



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Dieter FRÖHLICH, LWR Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Johann Gamper über die Berufung des A., B. whft., vom 2. August 2004 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 (Arbeitnehmerveranlagung) des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vom 12. Juli 2004 nach der am 9. Juli 2008 in 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

S p r u c h :

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) arbeitete im Poizeidienst als Diensthundeführer und bezog im Jahr 2002 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. In der Einkommensteuererklärung für 2002 machte er unter anderem Werbungskosten wegen Familienheimfahrten geltend. Der Bw. nahm vom 2.4.02 bis 26.4.02 und vom 2.9.02 bis 27.9.02 am Grundausbildungslehrgang für Suchtmittelsspürhunde in C. (D. in Vorarlberg) teil. Die einfache Wegstrecke zwischen seinem Wohnort und dem Dienstzuteilungsort beträgt 708 km. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung beantragte er unter dem Titel Familienheimfahrten für jeden der beiden rund einmonatigen Ausbildungsblöcke auf Basis des amtlichen Kilometergeldes jeweils

die Fahrtkosten der An- und Abreise sowie für drei Heimfahrten an den Wochenenden mit seinem Pkw zu berücksichtigen.

Vom Finanzamt wurden nach Rücksprache mit dem Bw. die Fahrtkosten der An- und Abreise wegen eines vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Dienstfahrzeuges nicht berücksichtigt. Ferner wurden die Werbungskosten wegen der Familienheimfahrten nur dem Grunde, nicht aber der Höhe nach erklärungsgemäß anerkannt.

In der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt, dass die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten für Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 mit der höchstzulässigen Pendlerpauschale begrenzt sei. Diese jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (€ 2.100,--) sei auf Monatsbeträge umzurechnen (2100:12x2=350), wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zustehe. Weiters sei der ermittelte Höchstbetrag von € 350,-- für die Familienheimfahrten, um die steuerfreien Ersätze des Dienstgebers (Tagesgeld), die auch für die Tage der Familienheimfahrt bezahlt wurden, zu vermindern. Für die Familienheimfahrten des Bw. seien daher € 54,80 in Abzug zu bringen gewesen.

Der Bw. erhab mit Schriftsatz vom 29.7.2004 gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 form- und fristgerecht Berufung. Die Berufung richtete sich gegen die nur teilweise Anerkennung der Werbungskosten für Familienheimfahrten. Der Bw. schloss der Berufung als Beilage einen berichtigten Werbungskostenantrag bezüglich der Fahrtkosten während seiner beruflichen Fortbildung an. Darin waren die Fahrtkosten der An- und Abreise zum Ausbildungsort nicht mehr enthalten. Es wurden nur mehr die Fahrtkosten für jeweils drei Heimfahrten während der beiden rund einmonatigen Ausbildungsblöcke geltend gemacht. In der Berufsbegründung wird ausgeführt, dass es sich hierbei nicht um Kosten für eine doppelte Haushaltsführung handle, sondern um Reisekosten für die Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz und dem Ort der Aus- und Fortbildung. Diese seien beruflich veranlasste Aus- und Fortbildungskosten und daher in ihrer vollen tatsächlichen Höhe Werbungskosten.

Gegen die Berufungsvorentscheidung vom 10.11.2004, mit der die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde, brachte der Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag ein. Darin führte der Bw. aus, dass es sich bei dem Suchtmittelprüfungskurs um beruflich veranlasste Fortbildung handle, auf Grundlage einer befristeten Dienstzuteilung. Es waren zwei Ausbildungsteile und jeder hatte durchgehend etwas weniger als ein Kalendermonat gedauert. Die Kosten für die Heimfahrten am Wochenende seien daher nicht in pauschaler Form gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG sondern in ihrer tatsächlichen Höhe als Aus- und Fortbildungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG zu berücksichtigen.

Weiters wurde im Vorlageantrag die Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat beantragt. Als Nachweis zu seinem Vorbringen schloss der Bw. die erste Seite des mehrseitigen Einbrufungsbefehls des Landesgendarmeriekommandos Burgenland vom 18.2.02 zum Suchtmittelprüfungskurs an.

Auf Grund seiner widersprüchlichen Erklärungen – einmal Werbungskosten mit und einmal ohne die Fahrtkosten der An- und Abreise zum Dienstzuteilungsort – wurde der Bw. vom Referenten im Mai 2006 fernerlich zum Sachverhaltshergang näher befragt. Er teilte hierzu Folgendes mit: "Der Bw. erklärte, dass vom LGK Burgenland für den Kurs ein Dienstfahrzeug (Kleintransporter) bereitgestellt worden sei. Das Dienstfahrzeug war für die An- und Abreise der Kursteilnehmer vom LGK Burgenland (der Bw. sowie die Kollegen F. und E) sowie die täglichen Fahrten während des Grundausbildungslehrganges vorgesehen. Zu der Frage, wer das Dienstfahrzeug vom Burgenland nach Vorarlberg zum Ausbildungsort gebracht habe, konnte der Bw. keine Auskunft geben. Er teilte mit, dass er - entgegen dem dienstlichen Auftrag - mit seinem PKW zu der Fortbildung gefahren sei. Er wolle die Fahrtkosten der An- und Abreise deshalb nicht steuerlich geltend machen, weil er jedenfalls vermeiden möchte, dass dieser Umstand irgendwie seiner Dienstbehörde bekannt werden könne. Trotz Hinweis auf das Steuergeheimnis blieb der Bw. bei seinem auf die Kosten der Familienheimfahrten beschränkten Berufungsbegehren (Beilage zur Berufung vom 29.7.2004). Er und andere Kursteilnehmer haben während der Ausbildung in einer Privatpension in D. genächtigt. Während der einzelnen Ausbildungstage sei in der Regel der Dienst in der Bezirksleitstelle Feldkirch angetreten worden. Dort mussten nach Dienstende aus Sicherheitsgründen die Polizeidienstwagen abgestellt werden. Für die tägliche Zurücklegung der Fahrtstrecke zwischen Unterkunft und der Bezirksleitstelle Feldkirch hätte der Bw. seinen eigenen Pkw verwendet. Die Heimfahrten an den Wochenenden sei jeweils freitags von der Unterkunft in D. aus erfolgt. Dies unter anderem deshalb, weil vor der Heimfahrt der erforderliche persönliche Reisebedarf und der Reisebedarf für den Hund eingepackt und mitgenommen wurde. Die Heimfahrten seien gemeinsam mit anderen Kursteilnehmern erfolgt."

Mit Vorhalt vom 24.5.2006 wurde dem Bw. der von ihm geschilderte Sachverhalt mitgeteilt und Nachweise hierzu verlangt, unter anderem der vollständige, schriftliche Einberufungsbefehl vom 18.2.2002 sowie Name und Anschrift der mitreisenden Kursteilnehmer.

Der Bw. zog einen rechtsfreundlichen Vertreter dem Verfahren bei und brachte durch diesen, eine seinen bisherigen Sachverhaltsangaben widersprechende Vorhaltsantwort ein. Darin wurde Folgendes ausgeführt: "Der Referent habe in dem Telefongespräch einiges missverstanden. Das tägliche Kursprogramm sei direkt bei der Unterkunft in D. begonnen und beendet worden. Nur am Freitag seien die Dienstfahrzeuge nicht bei der Unterkunft abgestellt

worden sondern aus Sicherheitsgründen bei der Bezirksleitstelle Feldkirch. Dort sei daher der Dienst am Freitag beendet und am Montag angetreten worden. Die Wochenendheimreise sei direkt von der Bezirksleitstelle Feldkirch weg erfolgt und sei direkt dort auch wieder beendet worden.

Aus dem Burgenland hätten noch die Kollegen E. und F teilgenommen. E sei ebenfalls mit dem privaten Kfz angereist und F. habe das vom LGK für die Ausbildung bereitgestellt Dienstfahrzeug zum Ausbildungsort gebracht und sei daher mit diesem Fahrzeug angereist. Der Bw. habe die wöchentlichen Heimfahrten alleine mit seinem Pkw durchgeführt.“

Auf der Rückseite des vollständig abverlangten Einberufungsbefehles des LGK Burgenland vom 18.2.2002 ist Folgendes angeführt: „Das Dienstfahrzeug, KT, Kz. BG 1.720 ist für die gesamte Kursdauer beider Kurse zur Verfügung zu stellen. Die Abholung und Rückstellung dieses Dienstfahrzeuges hat durch RevInsp. A., also den Bw. zu erfolgen.“ Weiters ist ein handschriftlicher Aktenvermerk mit Datum und Unterschrift angebracht, wonach nach Rücksprache mit der TA das Dienstfahrzeug, Kz. BG 1.720, bis zum 2.5.02 bei der Dienststelle des Bw., der H., verbleibt wegen des Trainings des Bw. am 29. u. 30.4. in Tirol. Ebenso ist auf dem Dienstauftrag vom 1.2.2002 der H. vermerkt, dass der Bw. die Reise mit einem Dienstfahrzeug durchführt.

Auf der Reiseabrechnung ist angemerkt, dass vom 14.4.-17.4. eine unentgeltliche Gendarmerieunterkunft zu Verfügung stand. Die Unterkunft in der Privatpension wurde deshalb nicht für die gesamt Kursdauer verwendet.

Im Jänner 2008 wurde F, der nach Angaben des Bw. das Dienstkraftfahrzeug gelenkt haben soll, als Auskunftsperson fermündlich zum Sachverhalt befragt. Er teilte hierzu Folgendes mit: „Der Genannte konnte sich spontan daran erinnern, dass er im Jahr 2001 oder 2002 den Grundausbildungslehrgang für Suchtmittelsspürhunde in Vorarlberg absolviert habe. Er konnte sicher angeben, dass damals auch der Bw. und Kollege E mit ihm den Kurs besucht haben. Mit gleicher Bestimmtheit teilte er mit, dass er damals mit seinem Pkw zum Lehrgang angereist sei. An den Wochenenden sei er nicht nach Hause gefahren, weil das dichte Kursprogramm eine Heimfahrt nicht zugelassen hätte. Er glaube, dass auch die beiden anderen burgenländischen Kursteilnehmer, der Bw. und Linsbauer mit ihren privaten Fahrzeugen angereist sind und während der Ausbildung nicht nach Hause gefahren seien. Seine Reisekosten im Zusammenhang mit der Ausbildung seien ihm von der Dienstbehörde ersetzt worden. Daher habe er beim Finanzamt auch keine Werbungskosten hierfür geltend gemacht. Wer das vom LGK Burgenland für den Kurs bereitgestellte Dienstkraftfahrzeug zum Schulungsort nach Vorarlberg brachte und wieder dem LGK Bgld. zurückstellte, wisse er nicht mehr.“

In einer ergänzenden schriftlichen Zeugenbefragung vom 22.1.2008 teilte Harald Braun in teilweisen Widerspruch zu seiner unmittelbar vorangegangenen Auskunft Folgendes mit: "Er sei zum Ausbildungsort (in Vorarlberg) teils mit dem privaten Pkw und teils mit dem Dienstkraftfahrzeug angereist. Der Sachverhalt liege schon 6 Jahre zurück und es sei ihm nicht wichtig gewesen, mit welchem Fahrzeug er fuhr. Er könne deshalb nicht mehr genau angeben, wann er mit welchem Fahrzeug zum Kursort angereist sei. Er könne auch nicht erklären, wie das vom LGK-Burgenland für die Ausbildung bereitgestellte Dienstfahrzeug zum Ausbildungsort gekommen sei. Es sei möglich, dass er das Dienstfahrzeug zum Kursort gebracht habe, könne dies aber nicht mehr mit Sicherheit angeben.

Soweit er sich erinnere, sei er in jedem der beiden Kursteile einmal nach Hause gefahren und zwar jeweils nach der 2. Ausbildungswoche.

Zum Ablauf der Kurstage teilte der Zeuge mit, dass während der Woche die Rückfahrt zur Unterkunft (Pension in D.) mit den Dienstfahrzeugen erfolgt sei. An den Wochenenden hätten aber die Dienst-Kfz in Feldkirch, in einer Außenstelle des LGK Vlbg., abgestellt werden müssen. Er erinnere sich daran, weil er sich geärgert habe, dass er seinen Hund nicht wie gewohnt im Dienstwagen versorgen konnte, sondern in die wesentlich kleinere Autobox seines privaten Pkw habe unterbringen müssen. Die Heimfahrt übers Wochenende sei abgesehen für die Belastung des Fahrzeuglenkers seiner Meinung nach sicher möglich gewesen. Die Diensthunde seien an lange Fahrten im Fahrzeugen gewöhnt und entspannen sich dabei.

In der Freizeit habe er viel unternommen und wisse daher nicht, ob andere Kursteilnehmer übers Wochenende nach Hause gefahren seien. Außer an die Kollegen aus dem Burgenland könne er sich auch an keinen anderen Teilnehmer mehr namentlich erinnern."

Der Leiter des Suchtmittelprüfhundekurses, Major I., gab als Zeuge zu dem Sachverhalt schriftlich befragt Folgendes an: "Die Teilnehmer seien während der Ausbildungszeit dem Landesgendarmeriekommando Vorarlberg dienstzugeteilt gewesen, weshalb das LGK Vlbg. als Dienstbehörde über die Beamten habe verfügen können. Während der Ausbildung habe es auch Freizeitblöcke gegeben, in denen die Beamten für Spontaneinsätze erreichbar sein sollten. Durch private Handys der Teilnehmer sei diese Erreichbarkeit sichergestellt gewesen. Die jeweilige Freizeitgestaltung der Teilnehmer sei der Kursleitung natürlich unbekannt gewesen. Anzumerken sei, dass die Beamten mit Dienstkraftfahrzeugen anreisten seien und die Verwendung von Dienstkraftfahrzeugen in der Freizeit nicht gestattet sei. Im Hinblick auf eine mögliche Heimfahrt von Lehrgangsteilnehmern sei darauf hinzuweisen, dass der Transport der Hunde mit den Dienstfahrzeugen erfolgt sei und diese Fahrzeuge für private Fahrten nicht zur Verfügung gestanden seien.

Die Belastung des Diensthundes während der Ausbildung sei sehr groß. Ein Transport des Diensthundes während des Freizeitblockes über 1000 bis 1400 km könne für die Leistungsfähigkeit des Hundes als nicht zweckmäßig erachtet werden. Diesbezüglich habe es von der Kursleitung keinen Anlass zu Beanstandungen gegeben. Bei einer Wochenendheimfahrt hätte der Hund durch einen anderen Kursteilnehmer vor Ort betreut werden müssen.“

Zu diesen Ergebnissen des ergänzenden Ermittlungsverfahrens teilte der Bw. durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter Folgendes mit: „Keines der Beweismittel stünde zu seiner Sachverhaltsdarstellung in Widerspruch. Auf Grund des noch nicht abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens (Arbeitnehmerveranlagung 2002) seien ihm die einzelnen Umstände der Dienstreise genau im Bewusstsein. Dass Auskunftspersonen, die in keiner vergleichbaren Situation stünden, verschiedene Aspekte inzwischen vergessen hätten, würde der Natur des menschlichen Erinnerungsvermögens entsprechen. Auf Grundlage der vorliegenden Beweismittel sei völlig klar, dass seine Sachverhaltsangaben bezüglich Heimfahrt und benützter Fahrzeuge der Entscheidung zugrunde zu legen seien. Anzumerken sei lediglich die völlig realitätsfremde Aussage des Major I., dass die Wochenendheimfahrten über 1400 km eine für den Ausbildungserfolg des Hundes schädliche Belastung seien. Jeder wisse, dass Hunde bei Anwesenheit einer vertrauten Person stundenlang dahindösen können. Gerade die Betreuung übers Wochenende durch eine andere Person, wie der Zeuge vermeint, hätte für den Hund eine nachhaltig schädliche Wirkung gehabt. Durch die Aussage des fachkundigen erfahrenen Hundeführers, F, sei aus Sicht des Bw. eine ausreichende Richtigstellung erfolgt. Vorsichtshalber beantrage der Bw. aber eine ergänzende Befragung des Major I, unter Vorhalt der Angaben des F.“

Anlässlich der ergänzenden Befragung teilte Major I, Folgendes mit: „Bei der Privatpension in Gurtis stand für die Dienstkraftfahrzeuge ein gesicherter Parkplatz zur Verfügung. Die Dienstkraftfahrzeuge seien daher an allen Tagen, Montags bis Sonntags, während der dienstfreien Zeit auf diesen gesicherten Parkplatz bei der Pension abgestellt gewesen. Vom LGK Burgenland sei vorgesehen gewesen, dass die drei aus ihrem Bereich an der Ausbildung teilnehmenden Beamten, mit dem vom LGK Bgld. bereitgestellten Dienstkraftfahrzeug zur Ausbildung anreisen und wieder abreisen. Es sei jedoch nicht ausgeschlossen, dass Kursteilnehmer aus privaten Gründen, etwa wegen der besseren Freizeitgestaltung, mit ihrem privaten Pkw angereist seien. Einer der Beamten aus dem Bereich des LGK Bgld. sei aber mit Sicherheit bei jedem Ausbildungsteil mit dem Dienstfahrzeug an- und abgereist.“

Der Kursbetreuer G. gab zum Abstellort der Dienstkraftfahrzeuge während der Schulung in der schriftlichen Zeugenbefragung vom 11.6.2008 an, dass die Fahrzeuge an den Ausbildungstagen (über Nacht) auf dem Parkplatz der Pension L. abgestellt worden seien. An

dienstfreien Wochenenden habe der Abstellort fallweise gewechselt. Es seien die Fahrzeuge grundsätzlich im Areal der Gendarmerieschule in Feldkirch abzustellen gewesen. Fallweise seien die Dienstfahrzeuge in diesem Zeitraum aber auch auf seinem privaten Grundstück in Fratanz abgestellt worden und es sei auch nicht ausgeschlossen, dass aus organisatorischen Gründen ein Dienstfahrzeug übers Wochenende am Parkplatz der Pension L. in D. abgestellt wurde. Wie dies beim Lehrgang im Jahr 2002 konkret war, könne er auf Grund der langen Zeitspanne und der vielen Kurse, die er betreut habe, nicht mehr sagen.

Harald F. gab bei einer ergänzenden Befragung zu seiner Zeugenaussage Folgendes an: "Er sei bei jedem Kursteil einmal nach Hause gefahren. Einmal mit dem eigenen Pkw und einmal sei er im Pkw bei Koll. E mitgefahren. Ob er im Frühlings- oder im Herbstausbildungsteil die Heimfahrt mit dem eigenen Pkw durchgeführt habe, wisse er nicht mehr. Er glaube für einen der beiden Ausbildungsblöcke das Dienstfahrzeug des LGK Bgld. zum Ausbildungsteil gefahren und wieder zurückgebracht zu haben. Da er sich kaum noch erinnern könne – die Angelegenheit liege ja schon fast 10 Jahre zurück – wisse er auch nicht mehr, in welchem Ausbildungsteil das gewesen sei."

Vom LGK Burgenland wurde dem UFS im Rahmen der Amtshilfe eine beglaubigte Kopie des Fahrtenbuches des Dienstkraftfahrzeuges, KZ. BG-1720 übermittelt. Dieses Fahrzeug war für den ersten Kursteil im April benutzt worden. Für den zweiten Kursteil im September war jedoch anderes Fahrzeug eingesetzt worden. Es konnte nicht mehr festgestellt werden um welches Dienst-Kfz es sich hierbei gehandelt hat, weshalb ein Fahrtenbuchnachweis für den Septemberkurs unmöglich geworden ist.

Das Fahrtenbuch zeigt insbesondere folgende mit Unterschrift bestätigte Eintragungen:

Datum	Fahrtzweck	Fahrtstrecke	Lenker	Mitfahrer
2.4., 04.00 Uhr	Anreise zum SG-Kurs	Oberwart – D.	E	F.
26.4., 08.00 Uhr	Rückreise vom SG-Kurs	Vorarlberg - Burgenland	Bw.	keiner

Vom Referenten wurden in der mündlichen Verhandlung der bisherige Verfahrensgang und der Sachverhalt vorgetragen sowie die gesamten ergänzenden Beweismittel vorgelesen. Der Bw. teilte sinngemäß Folgendes mit: "Ich kann mich nicht mehr erinnern wer das Dienstfahrzeug nach Vorarlberg und wieder zurück ins Burgenland gelenkt hat. Die Kollegen E und F. wohnen beide im Südburgenland, weshalb es möglich ist, dass sie gemeinsam gefahren sind. Linsbauer habe eine Großraumlimousine, in der zwei Hundeboxen Platz hätten. In meinem VW Passat habe nur eine Hundebox Platz. Ich bin sicher mit meinem Pkw alleine nach Vorarlberg gefahren, um diesen für die Wochenendfahrten zur Verfügung zu haben. Ich

bin jedes Wochenende nach Hause gefahren, um meine drei Kinder zu sehen und im Weinbaubetrieb meiner Frau mitzuhelfen.

Nachweise über diese Fahrten habe ich keine. Ich habe weder schriftliche Aufzeichnungen über die Fahrten in Art eines Fahrtenbuches noch kann ich die Tankrechnungen im Zusammenhang mit den Fahrten vorlegen.

Es stimmt, dass ich im Dienstauftag und Fahrbefehl als Lenker des Dienstfahrzeuges bestimmt war. Ich habe aber danach mit einem der am Kurs teilnehmenden Beamten (F. oder E.) vereinbart, dass nicht ich, sondern ein anderer das Dienstfahrzeug fährt, damit ich mit meinem Pkw an den Wochenenden heimfahren kann. Ich glaube, das Braun das Fahrzeug tatsächlich gelenkt habe.

Warum die unternutzten Eintragungen ins Fahrtenbuch nicht mit seinen Angaben übereinstimmten und er laut Fahrtenbuch im ersten Kursteil das Dienstfahrzeug nach Hause gelenkt habe, könne er sich nicht erklären. Er habe für die Eintragungen im Fahrtenbuch keine Erklärung.“

Die Amtsvertreterin teilte mit, dass die Kosten der An- und Abreise vom Finanzamt deshalb nicht als Werbungskosten berücksichtigt worden waren, weil davon ausgegangen wurde, dass für diese Fahrt ein Dienstfahrzeug verwendet worden sei, der Bw. aber sehr wohl mit seinem Pkw die Familienheimfahrten durchgeführt habe. Der Sachverhalt stelle sich nun auf Grund der ergänzenden Ermittlungen des UFS wesentlich anders dar.

Aus dem gesamten Anbringen des Bw. konnte der Senat der Schluss ziehen, dass er im Berufungsverfahren die höchstmöglichen Werbungskosten berücksichtigt haben wolle, aus welchem konkreten Titel sei ihm letztlich egal. Auf Grund der erkennbaren Verunsicherung des Bw. wegen seiner Widersprüche zum eindeutigen Beweismittel des Fahrtenbuches und seiner unvollständigen Steuerrechtskenntnis, war dem Bw. diesbezüglich eine substantiellere Aussage nicht möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

In freier Würdigung der Beweismittel gelangte der Senat 17 des UFS auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens und der durchgeführten mündlichen Verhandlung zu folgender Sachverhaltsfeststellung:

Der Senat ist einstimmig der Ansicht, dass das Fahrtenbuch einen eindeutigen Nachweis über die An- und Abreise des ersten Kursteiles liefert. Danach steht fest, dass der Bw. zwar seinen Pkw für die Anreise verwendet hat, nicht jedoch für die Abreise. Da er allein die Abreise mit

dem Dienstfahrzeug durchführte, ist anzunehmen, dass er bei einer Heimfahrt seinen Pkw zu Hause stehen gelassen hat. Er muss daher bei der Rückfahrt zum Schulungsort im Pkw einer seiner Kollegen mitgefahren sein. Nur so war es möglich, dass er mit seinem Pkw angereist und mit dem Dienstfahrzeug abgereist war. Eine Fahrt mit der Bahn schloss auch der Bw. ausdrücklich aus.

Für weitere Fahrten mit dem eigenen Pkw gibt es keine stichhaltigen Anzeichen. Der Bw. hat – abgesehen von der durch das Fahrtenbuch erwiesenen Anreise im ersten Kursteil und einer Heimfahrt während des ersten Kursteiles – Fahrten mit seinem Pkw weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Er hat weder die Rechnungsbelege über die unzweifelhaft notwendigen Tankvorgänge für die behaupteten Heimfahrten vorgelegt, noch ein Fahrtenbuch oder ähnliche Aufzeichnungen geführt, in denen diese Fahrten zeitnah festgehalten worden wären. Der Bw. konnte nicht einmal seine Behauptung der wöchentlichen Heimfahrten mit dem eigenen Pkw durch eine detaillierte und widerspruchsfreie Sachverhaltsdarlegung wahrscheinlich machen.

Seine Sachverhaltswidersprüche sowie die Widersprüche in den Aussagen der Zeugen und Auskunftspersonen zeigen die Wahrheitswidrigkeit dieser Angaben klar auf. Zum Teil haben die befragten Personen über die schon längere Zeit zurückliegenden Ereignisse keine ausreichende Kenntnisse mehr, zum Teil liegen offenkundig kollegiale oder eigene Schutzmotive den Aussagen zu Grunde. Zum Beispiel hat E - entgegen den nunmehr hervorgekommenen Fahrtenbuchaufzeichnungen - für die An- und Abreise sowie für wöchentliche Heimfahrten mit dem Pkw Werbungskosten bei seiner Einkommensteuerveranlagung geltend gemacht.

Insgesamt ist zu den Aussagen der Zeugen und Auskunftspersonen daher festzustellen, dass sie nicht geeignet waren, die Sachverhaltsbehauptung des Bw. nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie die Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nicht nach den Umständen zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die

Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1561).

Die von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht im kontradiktionsreichen Rechtsmittelverfahren vor dem UFS fort. Im Hinblick auf die Funktion des UFS als unabhängiges Kontroll- und Rechtschutzorgan ist es deshalb primäre Pflicht der Amtspartei (Finanzamt) den Abgabenanspruch darzutun und des Abgabepflichtigen, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehen des Abgabenanspruches darzulegen.

Der Mitwirkungspflicht des Bw. kommt daher im kontradiktionsreichen Zwei-Parteien-Verfahren vor dem UFS eine verstärkte Bedeutung für die Durchsetzung seiner steuerrechtlichen Ansprüche zu. Andererseits tritt im unabhängigen, kontradiktionsreichen Rechtsmittelverfahren die amtswegige Ermittlungspflicht des UFS – im Vergleich zu jener der Abgabenbehörde erster Instanz – zurück. Nur bei objektiven Bedenken an der materiellen Richtigkeit hat der UFS im Interesse der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen die materielle Wahrheit weiter zu erforschen. Ansonsten liegt die Beweisführungspflicht grundsätzlich bei den Rechtsmittelparteien.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. davon zu überzeugen, dass er mit seinem Pkw an den Wochenenden Heimfahrten durchgeführt hat. Dazu war es zwangsläufig notwendig, dass er mit seinem Pkw zum Schulungsort auch angereist und abgereist ist.

Wie bereits dargelegt hat der Bw. diesen Sachverhalt weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Lediglich im Umfang des - auf Grund objektiver Zweifel von Amts wegen - erhobenen Beweises des Fahrtenbuches steht eine Anreise mit dem Pkw und eine Wochenendheimreise fest. Nur insoweit waren daher Werbungskosten zu berücksichtigen.

Vom Bw. wurde zudem Verpflegungsmehraufwand als Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 für jeden Ausbildungstag von € 1,80, gesamt € 70,20 geltend gemacht. Im angefochtenen Bescheid blieben diese ohne weitere Begründung unberücksichtigt.

1. Werbungskosten für die Anreise zum Schulungsort

Auch Fahrtkosten für Aus- und Fortbildung können Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 sein. Jedoch nur insoweit als es sich um Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken handelt, die nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag oder die Pendlerpauschale oder eine andere gesetzliche Fahrtkostenregelung wie z.B. die Familienheimfahrten berücksichtigt werden.

Fahrtkosten sind nach herrschender Ansicht daher nur insoweit Aus- und Fortbildungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 als es sich um „zusätzliche Kosten“ handelt. Die Bestimmung steht somit in einem subsidiären Verhältnis zu der Fahrtkostenregelung der Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e i.V.m. § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988.

Für die erwiesene Fahrt zur Anreise beim ersten Kursteil waren somit die tatsächlichen Fahrtkosten auf Basis des amtlichen Kilometergeldes (€ 0,356) zu berücksichtigen. Der Bw. hat hierfür auch keinen Aufwandersatz vom Dienstgeber erhalten. Die einfache Wegstrecke von seinem Wohnort zum Ausbildungsort beträgt 708 km, weshalb diesbezüglich Werbungskosten von € 252,05 in Ansatz zu bringen waren.

2. Familienheimfahrten

Die Rückfahrt mit dem Pkw erfolgte aber zweifelsfrei nicht am Ende der auswärtigen Schulung, sondern als Familienheimfahrt während der Schulung. Auf Grund der vorliegenden Beweismittel gelangt der Senat zu der Überzeugung, dass der Bw. an einem freien Wochenende des ersten Kursteiles von seiner Unterkunft in D. zu seinem Familienwohnsitz ins Burgenland gefahren ist. Es handelt sich um eine Fahrt vom Wohnsitz am Tätigkeitsort zum Familienwohnsitz im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988. Für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung ist die Art der auswärtigen beruflichen Tätigkeit irrelevant. Eine Unterscheidung zwischen Aus- und Fortbildung und anderer Arten der Dienstverrichtung bei der steuerlichen Behandlung der Fahrtkosten für Heimfahrten zur Familien – wie der Bw. in seiner Berufung begeht – würde zu einem unsachlichen Ergebnis führen und ist unter anderem auch aus diesem Grunde nicht Norminhalt Bestimmungen des EStG 1988.

Der Senat folgt im Streitpunkt somit der Rechtsansicht des Finanzamtes, die sich im Wesentlichen auf die Ausführungen der LStR 2002, RZ 354-356 stützt:

Aufwendung für eine Familienheimfahrt (einfache Wegstrecke, 708 km)	€ 252,05
- steuerfreie oder nicht steuerbare Kostenersätze des AG (Durchzahlerregelung)	€ 49,20
Differenz	€ 202,85
Pauschalierte Werbungskosten für Familienheimfahrten (2100:12=175)	€ 175,00

Für die eine Familienheimfahrt waren somit Werbungskosten in Höhe des höchsten Pendlerpauschales bezogen auf einen Kalendermonat (€ 175,--) zu berücksichtigen.

3. Differenzwerbungskosten für Verpflegungsmehraufwand

Vom Bw. wurden in der Einkommensteuererklärung Differenzwerbungskosten für Verpflegungsmehraufwand gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 für jeden Ausbildungstag von €

1,80 (gesamt € 70,20) geltend gemacht. Im angefochtenen Bescheid blieben diese Werbungskosten unberücksichtigt.

Nach ständiger Rechtsprechung wird ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit dann begründet, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Bei einer Unterbrechung von sechs Monaten ist mit der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen.

Dem Bw. stehen somit für die ersten fünf Tage des zweiteiligen Ausbildungslehrganges in Höhe der Differenz zwischen den steuerfreien Taggeldersätzen des Dienstgebers und dem höheren Betrag gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 ($26,4 - 24,6 = 1,8$) Werbungskosten wegen Verpflegungsmehraufwand zu. Diese betragen insgesamt € 9,--.

Die Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid 2002 setzen sich folgendermaßen zusammen:

Werbungskosten lt. Erklärung:		
Telefongebühren	62,64	
Dienstreisen lt. Beilage	289,00	€ 351,64
+ Werbungskosten lt. BE:		
Fahrtkosten/Anreise	252,05	
Fahrtkosten/Familienheimfahrt	175,00	
Tagesgeld/Differezen-WK	9,00	€ 436,05
Werbungskosten gesamt		€ 787,69

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. Juli 2008