

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***BE*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Oktober 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 20. August 2019 betreffend Einkommensteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (kurz Bf) ist als Berufsfeuerwehrmann tätig.

Mit Einkommensteuerbescheid 2018 vom 20.8.2019 (vorläufig) wurden ua. die beantragten Kosten für eine Jagdprüfung, Telefon, Internet und Zeitschriften, sowie Kosten im Zusammenhang mit einer Personalvertretertätigkeit nicht anerkannt. Diese Aufwendungen seien der privaten Lebensführung zuzurechnen. Weiters wurden Fahrtkosten zu Tauchschulungen in ***1*** nicht anerkannt, da Fahrgelegenheiten seitens des Arbeitgebers bestanden hätten. Die Kosten für die Fahrten zum Vermietungsobjekt wurden den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet.

Dagegen brachte der Bf mit Schriftsatz vom 2.10.2019 nach erfolgter Fristverlängerung Beschwerde ein und führte zur Begründung aus, dass die Kosten für Handy und Internet bisher immer zugestanden worden seien. Bezüglich Fortbildungs- und Fahrtkosten werde eine neue Aufstellung beigefügt. Die Jagdausbildung sei beruflich bedingt, da er als Feuerwehrmann viel mit Tieren zu tun habe, wie z.B. Tiertransporte, Tierrettung, Insekten einfangen, Bergen von Tieren und dergleichen. Die Ausbildung bei der Jägerschaft diene auch dazu, die Gefahren, die von wilden Tieren ausgingen, zu erkennen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.11.2019 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Kosten für Telefon (50%) und Internet (20%) anerkannt. Nicht anerkannt wurden die Kosten im Zusammenhang mit der Personalvertretertätigkeit und die Fahrtkosten zu den Tauchschulungen. Bezüglich der Fahrtkosten hinsichtlich der Vermietung wurden - entgegen den Ausführungen in der Begründung, wonach 20 Pauschalfahrten anzuerkennen seien - nur zwei Fahrten zur Hausverwaltung tatsächlich in Abzug gebracht.

In der Folge beantrage der Bf mittels Vorlageantrag vom 2.12.2019, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt werde. Diesen Antrag begründete er ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen damit, dass im Jahr 2005 durch den damaligen UFS 60 % der Internetkosten anerkannt worden seien. Ebenso seien bisher die Kosten für Leistungstests, Sportmed und Schwimmtraining anerkannt worden. Die Fahrtkosten zu der Tauchfortbildung am ***9*** seien nicht vom Arbeitgeber getragen worden. Ebenso gebe es keine Versicherung für die Tauchgänge seitens des Arbeitgebers. Daher sei die zusätzliche Versicherung für Taucher ebenfalls abzugsfähig.

Das Finanzamt legte am 24.4.2020 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Bediensteter des Magistrats ***2*** (Berufsfeuerwehr) und bezog als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Darüber hinaus hatte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Er ist in ***3*** wohnhaft. Dort befindet sich auch das Vermietungsobjekt.

Der Bf hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 folgende Kosten als Werbungskosten geltend gemacht:

	Nichtselbständige Arbeit	Vermietung und Verpachtung
Reisekosten Kulturdienste	€ 316,68	
Aus- und Fortbildung	€ 2.760,36	
Sonstige Werbungskosten	€ 158,00	
Fahrtkosten		€ 455,28
Internet		€ 174,00

Im Zuge seiner Beschwerde legte er eine geänderte Kostenaufstellung hinsichtlich des Punktes „Aus- und Fortbildung“ mit folgenden Gesamtbeträgen vor:

- Tauchschulungen in ***1*** und „Peers Treffen“ in ***4***:
Tagesgeld: € 129,80
Kilometergeld: € 388,08
Versicherung Tauchen: € 88,06
- Schwimmtraining, Sportmed, Leistungstest:
Kilometergeld für 3 Fahrten insgesamt € 73,08
- Landesvorstandssitzung und Wahlvorbereitung:
Kilometergeld für 6 Fahrten insgesamt € 146,16
- Jagdprüfung: € 882,38

Der Bf hat im Jahr 2018 die Jagdprüfung in ***2*** abgelegt. Folgende Inhalte sind von der Jagdprüfung umfasst:

Jagdrecht; Wildkunde (Erkennungsmerkmale und Lebensweise des Wildes, weidgerechte Jagdarten, Wildtierernährung, Wildtierkrankheiten, Tierschutz); Wildökologie; Jagdbetrieb und Wildhege; Grundzüge der Wildkunde und Forstwirtschaft; Erkennung, Ursachen und Verhütung von Wildschäden; Waffen- und Schießkunde einschließlich der zu beachtenden Sicherheits- und Vorsichtsmaßnahmen; Jagdhundewesen; Jagdbräuche; angewandter Naturschutz und Wildbrethygiene (Quelle: <https://www.sbg-jaegerschaft.at/aus-weiterbildung/jagdpruefung/ausbildungsinhalte/>).

Der Bf ist Vorstandsvorsitzender FCG ***2*** – Berufsfeuerwehr und Stellvertreter des Dienststellenausschusses der Berufsfeuerwehr mit entsprechenden Dienstfreistellungen durch den Dienstgeber. Diesbezügliche Einkünfte wurden vom Bf nicht erklärt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Die Ausführungen des Bf hinsichtlich der Fahrten zu den Tauchschulungen in ***1*** sind nachvollziehbar und glaubhaft. Dies vor allem auch im Zusammenhang mit dem Wohnort des Bf in ***3***, der vom Schulungsort ***1*** weniger weit entfernt ist (29 km) als seine Arbeitsstätte in ***2*** (69 km). Es ist daher glaubhaft, dass der Bf täglich die Heimreise mit seinem privaten Pkw angetreten ist.

Bezüglich der Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Vermietung ist auszuführen, dass für folgende Fahrten das km-Geld je zwei Mal hin und retour in Abzug gebracht wurde:

- Montag 10.1.2018: Pagro ***2*** (10.30-11.30) und Drei-Shop ***2*** (11.30-12.30)
- Montag 28.5.2018: Bauhaus ***10*** (07.00-9.00) und Libro ***5*** (8.00-9.00)
- Donnerstag 28.6.2018: Lagerhaus ***5*** (12.30-13.30) und Hofer ***6*** (12.00-13.00)
- Montag 10.09.2018: Lidl ***7*** (09.30-11.00) und Dehner ***7*** (10.00-11.30)

Es ist nicht glaubhaft bzw. auch zeitlich unmöglich, dass der Bf zwischen den jeweiligen Erledigungen von ***2*** bzw. ***7*** wieder zurück nach ***3*** zu seinem Wohnort und wieder retour gefahren ist. Dass die Besorgungen jeweils im Rahmen einer Einkaufsfahrt erledigt wurden, kann auch an Hand der Zeitangaben auf den vorgelegten Kassabons nachvollzogen werden:

- 10.1.2018:
11:01: Pagro ***2***, ***10***
11:41: Drei-Shop, ***2***, ***11***
- 28.5.2018:
07:52: Bauhaus ***2***
08:42: Libro ***5***
- 28.6.2018:
12:27: Hofer ***5***
12:50: Lagerhaus ***5***
- 10.9.2018:
10:14: Lidl ***7***
10:44: Dehner ***7***

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Die Reisekosten zu den Kulturdiensten (€ 316,68), die Kosten für die Fahrten zu Schwimmtraining, „Sportmed“ und Leistungstest idHv insgesamt € 73,08, die Telefonkosten im Ausmaß von 50% (€ 120), sowie die Tagesdiäten im Zusammenhang mit den Tauchschulungen in ***1*** (€ 129,80) stellen unstrittig Werbungskosten dar und sind demnach abzugsfähig.

1. Jagdprüfung:

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

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Weiters müssen Werbungskosten in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen.

Zu den Werbungskosten zählen nach § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit einer vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit.

Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass sie – entgegen allgemeiner Lebenserfahrung – (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.07, 2006/14/0020).

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach auch eine private Veranlassung nahe legen, bei denen ein Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aber nicht auszuschließen ist, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet „das verlässliche Indiz“ der beruflichen Veranlassung. Der Umstand, dass Aufwendungen einer beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten jedenfalls nicht aus (VwGH 18.12.13, 2011/13/0119; Jakom/Ebner, EStG 2023, § 16 Rz 52).

Der Bf hat im Jahr 2018 die Jagdprüfung abgelegt, die ihn zum Erhalt einer Jagdkarte in ***2*** berechtigt. Bei den Aufwendungen zur Ablegung der Jagdprüfung handelt es sich nach der Lebenserfahrung nicht um solche nach § 16 EStG 1988, sondern um solche der allgemeinen Lebensführung. Dass Kosten einer (nicht gewerblich ausgeübten) Jagd grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Aufwendungen gehören, hat auch der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach zum Ausdruck gebracht (VwGH 17.9.1975, 2001/74; VwGH 18.12.13, 2011/13/0119). Maßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen, sind aber nicht abzugsfähig. Auch wenn das erlernte Wissen im Einzelfall möglicherweise für den Beruf des Bf hilfreich ist, ist der konkrete Zusammenhang zwischen der Jagdprüfung und der Tätigkeit eines Berufsfeuerwehrmannes nicht ersichtlich.

2. Tauchschulungen:

Die Fahrtkosten idHv € 388,08 zu den Tauchschulungen in ***1*** wurden vom Bf glaubhaft gemacht und stellen daher Werbungskosten dar.

3. Versicherung:

Mögliche Arbeitsunfälle bei den beruflichen Taucheinsätzen des Bf sind grundsätzlich durch die allgemeine Arbeitsunfallversicherung gedeckt. Eine zusätzliche Versicherung ist daher nicht notwendig und kann allenfalls den Privatbereich des Bf betreffen. Die Kosten sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

4. Personalvertretung/Gewerkschaftsfunktionär:

Aufwendungen iZm einer Tätigkeit als Personalvertreter und Gewerkschaftsfunktionär sind nur dann zu berücksichtigen, wenn diese Tätigkeiten eigenständige Einnahmequellen darstellen (vgl. Jakom/Ebner, EStG 2023, § 16 Rz 56). Der Bf hat keine diesbezüglichen Einkünfte erklärt.

Aufwendungen für Reisen iZm der Tätigkeit als Gewerkschaftsfunktionär bzw. Personalvertreter sind keine Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus der nichtselbständigen Tätigkeit und zwar auch dann nicht, wenn der Personalvertreter vom Dienst freigestellt ist (vgl. VwGH 30.01.1990, 89/14/0212).

Aus diesem Gründen können die Kosten des Bf im Zusammenhang mit der Teilnahme an den entsprechenden Veranstaltungen idHv insgesamt € 146,16 nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Folgende Werbungskosten sind daher im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte für das Jahr 2018 abzugsfähig:

Reisekosten Kulturdienste	€ 316,68
Aus-/Fortbildungskosten	€ 590,96
Sonstige Werbungskosten (Telefon, Internet 25%)	€ 207,00
Werbungskosten gesamt	€ 1.114,64

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Internetkosten:

Bei in Privatwohnungen eingesetzten Computern (Notebooks, Tablets) kann angenommen werden, dass sie sowohl betrieblich/beruflich als auch privat verwendet werden. Der Privatanteil ist erforderlichenfalls im Schätzungsweg zu ermitteln; auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass der Privatanteil mindestens 40 % beträgt. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. Unterliegen Arbeitnehmer einer konkreten Dienstzeiterfassung, liegt es nahe, dass dienstliche Tätigkeiten nicht in einem nennenswerten Ausmaß außerhalb der Dienstzeit (und somit letztlich unentgeltlich) verrichtet werden. In einem solchen Fall obliegt es dem Arbeitnehmer, der Gegenteiliges behauptet, entsprechende Nachweise zu erbringen (vgl Jakom/Marschner, EStG 2023, § 4 Rz 330 mwN).

Im Hinblick auf die Vermietungstätigkeit des Bf und des Mieterwechsels im Jahr 2018 erscheint ein betrieblich und beruflich veranlasster Anteil der Internetkosten in der Höhe von insgesamt 50% der Gesamtkosten - wie vom Bf selbst in Abzug gebracht wurde - angemessen. Die geltend gemachten Kosten werden je zur Hälfte den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet (jeweils € 87,00).

2. Fahrtkosten:

Fahrtkosten können beim Bezieher von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich Werbungskosten sein (VwGH 8.6.1982, 81/14/0182).

Die Fahrten müssen aber überwiegend oder ausschließlich im Interesse der Mieteinnahmenerzielung gelegen sein, sonst liegen nichtabzugsfähige Aufwendungen vor. Ob diese Voraussetzung gegeben ist, wird anhand der Umstände im konkreten Fall überprüft werden müssen (Jakom/Ehgartner, EStG 2023, § 28 Rz 66 mwN).

Laut der vorgelegten Fahrkostenaufstellung sind zwei Fahrten (25.1. und 29.6.) von seiner Arbeitsstätte in der ***8***, ***2***, angetreten worden.

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw dem Pendlerpauschale abgegolten (zB. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024 mwn).

Die Kosten können daher nicht zusätzlich berücksichtigt werden. Dies auch im Hinblick darauf, dass der Bf im gleichen Ort wohnt, in dem sich das Vermietungsobjekt befindet. Die Strecke Dienststelle – Wohnort/Ort der Vermietung kann daher keinesfalls im Zusammenhang mit der Vermietung stehen.

Für die doppelt verrechneten Strecken steht das Km-Geld jeweils nur für eine dieser Fahrten zu (siehe Beweiswürdigung).

Folgenden Fahrtkosten konnten daher nicht anerkannt werden:

10.1.2018: Drei-Shop, ***2***	€ 19,32
25.1.2018: Arbeitsstätte, ***8***, ***2***	€ 23,52
28.5.2018: Bauhaus, ***2***	€ 19,32
28.6.2018: Hofer, ***6*** bei ***2***	€ 6,72
29.6.2018: Arbeitsstätte ***8***, ***2***	€ 23,52
10.9.2018: Lidl, ***7***	€ 22,68
Summe	€ 115,08

Dies ergibt folgende Werbungskosten, die den Einkünften aus Vermietung zugerechnet werden:

Fahrtkosten	€ 340,20
Internet 25%	€ 87,00
Gesamt	€ 427,20

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen daher:

Einkünfte VuV lt. Erstbescheid	€ -2.380,18
+ Fahrtkosten lt. Erstbescheid	€455,28
- Fahrtkosten/Internet lt. Erkenntnis	€ -427,20
Einkünfte VuV lt. Erkenntnis	€ -2.332,10

Vorläufiger Einkommensteuerbescheid 2018:

Im Hinblick auf die nach jeder Richtung bestehende Abänderungsmöglichkeit (§ 279 Abs 1 BAO) ist das BFG berechtigt, einen vorläufigen Bescheid im Falle der Beseitigung der Ungewissheit oder im Fall, dass die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt ist, für endgültig zu erklären (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 200 Rz 18a).

Das Rechtsmittelverfahren, auf welches sich die Abgabenbehörde bezieht und mit dem sie die Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides 2018 begründete, wurde vom BFG mittlerweile entschieden. Es liegt daher im Zeitpunkt der Entscheidung jedenfalls keine Ungewissheit mehr vor. Der vorläufige Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 ist daher endgültig festzusetzen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall handelt es sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt bzw. die Rechtsfolgen sich außerdem unmittelbar aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen ergeben.

Salzburg, am 29. Juni 2023