom 21. September 2011 führte der Bf. ua. aus, er sei gemäß der Polizeidiensthundevorschrift verpflichtet, laufend alle erforderlichen Maßnahmen zur Erhaltung der Einsatzfähigkeit bzw. Kondition und Gesundheit des Hundes wahrzunehmen. Der Diensthund sei nicht sein Eigentum. Jede außerdienstliche Verwendung des Diensthundes sei unzulässig. Der Hund des Bf. sei auf Objekt- und Personenschutz sowie Gegenstandsuche spezialisiert. In der näheren Umgebung würden sich keine für das dafür erforderliche Training geeigneten Abrichteplätze befinden. Ein Training sei an Übungsplätzen zudem nicht möglich, da das Risiko, dass der Hund andere dort befindliche Personen (Kinder) angreifen könnte, nicht gänzlich auszuschließen sei.

Das BFG ersuchte den Bf. in einem weiteren Vorhalt um Übermittlung eines (allenfalls geführten) Fahrtenbuches und/oder um andere zur Nachweisführung geeignete Unterlagen (Reisekostenabrechnungen, Servicerechnungen, Besuchsbestätigungen von Abrichteplätzen oä.). Überdies verwies das BFG darauf, dass ein Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen nach der Rechtsprechung nur dann möglich sei, wenn im Zuge der betreffenden Reise eine Nächtigung erfolgt ist. Aus der vorgelegten Zusammenstellung des Bf. gehe aber hervor, dass Nächtigungen nicht erforderlich waren.

Den Vorhalt des BFG beantwortete der Bf. – auszugsweise wörtlich wieder gegeben – wie folgt (Mail vom 3. März 2014):

„(...) Zu 1.) Kilometergelder für Fahrten zum Hundetraining:

Der Umstand ein Fahrtenbuch führen zu müssen war mir nicht bekannt, habe so eines nicht geführt und daher kann ich ein solches auch nicht vorlegen. Vielmehr habe ich nur Datum und Ort notiert und über einen Routenrechner im Internet die Distanz ermittelt.

(...) Ich kann keine Service- oder Reparaturrechnungen über den angeführten Zeitraum vorlegen, da ich meinen Wagen erst im Mai 2007 als Neuwagen gekauft habe.

(...) Die Trainingsfahrten habe ich überwiegend zu Kollegen, die ebenfalls Hundeführer waren, gemacht, bei denen ich mit ihnen gemeinsam in deren Objekten oder in nahe gelegenen Waldstücken mit dem Diensthund trainiert habe. Bei diesen Trainingseinheiten war das Ziel der Übungen, Stöbern nach Personen im Objekt und Gelände, sowie Schutzdienstarbeit im Objekt und Gelände. Die Kollegen fungierten dabei als Helfer. Ein Training bei Hundeschulen oder Abrichte-Plätzen ist nicht erfolgt.

(...) Übungen die auf einem Abrichte-Platz absolviert werden können, werden von mir auf meinem Grundstück oder aber beim Hundeverein in V durchgeführt. Aufgrund der kurzen Distanz habe ich für solche Fahrten jedoch keinen Anspruch auf Kilometergeld gestellt. Für einen Diensthund ist es unerlässlich, so viele unterschiedliche Örtlichkeiten wie möglich kennen zu lernen und an diesen zu trainieren, damit im Einsatzfall der Hund

mit der jeweiligen Situation nicht überfordert ist. Während im Sportbereich der Hund nach einem vorgegebenen und niedergeschriebenen Programm trainiert werden kann, muss ein Diensthund im Einsatzfall selbständig agieren und auf mögliche Aktionen des Gegenübers reagieren können.

Zu 2.) Differenzwerbungskosten:

(...) Für die laut Aufstellung durchgeführten Dienstreisen (...) habe ich gemäß der Reisegebührenvorschrift für Dienstreisen ab 5 Stunden die jeweiligen Tagessätze bis maximal € 24,60 die Tagesgebühr erhalten. Den Differenzbetrag gemäß dem EStG für Dienstreisen ab 3 Stunden bis maximal € 26,40 für 12/12 wollte ich geltend machen. (...)

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1.) Kilometergelder für Fahrten zum Hundetraining:

Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund stellen nach der Judikatur des UFS (s. zB UFS vom 24. April 2013, RV/0697-W/13, unter Hinweis auf den BFH) grundsätzlich Werbungskosten dar.

Im vorliegenden Fall konnte der Beschwerde jedoch aus folgenden Gründen dennoch nicht Folge gegeben werden:

Bei der Geltendmachung von Kilometergeldern für (behauptete) berufliche Fahrten mit dem privaten Kfz kommt der Nachweisführung durch den Steuerpflichtigen besondere Bedeutung zu. Die Möglichkeit einer verlässlichen Kontrolle der Angaben anhand einwandfreier, vollständiger und zeitnah geführter Aufzeichnungen spielt daher eine wesentliche Rolle.

Beruflich gefahrene Kilometer sind grundsätzlich durch ein ordnungsmäßig geführtes Fahrtenbuch nachzuweisen. Aus einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der beruflichen Fahrt, Ort, Zeit, Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der beruflichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen beruflichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer (aufgegliedert in berufliche und privat gefahrene Kilometer) ersichtlich sein. Damit ein Fahrtenbuch ein tauglicher Nachweis ist, muss es übersichtlich, inhaltlich korrekt, zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Der Reiseweg ist so detailliert zu beschreiben, dass die Fahrtstrecke unter Zuhilfenahme einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann (so zB der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 13. Februar 2013, RV/2062-W/11).

Auch in der Entscheidung vom 3. Juni 2013, RV/0011-L/10 hat der UFS das Thema Fahrtenbuch umfassend behandelt und als Zweck insbesondere die spätere Nachvollziehbarkeit und Kontrollmöglichkeit hervorgehoben, dass die Fahrten tatsächlich im angegebenen Umfang durchgeführt wurden: *„Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, der Start- bzw. Zielort, die Zwischenziele, die konkreten Fahrtrouten und der Zweck jeder einzelnen*

Fahrt festgehalten sind (VwGH 21. Oktober 1993, 92/15/0001; UFS 12. April 2010, RV/0095-S/08). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich oder privat gefahrenen Kilometer. ‚Fahrtenbücher‘ ohne konkreten Kilometerstand, ohne Bezeichnung der konkreten Fahrtstrecke (nur großräumige Ortsangaben) und ohne den Zweck der einzelnen Fahrten sind letztlich nicht für den Arbeitgeber, aber schon gar nicht für die Abgabenbehörde nachprüfbar, weil ihnen die wichtigsten Angaben für eine Kontrolle etwa durch Vergleiche mit ‚Pickerlberichten‘, Reparatur- und Servicerechnungen oder weiteren Unterlagen aus dem Betrieb des Arbeitgebers sowie durch Routenplaner fehlen (vgl. zB UFS 11. Februar 2005, RV/0606-I/03).“

Die vom Bf. vorgelegte, nachträglich errichtete Aufstellung über die „Kilometerleistung“ wird den oa. Anforderungen nicht gerecht: Sie enthält lediglich das Datum, Start- und Zielort sowie die Summe der je Fahrt gefahrenen Kilometer und den Vermerk „Schutzübung“ oder „Stöberübung“. Die Gesamtsumme der laut Bf. beruflich zurück gelegten Kilometer beträgt 3.784 km. In Anbetracht dieser doch beträchtlichen Kilometeranzahl wäre eine detaillierte Fahrtenbuchführung unerlässlich gewesen. Zwar können sich die zum Zwecke der Nachweisführung geforderten Inhalte durchaus auch aus anderen Aufzeichnungen oder Unterlagen ergeben (s. zB *Fragner* in SWK 3/2014, S 101), doch liegen solche im Entscheidungsfall nicht vor.

Daher war es in Ermangelung einer exakten Nachweisführung bzw. einer schlüssigen Glaubhaftmachung nicht möglich, die in Frage stehenden Kilometergelder im Streitjahr als abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen.

2.) Differenzwerbungskosten:

Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für eine Dienstreise nicht das nach § 26 Z 4 EStG 1988 höchst zulässige Tages- bzw. Nächtigungsgeld, dann kann der Arbeitnehmer den Differenzbetrag als Werbungskosten geltend machen, wenn gleichzeitig eine Reise iSd. § 16 Abs. 1 Z 9 vorliegt (zB *Doralt*, EStG 13. Auflage, § 16 Tz 199, mwN).

Nach Ansicht des VwGH steht ein Tagesgeld allerdings nur dann zu, wenn eine Nächtigung erforderlich ist; dauert die Reise nur einen Tag, kann ein Verpflegungsmehraufwand durch die Mitnahme von Lebensmitteln vermieden werden (s. dazu die bei *Doralt*, aaO, § 16 Tz 197 angeführte Judikatur des VwGH sowie – diesem folgend - des UFS).

Die vom Bf. geltend gemachten Differenzwerbungskosten betrafen vor allem – über den Zeitraum von 24 Stunden nicht hinausgehende - Reisen zum Zwecke der Verrichtung von Tag- und Nachtstreifen sowie von sicherheitsdienstlichen Einsätzen (bei Sportveranstaltungen). Mit einer einzigen Ausnahme (Reisedauer laut Aufstellung des Bf.: 22 Stunden 45 Minuten) bewegt sich die Dauer der Reisen zwischen 3 Stunden 15 Minuten und 11 Stunden 45 Minuten. Aus der vom Bf. vorgelegten Aufstellung geht ohne Zweifel hervor, dass bei diesen Reisen Nächtigungen nicht erfolgten bzw. nicht

erforderlich waren. Der Bf. trat dieser Annahme in seiner Mail vom 3. März 2014 auch nicht entgegen.

Bei dieser Sachlage konnten die beantragten Differenzwerbungskosten vom BFG angesichts der dargelegten Rechtsprechung nicht zum Abzug zugelassen werden.

3.) Antrag auf Berufungssenat:

In seiner ergänzenden Stellungnahme vom 21. September 2011 beantragte der Bf. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Ein solcher Antrag ist jedoch – um rechtliche Verbindlichkeit zu erlangen – in der Berufung (nunmehr Beschwerde), im Vorlageantrag oder in einer Beitrittserklärung selbst zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (*Ritz*, BAO 4. Auflage, § 282 Tz 4; bzw. für die nunmehr seit 1. Jänner 2014 geltende Rechtslage: *Ritz*, BAO 5. Auflage, § 272 Tz 4).

4.) Zur Unzulässigkeit der Revision:

Da im Erkenntnisfall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG angesprochen sind, war die Zulässigkeit der Revision zu verneinen. Das BFG konnte sich in seiner Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung von VwGH und UFS stützen.