

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi***1*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 30. Jänner 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 5. Jänner 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im Jahre 2015 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Diensthundeführer im Polizeidienst. Am 11.4.2016 brachte der Bf. die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für dieses Jahr auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein und machte in dieser u.a. sonstige Werbungskosten iHv Euro 828,24 geltend.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 4.7.2016 gab das Finanzamt dem Bf. bekannt, dass die sonstigen Werbungskosten laut persönlicher Vorsprache Fahrten im Zusammenhang mit der Ausbildung des Diensthundes betreffen. In den sehr detaillierten Regelungen der Exekutive

(Diensthundevorschrift, Reisegebührenvorschrift) seien neben den während der Dienstzeit zu absolvierenden und auch zu vergütenden Fortbildungsmaßnahmen keine weiteren Fortbildungsmaßnahmen vorgesehen.

Laut Punkt 8.1 Abs 1 der Diensthundeverordnung erfolgten sämtliche Grundausbildungs-, Fortbildungs-, Überprüfungs- und Speziallehrgänge ausschließlich über Anordnung des Bundesministeriums für Inneres. Laut Punkt 8.6 Abs. 3 sei dem Diensthundeführer zum Zwecke der Erhaltung der Einsatzfähigkeit die vorgesehene Zeitabgeltung zu erstatten.

Zum Nachweis der Aufwendungen für das außerdienstliche Training werde der Bf. ersucht, folgende Unterlagen vorzulegen:

Aufzeichnungen aus denen Datum, Beginn und Ende des Trainings, Adresse des Hundeabrichteplatzes, Angaben zur Art des durchgeführten Trainings und die gefahrenen Kilometer hervorgingen und eine Bestätigung des Dienstgebers (Bundesministerium für Inneres), dass der Bf. für diese Trainings keine Vergütungen erhalten habe.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bf. bekannt, dass die im beiliegenden Fahrtenbuch aufscheinenden Fahrten außerdienstliche Trainingsfahrten mit den zugewiesenen Diensthunden 1***1*** sowie den Junghunden 2***1*** und 3***1*** betroffen hätten. Das außerdienstliche Training sei zur Aufrechterhaltung der Einsatzfähigkeit der Diensthunde unbedingt erforderlich.

Im beiliegenden Fahrtenbuch - erstellt mittels EDV - wurden das jeweilige Datum, die jeweilige Uhrzeit, der jeweilige Abfahrtsort, der jeweilige Zielort, der jeweilige Kilometerstand zu Beginn und zum Ende jeder unternommenen Fahrt sowie die jeweilige Anzahl der absolvierten Kilometer für jede Fahrt vermerkt. Deren Summe beträgt 1.972 Kilometer. Diese wurden mit Euro 0,42 multipliziert und auf diese Weise eine Summe von Euro 828,24 ermittelt. Insgesamt scheinen in dieser Aufstellung 36 Fahrten – großteils im Zehntagesrhythmus - nach Dorf1***1*** bzw. Dorf2***1*** auf. Als Zweck dieser Fahrten wurde jeweils „PDH-Training“ sowie „Erhaltung der Einsatzfähigkeit“ angegeben.

Mittels Auskunftersuchens gem. § 158 BAO vom 12.8.2016 ersuchte das Finanzamt die Landespolizeidirektion Niederösterreich um Bestätigung dafür, ob tatsächlich eine zwingende Notwendigkeit (Anm.: Anordnung des Dienstgebers) für die „*außerdienstlichen Trainings*“ bestehe. Für diesen Fall wurde weiters um Mitteilung ersucht, weshalb die daraus resultierenden Fahrtkosten nicht durch den Dienstgeber ersetzt werden würden.

Im Antwortschreiben der Landespolizeidirektion Niederösterreich vom 18.10.2016 erfolgte die Wiedergabe einzelner Punkte aus der aktuellen Polizeidiensthundevorschrift 2015. Abschließend wurde in diesem Schreiben ausgeführt, dass die Erhaltung der Einsatzfähigkeit eines Polizeidiensthundes gemäß Punkt 6.9.6. der Polizeidiensthundevorschrift zu den Dienstpflichten eines Diensthundeführers gehöre.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 am 5.1.2017 und versagte in diesem den vom Bf. für die in Rede stehenden außerdienstlichen Trainingsfahrten geltend gemachten Werbungskosten unter Hinweis auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sowie auf den Umstand, dass sich gleichwertige Trainingsmöglichkeiten in geringerer Entfernung zur Wohnung des Bf. als jene, die der Bf. in Anspruch genommen habe, befunden hätten, die Anerkennung. Entscheidend sei, dass ein Nachweis über die Notwendigkeit dieser Fahrten nicht erbracht worden sei und auch im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht (Auskunftersuchen Landespolizeidirektion NÖ) nicht habe festgestellt werden können.

In der gegen diesen Bescheid am 30.1.2017 beim Finanzamt rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der Bf. unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 24.3.2013, RV/0694-W/13, im Wesentlichen aus, dass Aufwendungen eines Diensthundeführers für den diesem anvertrauten Diensthund in vollem Umfang Werbungskosten darstellten.

Am 17.2.2017 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung und führte in dieser u.a. begründend aus, dass sich aus dem o.e. Antwortschreiben der Landespolizeidirektion Niederösterreich vom 18.10.2016 keinerlei Anhaltspunkte für eine zwingende Notwendigkeit für außerdienstliche Trainings ergäben. In dieser erfolge lediglich eine Wiedergabe einzelner Punkte aus der aktuellen Polizeidiensthundevorschrift 2015. Abschließend werde allgemein ausgeführt, dass die Erhaltung der Einsatzfähigkeit eines Polizeidiensthundes gemäß Punkt 6.9.6. der Polizeidiensthundevorschrift zu den Dienstpflichten eines Diensthundeführers gehöre.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde könnten diese Ausführungen nur so interpretiert werden, dass „*außerdienstliche Trainings*“ nicht zu den Dienstpflichten eines Diensthundeführers gehörten, weil dies zutreffendenfalls vom Dienstgeber in eindeutiger Weise bestätigt worden wäre. Eine konkrete dienstliche Anordnung zu außerdienstlichen Trainings an nur mit dem KFZ erreichbaren Orten, existiere jedenfalls nicht.

Außerdem sei Faktum, dass sich in unmittelbarer Nähe des Wohnsitzes des Bf. sowie in Dorf3***1*** - - Entfernung rund 17 km - und in Dorf4***1*** – Entfernung rund 19 km – Hundeabrichteplätze befänden. Der Bf. habe somit höhere Kosten als erforderlich auf sich genommen. Diese Vorgangsweise entspreche nicht der Lebenserfahrung.

Im gegenständlichen Fall sei ein EDV-mäßig erstelltes "*Fahrtenbuch*" geführt worden, dieses enthielte jedoch keine Angaben zu privaten Fahrten und schließe nachträgliche Änderungen nicht aus. Diese Unterlagen böten daher keine ausreichende Gewähr für eine zeitnahe Erfassung und Überprüfungsmöglichkeit hinsichtlich der vollständigen und richtigen Aufzeichnung der Kilometer und der beruflichen und privaten Fahrten.

Die Abgabenbehörde gelange unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zum Schluss, dass die behaupteten Fahrten bzw. deren ausschließliche berufliche Veranlassung als nicht erwiesen anzusehen seien.

Im dagegen am 16.3.2017 rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag, bezeichnet als Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 5.1.2017, führte der Bf. u.a. aus, dass der Grund dafür, dass er die in dorf1***1*** bzw. dorf2***1*** gelegenen Abrichteplätze genützt habe, darin gelegen gewesen sei, dass er bei sämtlichen von der Sachbearbeiterin sonst angeführten Trainingsmöglichkeiten seine Diensthunde für dienstliche Zwecke nicht kostenfrei trainieren könne. Bei diesen Abrichteplätzen müsste der Bf. zwingend ordentliches Mitglied werden, was zur Folge habe, dass er diesbezügliche Mitgliedsbeiträge leisten müsse. Dazu komme, dass es dem Bf. untersagt sei, seinen Diensthund von privaten Abrichtern trainieren zu lassen. Laut § 4 Diensthunde-AusbV seien hierzu ausschließlich sachkundige Hundeausbildner heranzuziehen.

Außerdem verfüge der Bf. über ein gebundenes Fahrtenbuch in dem auch die privat veranlassten Fahrten korrekt aufgezeichnet werden würden. Dieses könne jederzeit übermittelt werden. Da der Bf. jedoch niemals aufgefordert worden sei, ein entsprechendes Fahrtenbuch vorzulegen, seien vom Bf. nur die extra ausgewiesenen und auch extra aufgezeichneten reinen Trainingsfahrten übermittelt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Aufwendungen des Bf. für außerdienstliche Trainingsfahrten mit den diesem zugewiesenen Diensthunden 1***1*** sowie den Junghunden 2***1*** und 3***1*** Werbungskosten darstellen oder nicht.

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

In der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 24.4.2013, RV/0697-W/13 wurde zu einem vergleichbaren Sachverhalt ausgeführt:

„Nach der neueren Rechtsprechung (UFS 21.7.2011, RV/3401-W/09; UFS 19.9.2011, RV/1185-L/10 (ua. zur Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten eines Diensthundeführers für Fahrten mit seinem Diensthund zum Hundeabrichteplatz); BFH 30.6.2010, VI R 45/09) und Lehre (Fröhlich, Wer zahlt Kommissar Rex die Pension und wie ist das ertragssteuerrechtlich zu würdigen?, UFSjournal Nr. 9/2011, S. 318 ff; Renner, Aufwendungen für einen Diensthund als Werbungskosten - Keine Privatnutzung trotz persönlichen Naheverhältnisses zum Hund, SWK

Nr. 30/2010, S. 887 ff.) stellen Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund (in vollem Umfang) Werbungskosten dar.

So hat der Bundesfinanzhof im o.a. Beschluss BFH 30.6.2010, VI R 45/09, folgendes ausgeführt (zitiert nach Renner, SWK Nr. 30/2010, S. 888 f.):

"Auch wenn ein besonderes persönliches Verhältnis zwischen Diensthundeführer und Diensthund bestehe und das Tier "Teil des privaten Lebens" sei, seien die Aufwendungen des Polizisten - anders als bei privat veranlasster Hundehaltung - keine Kosten der privaten Lebensführung. Eine derartige Zurechnung würde die dienstliche Notwendigkeit und damit den vorhandenen Erwerbsbezug der Aufwendungen verkennen. Der erforderliche erhebliche Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis werde dadurch begründet, dass polizeiliche Diensthunde vom Diensthundeführer "nicht aus privaten Gründen, zum Vergnügen oder zur Unterhaltung gehalten, sondern zur Erfüllung seiner dienstlichen Aufgaben betreut und versorgt werden". Dass diese dienstlichen Aufgaben in der Freizeit und unter Aufwendung eigener finanzieller Mittel erfüllt würden, stehe einer solchen Beurteilung ebenso wenig entgegen wie ein privates Interesse an Hundehaltung. Vielmehr stünden private Motive dem Werbungskostenabzug nicht entgegen, wenn objektiv festgestellte Tatsachen die rechtliche Würdigung zuließen, dass Aufwendungen für ein Arbeitsmittel nahezu ausschließlich beruflich veranlasst seien. In einem solchen Fall seien die Aufwendungen in vollem Umfang zu berücksichtigen, und eine Aufteilung in beruflichen und privaten Aufwand sei nicht geboten."

Fröhlich, UFSjournal Nr. 9/2011, S. 318 ff., führt zur Rechtslage während der "Aktivzeit" eines Diensthundes (die vor dem Verwaltungsgerichtshof derzeit anhängige Rechtsfrage betreffend die ertragsteuerliche Beurteilung der Aufwendungen für einen "pensionierten" Diensthund liegt im streitgegenständlichen Fall nicht vor) aus:

"Die Tätigkeit der Polizeidiensthundeführer ist im Detail in der Diensthundevorschrift (DHV) 2005 geregelt. Aus diesem Erlass des BMI geht unter anderem hervor, dass Diensthunde im Familienverband des Diensthundeführers zu betreuen und zu pflegen sind. Dadurch hat der Hundeführer rund um die Uhr Bezug zu seinem Diensthund. Eine starke Bindung zwischen Tier und Mensch gewährleistet eine optimale Einsatzleistung. [...]"

Dem Diensthundeführer ist jede außerdienstliche, private Verwendung des Diensthundes untersagt (Pkt. 4.2. und 6.12. DHV). [...]" (S. 318)

"Die Betreuung und die Pflege des Diensthundes im Haushalt des Diensthundeführers gehören zu dessen Berufspflichten. Durch die Diensthundehaltung im Haushalt des Arbeitnehmers wird im Auftrag des Arbeitgebers (DHV 2005) eine starke Bindung zwischen Hund und Hundeführer herbeigeführt, damit die höchste Einsatzqualität des Tieres erreicht werden kann. Dem Diensthundeführer ist eine private Verwendung des ihm vom Arbeitgeber zugewiesenen

Diensthundes untersagt. Es lagen im Streitfall keine Anzeichen vor, dass die Berufungswerberin gegen diese Dienstvorschriften verstoßen hätte.

Es ist daher - ebenso wie beim Jagdhund des angestellten Berufsjägers - unzweifelhaft, dass die Ausgaben des Diensthundeführers für die häusliche Pflege des Diensthundes, soweit sie vom Arbeitgeber nicht ersetzt werden, Werbungskosten sind. Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund sind keine nicht abziehbaren Aufwendungen der privaten Lebensführung, sondern in vollem Umfang Werbungskosten." (S. 320).

Daraus folgt, dass der im gegenständlichen Fall vertretenen Rechtsauffassung des Finanzamtes nicht gefolgt werden kann:

Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund stellen (in vollem Umfang) Werbungskosten dar, auch wenn diese dienstlichen Aufgaben in der Freizeit und unter Aufwendung eigener finanzieller Mittel erfüllt werden (BFH 30.6.2010, VI R 45/09, siehe oben), zumal nach Punkt 6.11 DHV 2005 (zitiert in UFS 19.9.2011, RV/1185-L/10) alle erforderlichen Maßnahmen zur Erhaltung der Einsatzfähigkeit bzw. Kondition und Gesundheit iSd Einsatzvorsorge vom Diensthundeführer laufend wahrzunehmen sind (Dienstpflicht des Diensthundeführers; Maßnahmen iSd Punktes 6.11 DHV 2005 - das regelmäßige Training am Hundeabrichteplatz stellt eine solche Maßnahme dar - sind von der Aufwandsentschädigung gemäß Punkt 6.14 der zitierten Vorschrift nicht umfasst: UFS 19.9.2011, RV/1185-L/10). Für eine private Verwendung (dh. eine Verwendung für außerdienstliche Zwecke, was einen Verstoß gegen die Dienstvorschriften darstellen würde) des Diensthundes ergibt sich im gegenständlichen Fall, soweit aus dem dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Einkommensteuerakt ersichtlich, kein Anhaltspunkt.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 29.1.2015, 2011/15/0148, ausgesprochen, dass Kosten der Hundehaltung im Allgemeinen keine Werbungskosten darstellen. Eine andere Beurteilung ist dann geboten, wenn die Verpflichtung zur Hundehaltung im Rahmen des Dienstverhältnisses besteht und vom Dienstgeber kein Kostenersatz geleistet wird (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 allgemein Tz 5.2, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - Werbungskosten ABC, Stichwort: Hundehaltung; Doralt, EStG13, § 16 Tz 134; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 68, ABC der Arbeitsmittel, Stichwort: Wachhund). Gehört die Betreuung und Pflege des im Eigentum des Dienstgebers stehenden aktiven Diensthundes im Haushalt des Diensthundeführers zu dessen Dienstpflicht, stellen die Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund Werbungskosten dar, soweit sie vom Dienstgeber nicht ersetzt werden.

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).

Im vorliegenden Fall trug der Bf. im Jahr 2015 als Diensthundeführer im Polizeidienst die Verantwortung für die ihm zugewiesenen Diensthunde 1***1*** sowie die Junghunde 2***1*** und 3***1***. Der Bf. unternahm in seiner Freizeit Fahrten mit seinem Privat-PKW mit den Diensthunden um auf verschiedenen Hundeabrichteplätzen mit den Diensthunden zusätzlich zu trainieren. Für diese Fahrten machte er Kilometergeld iHv Euro 828,24 als Werbungskosten geltend.

Nach Pkt. 6.11 Abs. 4 Diensthundeverordnung (DHV) 2005 sind vom Diensthundeführer alle erforderlichen Maßnahmen zur Erhaltung der Einsatzfähigkeit bzw. Kondition und Gesundheit laufend wahrzunehmen. Lt. Pkt. 6.12 Abs. 1 DHV 2005 ist jede außerdienstliche Verwendung von Diensthunden unzulässig.

Die Erhaltung der Einsatzfähigkeit bzw. Kondition und Gesundheit der Diensthunde gehört zur Dienstpflicht des Bf. Dem Akteninhalt ist weder zu entnehmen, dass eine außerdienstliche Verwendung der Diensthunde vorliegt, noch, dass dem Bf. die in Rede stehenden Fahrtkosten seitens seines Dienstgebers ersetzt wurden.

Somit, sowie im Hinblick auf die hinsichtlich der Wahl der benutzten Trainingsplätze als glaubhaft zu beurteilenden Ausführungen des Bf., sind die von diesem in dessen Freizeit zum Hundetraining unternommenen Fahrten als berufliche Fahrten iSd EStG anzuerkennen und die diesbezüglich erwachsenen Aufwendungen dementsprechend als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Soweit das Finanzamt die vom Bf. hinsichtlich der Fahrtkosten vorgelegten Unterlagen mangels Vollständigkeit als nicht beweiskräftig ansieht, ist es darauf zu verweisen, dass es den Bf. im Vorhalt vom 4.7.2016 um Vorlage von Aufzeichnungen aus denen Datum, Beginn und Ende des Trainings, Adresse des Hundeabrichteplatzes, Angaben zur Art des durchgeführten Trainings und die gefahrenen Kilometer hervorgingen, aufforderte und dass die vom Bf. in der Folge vorgelegten Bezug habenden Aufzeichnungen sämtliche dieser Punkte enthielten. Weiters wird diesbezüglich auf das oben, betreffend des Erkenntnisses des VwGH vom 21.10.1993, 92/15/0001, Gesagte, verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ein derartiger Fall liegt gegenständlich nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: ein Berechnungsblatt

Wien, am 1. September 2020