

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 2012/15/0074-7

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Dr. Hohenecker, über die Beschwerde des R L in M, vertreten durch Dr. Martin Riedl, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Franz Josefs-Kai 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 2. Februar 2012, Zl. RV/2866-W/11, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von € 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Der Beschwerdeführer ist Polizeibeamter und war im Zeitraum vom 1. November 2010 bis 31. Jänner 2011 von seiner Stammdienststelle in H dem LPK Wien dienstzugeteilt.

Im Rahmen der Arbeitnehmersveranlagung für das Jahr 2010 machte er u.a. Werbungskosten (Familienheimfahrten, doppelte Haushaltsführung, Unfallschaden an einem im Dienst verwendeten PKW) geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid 2010 wurden "Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte" von 2.664,25 € in Abzug gebracht. Begründend führte das Finanzamt zu den Werbungskosten aus:

(24. März 2015)

"Da sie die angeforderten Unterlagen betreffend des Dienstunfalles (Wildschaden, Steinschlag-Windschutzscheibe) nicht vorgelegt haben, konnte diesem Teil der Erklärung nicht stattgegeben werden."

Der Beschwerdeführer hielt dem in seiner Berufung entgegen, dass die Unterlagen ("mündlicher/schriftlicher Bericht und Versicherungsmeldung") nachweisbar eingereicht worden seien und auch die "sonstigen Werbungskosten" gesetzeskonform und im Sinne des Steuerhandbuchs 2010 beantragt worden und daher vollständig zu berücksichtigen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 2011 gab das Finanzamt der Berufung statt, wobei allerdings nicht die beantragten Werbungskosten, sondern lediglich solche in Höhe von 3.345,55 € zum Abzug kamen.

Im Vorlageantrag vom 24. Oktober 2011 ersuchte der Beschwerdeführer um Korrektur der Werbungskosten auf die beantragte Höhe von 4.307,30 €.

Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die Einkommensteuerfestsetzung 2010 insoweit ab, als nunmehr nach Durchführung eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens und Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung "Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte" in Höhe von lediglich 390,60 € in Abzug gebracht wurden.

Der Beschwerdeführer habe während seiner mehrmonatigen Dienstzuteilung zu einer Polizeidienststelle in Wien in einem Beherbergungsbetrieb Unterkunft genommen und die tatsächlichen Nächtigungskosten (ohne Frühstück) vom Dienstgeber in vollem Umfang gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei vergütet erhalten. Da der Beschwerdeführer die erklärten Ausgaben für die Unterkunft somit nicht aus eigenem getragen habe, seien ihm auch keine nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigenden Aufwendungen entstanden.

Frühstückskosten seien mit Wegfall des Reisetatbestandes gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (somit ab Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit) nicht mehr als Werbungskosten anzuerkennen. Die am Doppelwohnsitz entstandenen Frühstückskosten seien Bestandteil des gewöhnlichen Verpflegungsaufwandes, der

unter die nichtabzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 falle. Somit seien lediglich für die ersten fünf Tage des Aufenthaltes Werbungskosten in Ansatz zu bringen.

Der Beschwerdeführer habe weiters für die ersten 30 Tage seiner Dienstzuteilung das volle steuerfreie Tagesgeld gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 erhalten. Ab dem 31. Tag habe sich sein Anspruch auf 75% der Tagesgebühr nach § 22 Abs. 2 RGV vermindert und habe für die restlichen 29 Zuteilungstage jeweils 20,9 € pro Tag betragen. Den Differenzbetrag zum steuerfreien Tagesgeld von jeweils 5,50 € täglich (insgesamt 159,50 €) habe der Beschwerdeführer als Werbungskosten geltend gemacht. Da - wie schon zu den Frühstückskosten ausgeführt - ab dem fünften Tag der Dienstzuteilung am Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde, käme für den restlichen Zeitraum die Berücksichtigung von Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht mehr in Betracht.

Zu den beantragten Differenzwerbungskosten zum Nächtigungspauschale wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, der Beschwerdeführer habe mit Beginn der Dienstzuteilung am 2. November 2010 durchgängig bis 1. Dezember 2010 ein Zimmer in einer Pension gemietet. Laut Aufschreibungen der Rezeption habe der Beschwerdeführer die Unterkunft am 25. November 2010 verlassen (Zimmervermietung an einen anderen Gast). Im Dezember habe der Beschwerdeführer das Zimmer nicht durchgängig gemietet, sondern jeweils vom 2. Dezember bis 5. Dezember 2010, vom 18. Dezember bis 25. Dezember 2010 und vom 28. Dezember bis 30. Dezember 2010. Für jene Tage im Dienstzuteilungszeitraum Dezember, in denen der Beschwerdeführer keine Unterkunft gemietet habe, seien ihm entsprechend der Durchzahlerregelung des § 22 RGV steuerfreie Nächtigungspauschale als Teil der steuerfreien Dienstzuteilungsgebühr ausgezahlt worden.

Der Beschwerdeführer sei in den Zeiträumen des Monats Dezember, während derer er kein Zimmer gemietet hatte, mit seinem PKW an seinen Familienwohnsitz zurückgekehrt und habe darüber hinaus noch für weitere Tage Familienheimfahrten

geltend gemacht. Zudem habe er Differenzwerbungskosten zum pauschalen Nächtigungsgeld für 20 Tage à 3,50 € (insgesamt 70 €) beantragt.

Grundvoraussetzung für die Berücksichtigung von Nächtigungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sei, dass Aufwendungen der fraglichen Art überhaupt anfallen können. Für jene Tage, an denen der Beschwerdeführer in Wien ein Zimmer gemietet habe, seien ihm vom Arbeitgeber die tatsächlichen Unterkunftskosten abgegolten worden. Für die restlichen Zeiträume seien dem Beschwerdeführer keine Nächtigungsaufwendungen entstanden, weil er entweder Nachtdienst versehen oder zu Hause genächtigt habe. Differenzwerbungskosten zum Nächtigungspauschale seien daher nicht in Abzug zu bringen.

Die vom Arbeitgeber während des Aufenthaltes des Beschwerdeführers am Familienwohnsitz geleisteten steuerfreien Nächtigungsgelder stünden in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Kosten der Familienheimfahrten. An die Stelle der Unterkunftskosten am Zuteilungsort würden die Kosten der Heimfahrt treten. Die pauschale Nächtigungsgebühr sei eine Art Surrogat bei Heimfahrten während Dienstzuteilungen.

Der Beschwerdeführer habe erklärt, im November fünf Familienheimfahrten an den zusammenhängenden arbeitsfreien Tagen und im Dezember ebenfalls fünf Heimfahrten an näher angegebenen Tagen durchgeführt zu haben. Die erklärten Familienheimfahrten wiesen jedoch Widersprüche zu der Hotelabrechnung und den Aufschreibungen der Hotelrezeption über Ankunft, Anwesenheit und Abreise der Gäste auf. So habe der Beschwerdeführer auch für die arbeitsfreien Tage zwischen 11. und 12. Dezember sowie zwischen 21. und 22. Dezember das Zimmer gemietet, während in den Zeiträumen 6. bis 8. Dezember, 16. bis 18. Dezember und 26. bis 28. Dezember 2010 die Ab- und Anreise des Beschwerdeführers aus den Hotelunterlagen ersichtlich sei.

Da sich in mehreren Punkten die Unwahrheit der Sachverhaltsdarstellungen und die Unredlichkeit des Vorbringens des Beschwerdeführers eindeutig erwiesen

habe (z.B. seien Unterkunftskosten trotz vollem Arbeitgeberersatz beansprucht worden), könne nicht von einer Glaubwürdigkeit des Beschwerdeführers ausgegangen und darauf vertraut werden, dass ein nach allgemeiner Lebenserfahrung möglicher Sachverhalt auch tatsächlich vorgelegen sei. Zudem habe der Beschwerdeführer keine ordnungsgemäßen Fahrtenaufschreibungen geführt oder andere Unterlagen vorgelegt, mit denen hätte nachgewiesen werden können, dass die Familienheimfahrten, so wie erklärt, durchgeführt worden seien. Als Beweismittel wären beispielsweise Tankrechnungen während des Dienstzuteilungszeitraumes oder Fremdbelege zur Kilometerleistung in Betracht gekommen. Stattdessen habe der Beschwerdeführer eine der belangten Behörde unglaubwürdig erscheinende Aufstellung über Kilometerstände in einer Excel- oder Wordtabelle ohne Vorlage von Grundaufzeichnungen vorgelegt. Es liege zwar im Rahmen des Möglichen und Üblichen, dass ein verheirateter Steuerpflichtiger während einer Dienstzuteilung die zusammenhängenden arbeitsfreien Tage zu Familienheimfahrten nutze. Doch gebe es auch eine Reihe von anderen Möglichkeiten mit vergleichbarer Wahrscheinlichkeit innerhalb der allgemeinen Lebenserfahrung, beispielsweise den Besuch im Raum Wien lebender Verwandter oder Bekannter oder vieles mehr. Es sei daher in der Nachweispflicht des Beschwerdeführers gelegen, die Abgabenbehörde durch geeignete Beweismittel vom Wahrheitsgehalt der behaupteten Anzahl der Familienheimfahrten zu überzeugen.

Nach den Denkgesetzen der Wahrscheinlichkeit gelange die belangte Behörde zu dem Beweisergebnis, dass an jenen Tagen, für die der Beschwerdeführer in Wien ein Zimmer gemietet und bezahlt habe, er auch dort genächtigt habe und nicht nach Hause gefahren sei. Es sei daher das Kilometergeld für die Anreise sowie für vier Familienheimfahrten (einfache Fahrtstrecke 180 km) zu berücksichtigen, sodass sich ein Kilometergeld von insgesamt 756 € errechne. Diese beruflich veranlassten Fahrtkosten seien um die, mit ihnen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden, nicht steuerpflichtigen Einnahmen zu vermindern (§ 20 Abs. 2 EStG 1988). Da an arbeitsfreien Tagen während des

Aufenthaltes am Familienwohnsitz sowohl ein beruflich veranlasster Nächtigungsaufwand als auch ein Verpflegungsmehraufwand ausgeschlossen sei und ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Familienheimfahrten vorliege, seien diese steuerfreien Einnahmen von den Ausgaben für Familienheimfahrten in Abzug zu bringen.

Bei einem üblichen Beherbergungsbetrieb könne davon ausgegangen werden, dass dem Gast die erforderlichen Raumausstattungen für seinen Aufenthalt bereitgestellt werden, sodass die Anschaffungskosten für eine Fußmatte (16,30 €), die der Beschwerdeführer für sein Zimmer in der Pension angeschafft haben wolle, als für den privaten Haushalt des Beschwerdeführers bestimmt nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Die vom 2. November 2010 bis 2. Jänner 2011 aufgelaufenen Garagierungskosten für das Abstellen des PKW am Ort der Dienstzuteilung seien mit der Inanspruchnahme des Kilometergeldes für die An- und Abreise sowie die Familienheimfahrten abgegolten. Überdies liege diesbezüglich eine erhebliche private Mitveranlassung vor, weil die benutzte Garage im 3. Bezirk (im Bereich des gebührenfreien Stadtgebietes) gelegen sei, während sich die Unterkunft im 8. Bezirk und die Arbeitsstätte im 16. Bezirk befunden hätten.

Zu den Kfz-Unfallschäden führte die belangte Behörde aus, dass das durch Kollision mit einem "Wildhasen" am 24. Juni 2010 nach Arbeitsende verursachte Schadensereignis vom Beschwerdeführer eindeutig habe nachgewiesen werden können. Insofern lägen daher Werbungskosten vor (131,10 €). Gänzlich anders stelle sich die Sachlage bei dem erklärten zweiten Unfallschaden in Höhe von 550 € dar. Hier liege lediglich eine Werkstattrechnung betreffend Austausch der Windschutzscheibe vor. Doch entspreche die Sachverhaltsschilderung des Beschwerdeführers, dass der Steinschlagschaden während einer beruflichen Fahrt entstanden sei, keinem typischen, innerhalb der Lebenserfahrung liegenden Geschehen. Der Beschwerdeführer habe in der Nacht vom 1. auf den 2. April 2010 Nachtdienst versehen und sei zwischen 15.00 Uhr und 24.00 Uhr zum Streifendienst

eingeteilt gewesen. Seine 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 erlitten zu haben, erscheine ungewöhnlich und auch nicht dem Dienstbetrieb zu entsprechen. Ein nennenswertes berufliches Erfordernis für die routinemäßige Durchführung von LKW-Kontrollen nach Hause zu fahren (einfache Wegstrecke 8 km), um ein Tachografenlesegerät zu holen, liege nicht vor. Wenn schon, so wäre es naheliegend gewesen, mit dem zum Wachzimmer gehörenden Streifenwagen zu der innerhalb des Streifenrayons gelegenen Wohnung zu fahren. Der Beschwerdeführer hätte solcherart nämlich "vorschriftsmäßig seinen Streifendienst erfüllen können in sowohl präventiv und im Bedarfsfall auch repressiv einschreiten können". Auf alle Fälle wäre es aber geboten gewesen, die dienstlich aufgetragene Heimfahrt in geeigneter Weise zu dokumentieren (Aktenvermerk, Wachzimmerprotokoll). Auch das Schadensereignis selbst sei ungewöhnlich. Auf einer eher gering frequentierten Landstraße durch ein entgegenkommendes Fahrzeug einen heftigen Steinschlag zu erhalten, sei wenig wahrscheinlich. Gänzlich unglaubwürdig sei, dass dies einem Polizeibeamten während seines Dienstes mit seinem privaten Pkw passiere und er nicht einmal das Kennzeichen des verursachenden Fahrzeuges habe festhalten können. Die behaupteten Unfallkosten seien daher mangels Glaubwürdigkeit des beruflichen Veranlassungszusammenhanges nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Reisekosten für berufliche Schulungen seien nicht anzuerkennen, weil der Dienstgeber die Nächtigungskosten sowie den Verpflegungsmehraufwand vergütet habe und der Beschwerdeführer überdies ein steuerfreies monatliches Fortbildungspauschale von 17,50 € erhalte.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 definiert Werbungskosten als Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Im Beschwerdefall ist zum einen strittig, inwieweit dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seiner Dienstzuteilung als Werbungskosten zu berücksichtigende Aufwendungen entstanden sind. Zum anderen bekämpft die Beschwerde die Beweiswürdigung der belangten Behörde zum Vorliegen eines beruflich veranlassten Unfallschadens.

#### 1. Familienheimfahrten, Reisekosten

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohnnort so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, weil die Arbeitsstätte außerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes liegt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. Jänner 2000, 96/15/0205, und vom 25. Februar 2003, 99/14/0340). Dies war gegenständlich im Zeitraum der mehrmonatigen Dienstzuteilung unstrittig der Fall.

Im Erkenntnis vom 29. Jänner 1998, 96/15/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof im Falle verheirateter Erwerbstätiger ausgesprochen, dass sich in der Regel wöchentliche Heimfahrten als erforderlich erweisen.

Die belangte Behörde hat für den Zeitraum von zwei Monaten lediglich vier Familienheimfahrten mit der Begründung anerkannt, dass es unglaubwürdig sei, dass der Beschwerdeführer auch an Tagen, für die ihm in Wien ein Zimmer in einer Pension zur Verfügung gestanden sei, seinen Familienwohnsitz aufgesucht habe.

Dem hält der Beschwerdeführer entgegen, seinem Vorbringen sei zu Unrecht die Glaubwürdigkeit abgesprochen worden. Den von ihm geführten Excel-Aufschreibungen könne nicht weniger Glaubwürdigkeit beigemessen werden als einem handgeschriebenen Fahrtenbuch. Auch habe der Beschwerdeführer



Tankrechnungen, wenn auch nicht für jede einzelne Fahrt, vorgelegt. Dieses wäre auch gar nicht möglich, weil der Tank des vom Beschwerdeführer verwendeten Fahrzeuges groß genug sei, um die Strecke zwischen seinem Familienwohnsitz und dem Ort der Dienstzuteilung zumindest zweieinhalbmal zurückzulegen. Insbesondere habe die belangte Behörde aber übersehen, dass es einen großen organisatorischen Aufwand bedeutet hätte, wenn der Beschwerdeführer auch dann, wenn er nur für eine Nacht nach Hause gefahren sei, extra aus der Pension hätte auschecken müssen. Der Beschwerdeführer hätte seine gesamten Sachen zusammenpacken, zum Auto befördern und den Schlüssel an der Rezeption abgeben müssen, was überdies nur morgens möglich sei. Tags darauf hätte er wiederum die Sachen in die Pension befördern und erneut einchecken müssen, was aber oft erst ab Mittag möglich gewesen wäre. Dieser Aufwand sei dem Beschwerdeführer für eine Nacht zu Hause als unangemessen erschienen, weshalb er so nicht vorgegangen sei.

Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung angestellten Überlegungen schlüssig sind.

Im Regelfall von Familienheimfahrten verfügt der Erwerbstätige am Arbeitsort über einen weiteren Wohnsitz, der ihm durchgehend zur Verfügung steht. Geht es wie im vorliegenden Fall um die Anmietung einer Unterkunft in einem Beherbergungsbetrieb, kann der Umstand, dass das Zimmer durchgehend angemietet wurde, ein Indiz für das Verweilen des Arbeitnehmers am Beschäftigungsort sein. Doch wird, worauf der Beschwerdeführer zutreffend verweist, auch in die Betrachtung miteinzubeziehen sein, mit welchem Aufwand die Aufgabe der Unterkunft verbunden ist, wie weit entfernt vom Beschäftigungsort sich der Familienwohnsitz befindet sowie die Länge des arbeitsfreien Zeitraumes. Zudem kann auch dem Umstand Bedeutung zukommen, ob bzw. mit welchen Mehrkosten die durchgehende Anmietung eines Zimmers für den Dienstnehmer (Übernahme der Nächtigungskosten durch den Arbeitgeber) verbunden ist. Indem die belangte

Behörde ihre Feststellung zur Anzahl der glaubhaft gemachten Familienheimfahrten lediglich auf ein - für sich nicht ausreichendes - Indiz gestützt hat, hält die diesbezügliche Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Prüfung nicht stand.

Auch für den Fall der doppelten Haushaltsführung gilt, dass ein Verpflegungsmehraufwand, der auf die Unmöglichkeit der Verpflegung in einem Haushalt am Aufenthaltsort und die daraus resultierende Gasthausverpflegung zurückzuführen ist, wie bei Geschäfts- und Berufsreisen nur hinsichtlich jenes ersten Zeitraumes von einer Woche anfällt, in dem die Kenntnis der örtlichen Gastronomie noch nicht gegeben ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. Mai 1996, 93/13/0013, und vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156). Die Geltendmachung eines Verpflegungsmehraufwandes (wie gegenständlich von Frühstückskosten) ist im Grunde des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht mehr möglich ist, wenn sich der Steuerpflichtige - wenn auch mit Unterbrechungen - länger als eine Woche an einem Ort aufgehalten hat (vgl. etwa auch das hg. Erkenntnis vom 2. August 1995, 93/13/0099).

Dass bei einer Dienstzuteilung eines Beamten der - nicht nach dienstrechtlichen, sondern allein nach einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten zu bestimmende - Mittelpunkt der Tätigkeit in der bisherigen Dienststelle aufgegeben und während der Dauer der Dienstzuteilung am neuen Ort begründet wird, sofern die Dienstzuteilung zumindest fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage umfasst, hat der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 21. September 1993, 93/14/0136, ausgesprochen. Eine weitere Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zeigt der Beschwerdeführer daher mit dem Vorbringen, bei seinem Aufenthalt in Wien habe es sich lediglich um eine befristete auswärtige Dienstverrichtung gehandelt, sodass von einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit keine Rede sein könne, nicht auf.

Nicht im Recht ist der Beschwerdeführer auch mit seiner zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vertretenen (auf Ausführungen im

"Steuerbuch 2011" rekurrierenden) Ansicht, dass alle Unterkunftskosten und somit auch solche, die vom Dienstgeber ersetzt worden seien, Werbungskosten darstellen.

§ 26 EStG 1988 enthält eine Reihe von Leistungen des Arbeitgebers, die beim Arbeitnehmer zu keinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit führen, weil sie für den Arbeitnehmer nach Ansicht des Gesetzgebers keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis bedeuten, da sie ausschließlich oder doch überwiegend im Eigeninteresse des Arbeitgebers liegen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, Tz 2.1 zu § 26).

Dazu zählen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auch Beträge, die dem Arbeitnehmer aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen stehen. Diese Bestimmung ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, wonach der fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 10. Oktober 1996, 94/15/0187, und vom 20. November 1996, 96/15/0188). Daher sind auch Werbungskosten, soweit sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerbaren Einnahmen gemäß § 26 EStG 1988 stehen, nicht abzugsfähig (vgl. z.B. allgemein das hg. Erkenntnis vom 24. September 2003, 2000/13/0003, VwSlg. 7861/F, sowie *Doralt/Kofler*, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 150, und *Hofstätter/Reichel*, aaO, Tz 5 letzter Absatz zu § 16 allgemein).

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche

Rückkehr zum Familienwohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. November 2011, 2010/13/0148). Wenn die belangte Behörde die Anschaffung einer Fußmatte zur persönlichen Ausstattung seiner Unterkunft in einem Beherbergungsbetrieb nicht als Werbungskosten anerkannt hat, haftet dem nach dem Gesagten selbst dann keine Rechtswidrigkeit an, wenn der Beschwerdeführer die Fußmatte entgegen der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde nur im Rahmen seiner Dienstzuteilung verwendet haben sollte.

Zu den Garagierungskosten am Beschäftigungsort ist dem Beschwerdeführer einzuräumen, dass die Ausführungen der belangten Behörde zur örtlichen Lage der vom Beschwerdeführer benutzten Garage wenig sachdienlich sind. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ergibt sich daraus jedoch nicht, weil die belangte Behörde im Einklang mit der Aktenlage darauf verweisen konnte, dass sich der Beschwerdeführer dafür entschieden hat, für seine beruflichen Fahrten nach Wien das amtliche Kilometergeld entsprechend den beruflich gefahrenen Kilometern als Werbungskosten abzusetzen. Mit der Geltendmachung des Kilometergeldes entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, dass die berufliche Nutzung nicht entsprechend den tatsächlichen (nachgewiesenen) Aufwendungen, sondern im Wege einer Schätzung berücksichtigt wird. Diesfalls können nicht neben den pauschalen Sätzen des Kilometergeldes auch noch einzelne bestimmte Aufwendungen als Werbungskosten beansprucht werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 1992, 91/13/0094).

## 2. Unfallkosten

Aufwendungen im Zusammenhang mit einem auf einer beruflich veranlassten Fahrt erlittenen Verkehrsunfall können unter bestimmten Voraussetzungen Werbungskosten darstellen. Dies gilt jedenfalls für einen unverschuldeten Unfall.

Auch bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt es sich um beruflich veranlasste Fahrten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2008,

2006/15/0145). Aufwendungen wegen eines auf einer solchen Fahrt erlittenen Verkehrsunfalls können grundsätzlich zu Werbungskosten führen. Dies auch neben den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, weil die dort statuierte Abgeltungswirkung (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c zweiter Satz) nur die typischerweise für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anfallenden Kosten betrifft (vgl. *Hofstätter/Reichel*, aaO, Tz 5.2 Stichwort "Unfallkosten" zu § 16 allgemein).

Die belangte Behörde hat den Aufwendungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem Austausch der Windschutzscheibe den Abzug als Werbungskosten mit der Begründung verwehrt, dass sie der vom Beschwerdeführer behaupteten beruflichen Veranlassung des Schadensereignisses keinen Glauben schenke. Es sei gänzlich unglaubwürdig, dass ein Polizeibeamter während seines Dienstes auf einer gering frequentierten Landstraße durch ein entgegenkommendes Fahrzeug einen heftigen Steinschlag auf der Windschutzscheibe erhalte und er nicht einmal das Kennzeichen des verursachenden Fahrzeuges festhalten könne.

Dem entgegnet die Beschwerde, bei der benutzten Strecke handle es sich um keine gering frequentierte, sondern um eine eher stark befahrene Straße. Auf der Höhe der Unfallstelle befänden sich Zu- und Abfahrten zu einem Gewerbepark. Dort verkehrten regelmäßig LKWs, beladen mit Schotter, Sand, Steinbruchmaterial und Baumstämmen, sodass es keineswegs ungewöhnlich sei, dass Schotter und ähnliches Material auf der Straße landeten. Ob der Steinschlag durch diesen Schotter oder durch einen anderen PKW verursacht worden sei, könne der Beschwerdeführer nicht sagen, jedenfalls aber sei er - ungeachtet seines Berufes als Polizeibeamter - nicht in der Lage gewesen, sich im Vorbeifahren "so rasch ein Kennzeichen zu merken, geschweige denn überhaupt zu erkennen."

Diesem Vorbringen gelingt es, Zweifel an der Schlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung zu erwecken. Die Annahme, bei Auftreten eines plötzlichen Schadensereignisses sei es einem Autofahrer möglich, das Kennzeichen eines gerade vorbeigefahrenen Fahrzeuges (offenbar im Rückspiegel) zu erkennen und festzuhalten, steht auch dann in Widerspruch zur Lebenserfahrung, wenn es sich bei

dem Autofahrer um einen (im Ablesen von Kraftfahrkennzeichen geübten) Polizeibeamten handelt. Dass die Verwendung des eigenen PKW während der Dienstzeit ungewöhnlich erscheint, trägt die Beweiswürdigung der belangten Behörde schon deshalb nicht, weil aus dem angefochtenen Bescheid nicht hervorgeht, ob die diesbezügliche Erklärung des Beschwerdeführers von seinem Vorgesetzten bestätigt werden konnte. Die Erwägungen der belangten Behörde, dass eine andere Vorgehensweise (die Verwendung eines Streifenwagens) einem korrekten Dienstbetrieb eher förderlich gewesen wäre, tragen zur Beantwortung der entscheidenden Frage, ob der Beschwerdeführer zur fraglichen Zeit mit seinem privaten Fahrzeug eine dienstliche Fahrt unternommen hat, nichts bei.

In Ansehung der "Unfallkosten" erweist sich der angefochtene Bescheid daher gleichfalls als unzureichend begründet.

Der angefochtene Bescheid war nach dem Gesagten gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

W i e n , am 24. März 2015