

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONTAX Wirtschaftstreuhand- gesellschaft mbH, Seilerstätte 16, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 17. Jänner 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Jänner 2022 betreffend Einkommensteuer 2020 zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Soweit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren relevant, erklärte die beschwerdeführende Partei (in der Folge der Bf.) im Rahmen der Einkommensteuererklärung eine Reihe von Aufwendungen, insb. € 2.233,61 als Arbeitsmittel, sowie € 421,98 Fortbildungskosten, als Werbungskosten. Diese wurden von der belangten Behörde nicht anerkannt.

Im Rahmen der Beschwerde ersucht der Bf. um Berücksichtigung dieser Aufwendungen.

Die belangte Behörde forderte im Rahmen der Beschwerdebehandlung den Bf. auf, Unterlagen nachzureichen bzw. ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erklären. Von diesen ausländischen Einkünften hatte die Finanzverwaltung durch einen internationalen Informationsaustausch erfahren.

Der Bf. meldete die entsprechenden Einkünfte an die belangte Behörde. Diese Einkünfte wurden von der belangten Behörde im Rahmen der Beschwerdeentscheidung berücksichtigt und fand eine Anrechnung der ausländischen Steuer statt. Zudem berücksichtigte die belangte Behörde Aufwendungen iHv € 420,90 (Sprachkurs samt Bücher) als Werbungskosten. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, bei den nicht anerkannten Aufwendungen handele es sich nicht um typische Berufskleidung bzw. seien die Aufwendungen iZm einer Waffe iRd Aufteilungs- und Abzugsverbot vollständig zu versagen.

Der dagegen eingebrachte Vorlageantrag richtet sich lediglich gegen die Versagung des Werbungskostenabzugs. Der Bf. habe eine Waffe zu tragen gehabt, die ihm der Dienstgeber nicht gestellt habe. Die entsprechenden Aufwendungen seien anzuerkennen.

Im Vorlagebericht verweist die belangte Behörde abschließend darauf, entsprechend der Beschwerdeentscheidung zu entscheiden bzw. allenfalls die anerkannten Werbungskosten mangels Nachweisen abzuerkennen.

Mit Beschluss vom 26.08.2024 wurden weitere Unterlagen vom Bf. abverlangt. Die Beantwortung des Beschlusses wurde der belangten Behörde entsprechend übermittelt. Mit Beschluss vom 09.09.2024 wurde der ehemalige Arbeitgeber des Bf. um Stellungnahme ersucht. Die Beantwortung dieses Beschlusses wurde mit der Ladung zum Erörterungstermin den Parteien übermittelt. Am 04.11.2024 fand ein Erörterungstermin vor dem Bundesfinanzgericht statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Arbeitnehmer. Im Streitjahr 2020 war er als Wachorgan beschäftigt. Sein Aufgabengebiet lag in der Botschaftsüberwachung. Im Rahmen dieser Tätigkeit war er verpflichtet eine Waffe zu tragen, die ihm mitsamt Munition vom Arbeitgeber nicht zur Verfügung gestellt wurde.

Der Arbeitgeber stellte dem Bf. die folgenden Ausrüstungsgegenstände zur Verfügung: jeweils vier Stück kurz- und langärmelige Shirts, drei Stück Hosen, einen Gürtel, eine Winterjacke, eine Haube und eine Kappe im Rahmen einer Uniform. Zudem wurden dem Bf. überlassen eine Pfeife, ein Schlagstock, ein Radio- und Waffenholster, ein Reinigungskit samt Reinigungsmittel, eine Tasche sowie eine schusssichere Weste.

Beruflich veranlasst sind geltend gemachte Aufwendungen iHv 931,25 als Arbeitsmittel, die im Zusammenhang mit der Waffe des Bf. stehen. Zudem fielen Fort- bzw. Ausbildungskosten in Form eines Sprachkurses iHv gesamt € 407,50 (Sprachkurs: € 390, Literatur: € 17,50) an. Der Sprachkurs ist der Berufstätigkeit förderlich.

Die sonstigen Aufwendungen, die der Bf. geltend macht, stehen entweder auch im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung (Bekleidung, Schuhe, Sonnenbrillen, Schirmkappen, Knicklichter, Taschen, etc.) und sind damit gemischt veranlasst oder lassen eine berufliche Veranlassung vermissen (bspw. Feuerlöscher, Flaschenöffner, Besteck). Zwei geltend gemachte Aufwände fallen entweder nicht in das Streitjahr bzw. betreffen nicht den Bf.

Als Werbungskosten geltend gemachte, medizinische Aufwendungen in Form der Feststellung der Blutgruppe des Bf., dienen der Vorbeugung von Krankheiten.

Ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien in Italien fielen iHv € 9.906,23 an.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt sowie aus den folgenden Umständen:

Dass der Bf. im Rahmen seiner unselbständigen Tätigkeit zur Tragung einer Waffe verpflichtet war, ergibt sich aus dem Vorlageantrag des Bf. Dies wurde vom ehemaligen Arbeitgeber des Bf. auch entsprechend bestätigt (vgl. Eingabe vom 24.09.2024).

Die belangte Behörde ging im Beschwerdeverfahren sowie in der Eingabe vom 19.09.2024 davon aus, die Aufwendungen für die Waffe seien privat veranlasst. Es würden Nachweise dafür fehlen, dass nicht der Arbeitgeber die Waffe samt Munition zur Verfügung stellte. Hingegen stellte der ehemalige Arbeitgeber des Bf. mit Eingabe vom 24.09.2024 klar, der Bf. sei zwar zum Tragen einer Waffe verpflichtet gewesen, eine solche wurde ihm aber, ebenso wie die dazugehörige Munition, nicht zur Verfügung gestellt. Entsprechend sieht es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass die Waffe samt Munition nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wurde.

Der Umfang der vom ehemaligen Arbeitgeber des Bf. zur Verfügung gestellten Gegenstände ergibt sich aus der Aufstellung, die der Bf. am 08.09.2024 nachgereicht hat.

Im Lichte dessen, sind die folgenden Aufwendungen beruflich veranlasst:

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Waffe stehen, das sind:

Datum	Verkäufer	Preis	Bezeichnung
-------	-----------	-------	-------------

25.09.2020	Top Shot	180,00	Patronen
18.9.2020	Cop Austria	25,98	Holsterzubehör
10.03.2020	Cop Austria	199,99	Holster
12.8.2020	Shooters Hall	132,00	Zielerfassung Waffe
9.1.2020	Lubert	200,00	Patronen
28.3.2020	Armamt	67,60	Magazin
19.5.2020	Lubert	24,80	Patronen
18.8.2020	Black Shadow	10,80	Griffüberzug Pistole
7.1.2020	Black Shadow	14,40	Waffenzubehör
Gesamt		855,57	

Im Rahmen des Erörterungstermins legte der Bf. glaubhaft dar, er habe entsprechendes Verbandsmaterial als Waffenträger zur Verfügung haben müssen. Entsprechend werden auch die folgenden Aufwendungen iZm der Ersten Hilfe als beruflich veranlasst anerkannt:

Datum	Verkäufer	Preis	Bezeichnung
6.7.2020	Recon Company	34,40	Erste Hilfe
26.6.2020	Amazon	31,98	Tourniquet und Seil
11.9.2020	Amazon	9,30	Erste Hilfe
Gesamt		75,68	

Als gemischt veranlasst und privat veranlasst gelten die folgenden geltend gemachten Aufwendungen bzw. wurden die Gegenstände bereits vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt. Dies wurde auch im Rahmen des Erörterungstermins mit den Parteien besprochen:

Datum	Verkäufer	Preis	Bezeichnung
25.6.2020	Steinadler	20,70	Knicklichter, Tasche und Seil

10.3.2020	Cop Austria	26,89	Gürtel, Schnürsenkel
14.09.2020	Recon Company	78,26	Sonnenbrille
4.8.2020	MMG Trading	12,41	Schirmkappe
12.6.2020	MMG Trading	14,06	Schirmkappe
17.5.2020	Amazon	46,10	Multitool, Flaschenöffner
17.5.2020	Amazon	16,13	Feuerlöscher
17.5.2020	Amazon	8,07	Kugelschreiber
16.7.2020	Olight	22,70	Akku
13.7.2020	Black Shadow	10,85	Brillenband
29.10.2020	Black Shadow	79,95	Jeans Hose
23.10.2020	Black Shadow	119,10	Flasche, Leuchtstab, T-Shirt, Hosen
10.2.2020	Black Shadow	119,90	Schuhe
7.1.2020	Black Shadow	19,95	Gürtel
23.3.2020	Black Shadow	51,80	Taschen
8.4.2020	Black Shadow	25,40	Handschellentasche
21.4.2020	Black Shadow	36,35	Tasche
9.6.2020	Black Shadow	59,20	Löffel/Gabel, Handschuhe

Dass zwei geltend gemachte Aufwände entweder nicht das Streitjahr bzw. nicht den Bf. betreffen, ergibt sich aus den vorgelegten Belegen. Nach Vorhalt dieser Umstände, zog der Bf. den Antrag auf Berücksichtigung dieser beiden Rechnungen zurück.

Die Höhe der Aus- und Fortbildungskosten ergibt sich aus der vom Bf. beigebrachten Rechnung der Universität Wien sowie der Rechnung über die Literatur, wobei das Kinderbuch, das ebenso auf dieser Rechnung abgerechnet wird, privat veranlasst ist. Die Muttersprache des Bf. ist Italienisch. Die Aus- und Fortbildungskosten entstanden durch einen Deutschkurs. Für das Bundesfinanzgericht besteht kein Zweifel daran, dass der Erwerb der deutschen Sprache entsprechend förderlich für die Ausübung der Berufstätigkeit als Wachmann ist (vgl. ebenso *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020) Im Gesetz angeführte Werbungskosten Rz 203/5).

Im Rahmen der Aufstellung über die Werbungskosten scheint zusätzlich eine Rechnung über die Bestimmung der Blutgruppe des Bf. auf. Hierfür wurde eine ärztliche Verordnung nicht vorgelegt bzw. nicht dargelegt, ob und gegebenenfalls in welchem Zusammenhang diese Aufwendung steht, weswegen das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass es sich um eine vorbeugende Maßnahme handelt.

Die Höhe der Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung italienischer Immobilien ergibt sich aus der Eingabe des Bf. im Rahmen des Beschwerdeverfahrens sowie der insoweit unstrittig festgesetzten Höhe im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung, der entsprechend Vorhaltscharakter zukommt (vgl. VwGH 29.01.2020, Ra 2019/13/0071).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zu den Werbungskosten

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

Werbungskosten liegen vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle besteht (vgl. *Zorn/Stanek* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) Allgemeines (Zorn/Stanek) Rz 1 mwN auf die VwGH-Rechtsprechung).

Fest steht, dass vom Bf. geltend gemachte Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem verpflichtenden Führen der Waffe stehen, in Höhe von € 931,25 beruflich veranlasst sind. Entsprechend sind diese Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 UStG sind Aus- und Fortbildungsmaßnahmen unter bestimmten Voraussetzungen ebenso als Werbungskosten abzugsfähig. Sprachkurse sind dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie der Berufstätigkeit förderlich sind (vgl. *Jakom/Ebner* EStG, 2024, § 16 Rz 52 mit Verweis auf VwGH 19.12.18, Ra 2018/15/0043 sowie LStR 363;

ebenso Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020) Im Gesetz angeführte Werbungskosten Rz 203/5). Da fest steht, dass der Sprachkurs der beruflichen Tätigkeit des Bf. förderlich ist, sind die entsprechenden Aufwendungen ebenso als Werbungskosten anzuerkennen.

Die sonstig geltend gemachten Aufwendungen sind jedoch nicht abzugsfähig. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält ein Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen. Soweit sich Aufwendungen nicht „einwandfrei“ (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011) trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Zudem gilt zu berücksichtigen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Aufwendungen für Arbeitskleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um bürgerliche Kleidung handelt, die vom Arbeitnehmer überdies privat benützt werden kann, keine Werbungskosten darstellen. Nämlich selbst dann nicht, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird (vgl. Jakom/*Ebner* EStG, 2024, § 16 Rz 56 mwN). Damit sind nichtabzugsfähig, die geltend gemachten Aufwendungen für Kleidung (Gürtel, Schnürsenkel, Kappen, Sonnenbrillen, Brillenband, Jeans, T-Shirts, Hosen, Schuhe, Handschuhe), Knicklichter, Taschen, Kugelschreiber und Multitool. Aufwendungen, denen lediglich eine private Veranlassung zu Grunde liegt, sind ebenso nicht abzugsfähig (insb. Feuerlöscher, Flaschenöffner oder Besteck).

Zu den außergewöhnlichen Belastungen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss vor allem folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2)
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3)
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4)

Gemäß Abs. 3 leg.cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nicht jede aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen insofern zwangsläufig erwachsen, als es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl zB VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) Zwangsläufigkeit Rz 38/2). Im Rahmen der Beweiswürdigung steht fest, dass die vom Bf. festgestellte Blutgruppenbestimmung nicht im Zusammenhang mit einer ärztlichen Verordnung steht. Da die Aufwendung nicht zwangsläufig erwachsen ist, kann sie nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Rechnerische Auswirkung:

Im Lichte der obenstehenden Würdigung werden insgesamt Werbungskosten in Höhe von € 1.338,75 anerkannt. Abseits dessen werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Eingabe des Bf. im Rahmen des verwaltungsbehördlichen Beschwerdeverfahrens sowie der Beschwerdevorentscheidung übernommen. Da sich aufgrund der nunmehr zu berücksichtigenden Werbungskosten der Gesamtbetrag der Einkünfte entsprechend vermindert, verringert sich entsprechend auch der Anrechnungshöchstbetrag der ausländischen Steuer:

Die nunmehr errechnete Einkommensteuer nach Absetzbeträgen zzgl. Einkommensteuer für sonstige Bezüge beträgt € 5.485,99. Der errechnete Durchschnittssteuersatz beträgt somit 15,60% ($\text{Einkommensteuer} / (\text{Gesamtbetrag der Einkünfte} + \text{sonstige Bezüge}) = € 5.485,99 / (\text{€ } 31.515,18 + \text{€ } 3.660,13) = 15,60\%$). Der Anrechnungshöchstbetrag verringert sich somit auf € 1.545,37 ($\text{ausländische Einkünfte} * \text{Durchschnittssteuersatz} = \text{€ } 9.906,23 * 15,60\% = \text{€ } 1.545,37$).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

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.

Ob und gegebenenfalls inwieweit ein Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendungen und der beruflichen Tätigkeit vorliegen, ist eine Frage der Beweismwürdigung. Ansonsten folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Anerkennung von Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen.

Die Revision ist damit unzulässig.

Wien, am 12. November 2024