

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache Bf., A-Platz, A-Gemeinde, über die Beschwerde vom 08.04.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 01.04.2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 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 Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist ein seit 01.12.2018 fertig ausgebildeter Polizist. Die Lohnbezugsauszahlende Stelle ist die Landespolizeidirektion (=LPD) A-Land. Der Wohnsitz des Bf. ist in der A-Gemeinde.

### Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Streitjahr 2018

Mit der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Streitjahr 2018 wurden an Werbungskosten die „*Pendlerpauschale - tatsächlich zustehender Jahresbetrag*“ [2.796,00 €], der „*Pendlereuro (Absetzbetrag)-tatsächlich zustehender Jahresbetrag*“ [119,84 €], „*Kosten für Arbeitsmittel*“ [Kz.719: 1.719,20 €], „*doppelte Haushaltsführung*“ [Kz.723: 3.192,24 €] und „*Sonstige Werbungskosten, die nicht unter Kz.719, 720, 721, 722, 300 und 723 fallen*“ [Kz.724: 463,92 €] geltend gemacht. Die Gesamtsumme der Kz.724 setzte sich aus Internetkosten (191,04 €), die Miete für eine Garage in A-Stadt (221,00 €) und Zahlungen an die BVA zusammen.

Des Weiteren wurde die Anerkennung der Summe aller Versicherungsprämien und -beiträge (freiwillige Kranken-, Unfall-, Lebensversicherung, Hinterbliebenenversorgung

und Sterbekassen), Pensionskassenbeiträge und die freiwillige Höherversicherung im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung iHv 155,85 € als Sonderausgaben beantragt.

#### Schreiben des Bf. vom 06.03.2019

Über das abgabenbehördliche Ergänzungersuchen zur Abgabenerklärung 2018 vom 04.03.2019 hinauf wurde mit dem Schreiben des Bf. vom 06.03.2019 zu den geltend gemachten Werbungskosten, was die "Familienheimfahrtkosten" iSd § 16 EStG 1988 anbelangt, im Wesentlichen vorgebracht, dass diese Kosten Folge der am 01.12.2016 begonnenen zweijährigen Ausbildung zum Polizisten in A-Stadt gewesen wären.

Die schulische Ausbildung wäre in den Zeiträumen von 01.12.2016 bis 30.11.2017 und 01.03.2018 bis 31.07.2018 samt anschließend viermonatiger Praxis in A-Stadt gewesen.

Die übrige Praxis hätte der Bf. vom 01.12.2017 und 28.02.2018 in B-Stadt absolviert.

Die Ausbildung wäre ganztägig, lernintensiv, oft mit frühzeitigen Abfahrten von - und späten Ankünften in A-Stadt zwecks Einsatztrainings, Sonderverwendungen, etc.

gewesen. Der Schlafmöglichkeiten im Schulungszentrum (LPD) wären begrenzt gewesen. Der Bf. hätte keine Schlafmöglichkeit in der LPD gehabt. Der Mietvertrag für eine 35m<sup>2</sup> Mietwohnung, gleich in der Nähe der LPD und Ausbildungsstätte, während der Ausbildungszeit in A-Stadt hätte am Abschlußtag der schulischen Ausbildung - 31.07.2018 - geendet.

Der Lebensmittelpunkt des Bf. sei das von der A-Städter Wohnung ??km entfernt gelegene Haus des Bf. in der A-Gemeinde.

Der Bf. habe seinen eigenen PKW als Verkehrsmittel [Pendlerpauschale lt. Aufstellung] benutzt und hätte daher vom Dienstgeber 70,22 €/Monat Fahrtkostenzuschuss für die Zeit der schulischen Ausbildung in der LPD A-Stadt (1.03.2018-31.07.2018) erhalten (Aufstellung der Werbungskosten (Wohnung, Arbeitsmittel u. Sonstiges)).

Seit 01.12.2018 sei der Bf. als ausgebildeter Polizist in A-Stadt tätig.

Zu den Kosten für die den Polizeidienst betreffenden Arbeitsmittel laut Aufstellung gab der Bf. im Wesentlichen an, dass die Arbeitsmittel nur im Dienst bzw. für Übungszwecke genutzt werden könnten.

Im Polizeiberuf gebe es verschiedene Sparten (z.B. Cobra), für dessen Aufnahme man spezifische Voraussetzungen brauche, die auch außerhalb der Dienstzeit trainiert werden müssten. Der Dienstgeber oder Förderstellen hätten keine Kosten ersetzt.

In der Anlage zum Schreiben des Bf. vom 06.03.2019 wurden a) der Meldezettel Bf.-Haus in A-Gemeinde; b) der Mietvertrag für die aa) Wohnung in A-Stadt, bb) Garage (Dienststelle), c) eine Aufstellung über die Werbungskosten; d) eine Berechnung der Pendlerpauschale, an das Finanzamt übermittelt.

#### Einkommensteuerbescheid 2018

Abweichend von der Abgabenerklärung 2018 erließ das Finanzamt den Bescheid 2018, mit dem der Gesamtbetrag der Einkünfte für das Streitjahr [=lohnsteuerpflichtige Einkünfte bei der LPD A-Land (21.130,39 €) + Pendlerpauschale laut Lohnzettel

(2.550,00 €) -Pendlerpauschale laut Veranlagung (2.286,00 €) -Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, (2.625,45 €)] i.H.v. 18.768,94 € festgesetzt wurde. Die Arbeitnehmerveranlagung 2018 ergab eine Gutschrift in Höhe von 778,00 €. Im Verfahren vor dem BFG wurde Einigung zwischen den Verfahrensparteien über den Werbungskostencharakter der a) Kosten für die doppelte Haushaltsführung in der für das Streitjahr geltend gemachten Gesamthöhe (**912,07 €**), b) Gebühren für die Ausstellung eines Waffenpasses (**79,33 €**), c) Ausgaben für ein Rettungsmesser (**20,09 €**), Einsatzhandschuhe (**85,38 €**) und Gehörschutz (**70,35 €**) erzielt.

Hinsichtlich den Waffenpassausstellungskosten (**79,33 €**) folgte die belangte Behörde den Ausführungen des BFG in dessen Schreiben vom 29.07.2019, dem u.a. das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Wien vom 26.04.2016, VGW-103/048/13616/ 2015, zugrunde gelegen war, und sprach sich somit dadurch, dass laut dem zuvor genannten Erkenntnis das Einschreiten eines- meist zufällig anwesenden - außer Dienst befindlichen Exekutivbeamten, nicht zuletzt in Zeiten steigender Terroranschläge und Gewalttaten auf offener Straße, auch (abgesehen von der individuellen Hilfeleistung für Menschen in einer Anlasssituation) aus sicherheitspolitischen Aspekten gewünscht sein müsse, für die Anerkennung der Kosten für die Ausstellung des Waffenpasses als Werbungskosten aus. Bezuglich den Kosten für doppelte Haushaltsführung (3.192,24 €) teilte die belangte Behörde ihr Erhebungsergebnis, demnach das für Wohnungsangelegenheiten zuständige Amt keine Übersicht über den gesamten Wohnungsmarkt für Mieter in A-Stadt für das Jahr 2018 und auch keine Wirtschaftsdaten über den Immobilienmarkt in A-Stadt im Zeitraum von 01.01.2018-31.07.2018 zur Verfügung stellen hätte können, mit und bestätigte mit der Anerkennung von zusätzlichen Werbungskosten iHv **912,07 €** die Unzumutbarkeit der Aufgabe des Wohnsitzes in A-Stadt während der Ausbildungszeit des Bf. zum Polizisten in A-Stadt und somit den Werbungskostencharakter der Kosten für doppelte Haushaltsführung in der vom Bf. geltend gemachten Höhe.

Seitens der belangten Behörde wurden die zusätzlich anzuerkennenden Werbungskosten in Form der nachfolgenden Übersicht dargestellt:

Rettungsmesser:	<b>20,09 €</b> (Kennziffer 719)
Gehörschutz:	<b>70,35 €</b> (Kennziffer 719)
Einsatzhandschuhe:	<b>85,38 €</b> (Kennziffer 719)
Waffenpassausstellungskosten:	<b>79,33 €</b> (Kennziffer 719)
Kosten doppelte Haushaltsführung für 01-02/2018:	<b>912,07 €</b> (Kennziffer 723)
	<b>1.167,22 €</b>

In Streit steht die Anzahl der Familienheimfahrtkosten (Pendlerpauschale, -euro) mit Werbungskostencharakter (§ 16 EStG 1988) sowie der abgabenrechtliche Charakter der nachfolgend dargestellten Ausgaben für Arbeitsmittel:

**Rechnung der Fa. A-Gesellschaft vom 23.01.2017**

Zur Rechnung über den Schuhkauf gab der Bf. im Schreiben vom 21.09.2019 an "Zur Verfügung gestellten Schuhe passten nicht. Befinden sich auf der Dienststelle und werden noch immer getragen" und beschrieb die Gegenleistung für die Kosten von 128,90 € wie folgt: "Die Arbeitsschuhe Boot Low Schwarz wurden von und für professionelle Einsatzkräfte exekutiver Behörden entwickelt, um für Ihre Füße einen komfortablen Arbeitstag zu ermöglichen. Ein Funktionsschuh für den urbanen Einsatz. Die geniale Sohlenkonstruktion aus einer öl- und rutschsicheren Gummisoche auf Carbonbasis sorgt für sicheren Grip."

#### **Rechnungen der Fa. A-GmbH vom 22.02.2017 und 27.09.2018**

Die Rechnungen der Fa. A-GmbH setzen sich aus jenen Kostenpositionen, die im Schreiben des Bf. vom 21.09.2019 wie folgt erläutert wurden, zusammen:

##### **Rechnung vom 22.02.2017**

- Einweghandschuhtasche-Handschuhhalter schwarz, auch für voluminöse Handsch. (14,99 €): "zusätzlich f. Dienst benötigt"
- Arbeitsmittelzubehör (12,99 €): "bessere Handhabung"
- Universal-Karabinerhalterung schwarz mit Metallkarabiner (9,99 €): "bessere Handhabung".
- Mechanix Wear Breacher Handschuh FR, Gr.S. schwarz (79,99 €): "zusätzlich-Knochenschutz".

##### **Rechnung vom 27.09.2018**

- A-GmbH Hüfttaschenholster schwarz (39,99 €): "zusätzlich f. Dienst".

#### **Rechnungen der Fa. B-GmbH v. 27.03.2017, 29.01.2018, 01.02.2018, 28.03.2018 und 27.09.2018**

Die Rechnungen der Fa. B-GmbH setzen sich aus jenen Kostenpositionen, die im Schreiben des Bf. vom 21.09.2019 wie folgt erläutert wurden, zusammen:

##### **Rechnung vom 27.03.2017**

- Tactical Ignitor 16 Rucksack - Farbe schwarz (194,05 €): "Zivilverdecktes Tragen der Waffe/Transp."
- Mechanix Recon Einsatzhandschuh, Größe M (39,90 €): "zusätzlich f. Dienst benötigt".
- Mechanix Pursuit CR5 Einsatzhandschuh mit Schnittschutz-schwarz, Größe M (39,90 €): "zusätzlich f. Dienst/Sicherheit".
- Reflektorstreifen Polizei (8,90 €): "für Security Taschen"
- Rite in the Rain All Wetter Kugelschreiber 97 (19,99 €): "zusätzlich f. Dienst (Strafzettel)"

##### **Rechnung vom 29.01.2018**

- Magazinlader für 9mm oder 40 Magazine (67,50 €): "zusätzlich f. Dienst"
- Cytac Holster für Glock 43 (29,90 €): "Training/Selbstschutz/Sich i.d.Dienst stellen"
- Glock Putzstock (3,99 €): "zusätzlich f. Dienst"
- Glock Notizblock Write in the Rain/book (12,90 €): "zusätzlich f. Dienst"
- Glock Schlüsselband-schwarz/grau (4,50 €): "zusätzlich f. Dienst"

### Rechnung vom 01.02.2018

- UTG Competition Shooter's Double Pistol Case - black (49,90 €): "Training"
- Glock Dummy Rounds Trainingspatronen 10 Stück, Kaliber 9mm (6,90 €): "Training"
- Tactical Balaclava- schwarz Größe S/M Sturmhaube (24,90 €): "zusätzlich für Einsätze"
- Range Qualifier Bag - schwarz (Kurzbeschreibung: Tasche für schnellen Zugriff, die speziell für den Kurzwaffentransport entwickelt wurde (89,95 €): "Glock 43/ Training/Selbstschutz"
- Quiglite X Taschenlampe LED weiss/weiss (49,90 €): "zusätzlich für Dienst/Selbstsch."
- Coupon (-25,00 €).

### Rechnung vom 28.03.2018

- Streamlight TLR-6 für Clock 42/43 (147,90 €): "für privat angeschaffte Waffe zum Selbstschutz (z.B. Dienstweg)"
- Comp-Tac Merc Holster für Glock 43-Streamlight TLR-6 (55,00 €): "für privat angeschaffte Waffe zum Selbstschutz (z.B. Dienstweg)"
- Ghost IWB Inside Holster für Glock 43 (47,50 €): "Training "Sich i.d.D. stellen"

### Rechnung vom 27.09.2018

- VEGA Inside Holster IF804 Glock 17/18/22/31/37 (39,90 €): "zusätzlich f. Dienst".
- Glock Steuerfeder 2 KG (4,90 €): "zusätzlich f. Dienst".
- Porto (5,95 €): "zusätzlich f. Dienst".

### Rechnung der Fa. A. vom 18.11.2017

Die Rechnung der letztgenannten Firma setzt sich aus den nachfolgenden Kostenpositionen, die im Schreiben des Bf. vom 21.09.2019 wie folgt kommentiert wurden, zusammen:

- Security Einsatztasche mit vielen verschiedenen Fächern und Laptopfach aus Cordura (44,95 €): "Transport Ordner, Laptop, Fachlit."
- Security Einsatztasche Preserver mit vielen verschiedenen Fächern und Magazintaschen Kundenrezensionen Internet: f.Dienst/Einsätze (54,95 €): "Transport Kleidg., zu Einsätze etc."

### Einkommensteuerbescheid 2018 -Streitpunkte

Abweichend von der Abgabenerklärung für das Jahr 2018 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2018 mit der Begründung, dass das **Pendlerpauschale** grundsätzlich vom nächstgelegenen Wohnsitz ausgehend zu berechnen sei. Von 01.01.2018 - 28.02.2018 sei der Bf. in B-Stadt tätig gewesen. Laut Pendlerrechner stehe für die Fahrten von A-Gemeinde nach B-Stadt ein monatliches Pendlerpauschale von 123 € zu, der **Pendlereuro** betrage monatlich 3,67 €.

Aufgrund des Wohnsitzes in A-Stadt sei für den Zeitraum 01.03.2018-31.07.2018 das Pendlerpauschale für monatlich vier Fahrten von A-Gemeinde nach A-Stadt und zurück berücksichtigt worden. Laut Pendlerrechner stehe für die Fahrten von A-Gemeinde zur

LPD und zurück ein monatliches Pendlerpauschale von 102 € zu, der Pendlereuro betrage monatlich 4,67 €.

Für 01.08.2018-31.12.2018 sei das Pendlerpauschale von A-Gemeinde nach A-Stadt und zurück berücksichtigt worden. Laut Pendlerrechner stehe ein monatliches Pendlerpauschale von 306 € für die Fahrten von A-Gemeinde nach A-Stadt, B-Platz, und zurück zu, der Pendlereuro betrage monatlich 12,83 €. Das Pendlerpauschale sei mit insgesamt 2.286 €, der Pendlereuro mit insgesamt 94,84 € berücksichtigt worden.

Hinsichtlich der **Arbeitsmittelkosten** verwies das Finanzamt auf den Anspruch des Bf. als Polizist auf alle zur Ausübung seines Berufes erforderlichen Gegenstände und Materialien. Abgesehen von den als Arbeitsmittel anerkannten 60% der Internetkosten [143,28 €] und der AfA des Lenovo [202 €] würden alle anderen Anschaffungskosten für die als Arbeitsmittel geltend gemachten Gegenstände nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 darstellen.

Der Selbstbehalt der BVA stelle keine Werbungskosten, sondern Krankheitskosten mit Selbstbehalt dar.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien dadurch, dass sie niedriger als der für den Bf. gültige Selbstbehalt in Höhe von 2.174,46 € seien, nicht berücksichtigt worden.

### **Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018**

Wider den Abgabenbescheid 2018 wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass im Falle des Nichtpassens der zur Verfügung stehenden Schuhe, Handschuhe, Kälteschutz usw. die Möglichkeit bestehe, sich ähnliche Modelle zu besorgen. Die Ausstattung sollte passen, da der Bf. sich 12-24 Stunden in dieser Kleidung bewege. Kriterien der Polizei, wie Farbe und Aussehen, müssten natürlich eingehalten werden. Diese Arbeitsmittel würden sich auf der Dienststelle befinden. Rucksack, Security Einsatztaschen etc. seien mit Polizeiabzeichen versehen und würden für Polizeidienst, Transport etc. zusätzlich benötigt.

Wie bereits im Schreiben vom 06.03.2019 erwähnt, würden die sonstigen Arbeitsmittel für Trainingszwecke (z.B. Schießübungen etc.) verwendet. Der Bf. vollziehe die Trainings auch außerhalb seines Dienstes. Es bedürfe der Weiterbildung und Training, um sich erfolgreich bei polizeiinternen Ausschreibungen bewerben zu können.

Bekleidung, Arbeitsmittel etc. seien Gegenstände der Erstausstattung bei und im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Polizist und auf keinem Fall privat zu gebrauchen.

### **abändernde Beschwerdevorentscheidung**

Mit der abändernden Beschwerdevorentscheidung [die Einkommensteuer für das Jahr 2018 wurde nunmehr mit - 764,00 € festgesetzt] bestätigte die belangte Behörde ihre bisher vertretene Rechtsmeinung zu den als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben des Bf. und hielt dem Bf. vor, dass die Computeranschaffungskosten über die Absetzung für Abnutzung (AfA) als Werbungskosten absetzbar wären. Im Übrigen wurde auf die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen als

Folge dessen, dass die Aufwendungen niedriger als der für den Bf. gültige Selbstbehalt iHv 2.178,54 € seien, verwiesen.

### Vorlageantrag

Mit dem Vorlageantrag wurde zu den beantragten Werbungskosten iHv 1.347,45 € u.a. vorgebracht, dass die Rechnungen für die nur für den Polizeidienst benötigten Gegenstände (Arbeitsschuhe, Einsatzhandschuhe mit Schnittschutz, Rucksack, Einsatztaschen, etc.) von Firmen wie A-Ges., A-GmbH, B-GmbH und somit von Behördenausstattern, Sicherheitsausrüstern und Polizeiausrüstern wären. Diese vom Bf., zusätzlich zu der vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Ausrüstung, teils wegen exakterer Passform und Handhabung, zum Schutz der eigenen Sicherheit angeschafften Gegenstände würden sich auf der Dienststelle befinden.

Die vom Bf. zusätzlich angeschaffte Tasche und der Rucksack seien mit Polizeiabzeichen versehen und würden für den Transport der Dienstkleidung, Einsatzoveralls, Helme etc. zu verschiedenen dienstlichen Einsätzen, für auswärtige dienstliche Trainingsveranstaltungen, sportliche Leistungsabnahme, Transport der privat angeschafften Waffe zum Schießplatz/ Training/Treffsicherheit/Umgang Waffe/Zubehör etc. benötigt.

Wider die Kürzung der beim Dienstgeber beantragten **Pendlerpauschale/-euro** für die Monate 3-7/18 mit 8-10 Fahrten/Monat (1.020,00 €/48,35 €) auf vier Fahrten/Monat (510,00 €/23,35 €) wandte der Bf. im Wesentlichen ein, als Eigentümer und Betreuer des Hauses in A-Gemeinde zusätzlich einmal die Woche nach dem Rechten gesehen zu haben, bezeichnete die A-Gemeinde wegen des dortigen Hausbesitzes und der Funktion des Bf. in einem örtlichen Verein als Lebensmittelpunkt des Bf. und beantragte nach Verweis auf die Ausführungen im Schreiben vom 06.03.2019 sowie in der Beschwerde die Vorlage der Schriftstücke dem BFG zur Entscheidung.

### Abgabenbehördliche Stellungnahme zum Vorlageantrag

Mit der zum Vorlageantrag abgegebenen Stellungnahme im Vorlagebericht nahm die belangte Behörde Bezug auf die Ausführungen im Einkommensteuerbescheid vom 01.04.2019 und der abändernden Beschwerdevorentscheidung vom 16.05.2019 und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

### Schreiben des BFG vom 29.07.2019

Mit dem an die Verfahrensparteien adressierten Schreiben des BFG vom 29.07.2019 wurden nach Hinweis auf die Bestimmungen der Art. 7 und 18 BVG sowie der §§ 114 Abs. 1 (Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Abgabepflichtigen), 115, 119, 166, 167 Abs. 2 und 184 BAO, zunächst die beruflichen Perspektiven des Bf. nach bestandener Dienstprüfung aus [http://www.polizeikarriere.gv.at/nach\\_der\\_ausbildung.html](http://www.polizeikarriere.gv.at/nach_der_ausbildung.html) wie folgt dargestellt:

„Nach der bestandenen Dienstprüfung beginnt die Dienstzeit auf einer Inspektion. Es erfolgt grundsätzlich die Umwandlung des Beamtenverhältnisses auf Lebenszeit.

Nach einigen Jahren erfolgreicher Einarbeitung gibt es beispielsweise folgende mögliche Tätigkeitsfelder bei der Polizei:

- + ) Die Landesverkehrsabteilung überwacht vor allem die Einhaltung der Verkehrsregeln durch die Verkehrsteilnehmerinnen und -teilnehmer im jeweiligen Bundesland. Sie führt Geschwindigkeitsmessungen ebenso durch wie Kontrollen des „Schwerverkehrs“ (Lkw). Zudem werden Maßnahmen gesetzt, um die Bildung von Staus zu verhindern. Der Verkehr wird entsprechend gelenkt und geleitet.
- + ) Die Polizistinnen und Polizisten (Diensthundeführer) der Diensthundeabteilung durchlaufen gemeinsam mit „ihrem“ Diensthund die Ausbildung. Der Diensthund „wohnt“ mit den Kolleginnen und Kollegen sowie mit deren Familien. Die Ausbildung der Polizistinnen und Polizisten sowie auch der vierbeinigen Kollegen ist sehr umfangreich. Die Diensthundeabteilung ist im Streifendienst tätig und unterstützt bei Amtshandlungen, bei denen ein „Stöbereinsatz“ des Diensthundes nach Personen, aber auch nach bestimmten Stoffen (z.B. Drogen, Sprengstoff) erforderlich ist.
- + ) Die WEGA (Wiener Einsatzgruppe Alarmabteilung) gibt es nur in Wien. Sie unterstützt die Polizeiinspektionen bei Einsätzen im Streifendienst (z.B. Festnahmen gewalttätiger Personen) und das Landeskriminalamt bei „heiklen“ Einsätzen, die eine besondere Ausbildung oder Ausrüstung erfordern.
- + ) Die COBRA gibt es an verschiedenen Standorten in ganz Österreich. Sie wird bei Bedarf angefordert, wenn es um Einsätze geht, die einer besonderen Ausbildung bzw. Ausrüstung bedürfen. Durch die COBRA erfolgt auch der Personenschutz von besonders gefährdeten Menschen oder von ausländischen Staatsgästen. Darüber hinaus kommt die COBRA bei besonderen Einsatzlagen wie etwa Geiselnahmen zum Einsatz.
- + ) Und vieles mehr“

Nach Zitierung des § 16 Abs. 1 erster Satz, Z. 7 und 8 EStG 1988 wurden die Verfahrensparteien um Abgabe einer Stellungnahme samt Sachverhaltsergänzung zu folgenden Punkten ersucht:

- **Arbeitsmittel 1.719,20 € abzgl. 79,33 €**

*"Die UFS-Berufungsentscheidung vom 21.02.2011, RV/3537-W/10 bestätigt die Angaben des Bf., wonach der Dienstgeber einem Exekutivbeamten nicht alle Arbeitsmittel für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit zur Verfügung stellt. Ausrüstungsgegenstände für z.B. Polizisten (Bundespolizei, Sonderkommando, Spezialeinheiten) werden daher in Spezialfachgeschäften (nur) an Polizisten verkauft.*

**+ ) Zu den vom Bf. gekauften Produkten der Fa. A-GmbH**

*Am 25.7.2019 wurde von N.N.A. (A-GmbH) dem BFG telefonisch mitgeteilt, dass die Zielgruppen des Unternehmens die Polizei-auch Bundespolizei/ Militärpolizei - Security-Dienste, Feldjäger und andere Einheiten des Militärs seien. Die Artikel "Handsch., Arbeitsmittelzub., etc.", "Rettungsmesser", "Hüfttaschenholster" würden von Polizisten beruflich gekauft. Diese Kosten würden in der Regel nicht vom Dienstgeber erstattet. Die Polizisten würden die Kosten als Werbungskosten geltend machen.*

**+ ) Zur Fa. B-GmbH) und den vom Bf. gekauften Produkten dieser Firma**

Am 25.7.2019 gab N.N.B. (Fa. B-GmbH) dem BFG, was den Gegenstand des Gewerbebetriebes B-GmbH anbelangt, bekannt, dass die Firma auf den Verkauf von (Sicherheits-)Ausrüstungsartikel für Polizei und Bundesheer spezialisiert sei.

Von den im gegenständlichen Beschwerdeverfahren strittigen Kostenpositionen sei die Position GS unbestimmt. Die Kosten für a) Rucksack, etc., b) Magazinlader etc., c) Pistol Case, Range Qualifier Bag, etc., könnten Privatausgaben sein. Die übrigen Kosten seien ausschließlich durch den Polizeiberuf veranlasste Kosten. Nach Meinung der Geschäftsinhaberin würden die Einkaufsartikel des Bf. ein Gesamtbild vermitteln, aus dem sich eine berufliche Veranlassung bezüglich des Kaufs all dieser Artikel ergebe.

Aufgrund des Erhebungsergebnisses des Bundesfinanzgerichts ergeht das an die Verfahrensparteien adressierte Ersuchen um Abgabe einer Stellungnahme zum nunmehrigen Gesamtbild der Verhältnisse sowie um Nachreichung detaillierterer Ausführungen, die geeignet sind, den Werbungskostencharakter aller strittigen Arbeitsmittelkosten zu bestätigen oder zu widerlegen.

Dem Antwortschreiben des Bf. sind die Zahlungsbelege zu den strittigen Kostenpositionen sowie die übrigen den Ausführungen zugrundeliegenden Beweismittel [z.B.: Bestätigung +) des Dienstgebers über die berufliche Notwendigkeit der in Rede stehenden Arbeitsmittelkosten,

+) der Interessensvertretung FCG, FSG, AUF, Arbeiterkammer, etc. bezüglich der Belastung des Bf. als Arbeitnehmer mit diesen Kosten = Nichtübernahme der Kosten durch den Dienstgeber,

+) der Verkaufsfirmen über den beruflichen Exklusivitätscharakter der vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Produkte]

beizulegen.

Der belangten Behörde wird freigestellt, vor Einlangen des Antwortschreibens des Bf. den Sachverhalt ergänzende Ermittlungen durchzuführen und das abgabenbehördliche Erhebungsergebnis dem BFG offen zu legen."

• **Familienheimfahrten**

"Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Es liegt sohin ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten daher nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltung vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird. Über die anzuerkennende Häufigkeit der Familienheimfahrten bestehen keine gesetzlichen Regelungen (VwGH 8.2.07, 2004/15/0102), weshalb die anzuerkennende Anzahl der Familienheimfahrten im Einzelfall zu prüfen ist. Dabei werden insbesonders die Distanz zwischen den beiden Wohnsitzen und die familiären Verhältnisse zu berücksichtigen sein (UFS 18.12.07, RV/1993-W/03). Bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen wird grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen sein, um dort nach

*dem Rechten zu sehen (VwGH 22.9.87, 87/14/0066). Voraussetzung ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über eine Wohnung verfügt; der Besuch der Eltern ist nicht als Familienheimfahrt zu werten. Aufgrund dieser Rechtslage wird der Beschwerdeführer um Abgabe einer Stellungnahme zum Streitpunkt ersucht."*

Abschließend wurden die Verfahrensparteien um Übermittlung der aktualisierten Einkommensteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2018 mit Angabe der berichtigten Daten an das Bundesfinanzgericht ersucht.

Dem an die Verfahrensparteien adressierten Schreiben des BFG wurden das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Wien v. 26.04.2016, VGW-103/048/13616/2015, die UFS-Berufungsentscheidung v. 21.02.2011, RV/3537-W/10, und der Artikel aus der Zeitung Die Presse, "Waffenpass: Schon jetzt Polizisten außer Dienst mit Pistole!" von Andreas Weiz, 18.10.2016 um 18.54 Uhr; beigelegt.

#### **Schreiben der belangten Behörde vom 19.08.2019**

Mit Schreiben vom 19.08.2019 gab die belangte Behörde folgende Stellungnahme zu dem offenen Streitpunkt "Arbeitsmittel 1.719,20 € abzgl. 79,33 €" ab:

- *"Unter Arbeitskleidung fallen nur Gegenstände, denen Uniformcharakter zukommt und die privat praktisch nicht genutzt werden können.*

*Wie der bundesweite Fachbereich Lohnsteuer in Infoveranstaltungen für Finanzbedienstete mitgeteilt hat, sind die genauen Dienstvorschriften der Polizei zu beachten, die eine berufliche Verwendung von selbst angeschafften Gegenständen vielfach verbieten (z.B.: Holster, Arbeitsmittel, Magazine, Gürtel). Jedenfalls nicht abzugsfähig sind die Arbeitsschuhe, der Rucksack, die Security Einsatztasche. Diese Artikel sind ihrer objektiven Beschaffenheit nach nicht von einer solchen Bekleidung zu unterscheiden, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet. Es wird daher beantragt, die Aufwendungen für das Rettungsmesser, den Gehörschutz und die Einsatzhandschuhe als Werbungskosten anzuerkennen."*

Im Anhang zum Schreiben wurde u.a. eine Neuberechnung der Abgabenbemessungsgrundlage 2018 an das BFG übermittelt.

#### **Schreiben des Bf. vom 22.08.2019**

Mit Schreiben vom 22.08.2019 gab der Bf. folgende abschließende Stellungnahme im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ab:

- *"Stellungnahme Arbeitsmittel*

*Der Privatanteil von 40% der Internetkosten und die Streichung der Garagierungskosten wurden von mir bereits ... akzeptiert ....*

*Auch der vom Finanzamt, lt. Beschwerdevorentscheidung vom 15.05.2019, korrigierte Privatanteil des Computers auf 40%, wurde von mir akzeptiert und auch für diese Position keine Beschwerde eingebracht.*

Abzüglich der obgenannten Positionen ergeben sich nun nicht anerkannte Werbungskosten in Höhe von € 1347,45 - siehe meine Beilage zum Antrag auf Vorlage zur Entscheidung an das BFG vom 01.06.2019 (anstatt € 1.719,20).

#### Arbeitsmittel

Dazu habe ich alle 14 Rechnungen in Kopie, teilweise mit Vermerken, beigelegt. Diese lauten auf meinen Namen und wurden mit meiner Kreditkarte, über PayPal oder bar bezahlt und nicht vom Dienstgeber refundiert. Die unbestimmte Position GS ist eine Gutschrift in Höhe von € 29,99 und wurde auf meiner Aufstellung auch abgezogen. Wie bereits im Schreiben vom 01.06.2019 erwähnt, wurden diese Gegenstände von mir, zusätzlich zu der vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Ausrüstung, angeschafft. Dies sind von mir bezahlte Arbeitsmittel, die nur zur Ausübung meiner Berufstätigkeit verwendet werden und wenn es die Notwendigkeit und Zumutbarkeit des In-Dienst-Stellen erfordern sollte; da sollte der Polizist besser ausgestattet sein als sein Gegenüber, damit eine gefährliche Situation nicht eskaliert. Da geht es um die Sicherheit aller und auch darum, dass es einem Polizisten in der Freizeit überhaupt möglich ist, einzuschreiten. Es sind keine X-beliebigen Anschaffungen, sondern Gegenstände die in Spezialgeschäften nur an Polizisten verkauft werden und somit meine zusätzliche Erstausstattung zu Beginn meiner Tätigkeit als Polizist darstellen und nicht für private Zwecke genutzt werden.

Ich muss für mich entscheiden, welche Gegenstände ich für meine persönliche Sicherheit im Dienst, auf dem Dienstweg oder für das In-Dienst-Stellen zusätzlich benötige - unabhängig, ob dies der Dienstgeber bezahlt oder nicht.

z.B. Arbeitsschuhe- für spezielle Anforderungen, müssen passen (die zur Verfügung gestellten passten nicht - Auswahl ist gering), ich trage diese 12-24 Stunden und muss dauernd einsatzbereit sein; Schnittschutzhandschuhe wegen Verletzungsgefahr, bessere Sicherheit; Rucksack - die Waffe kann verdeckt getragen werden (fühle mich auch bei verdeckten Einsätzen sicherer); Security Einsatztasche - es werden zum Transport verschiedenster Dienstkleidung zur Dienststelle mehrere Taschen und Rucksäcke benötigt, mit Polizeiabzeichen versehen (auch für Helm, Motorradbekleidung) z.B. zwecks Reinigung, zu Einsätzen, für Einsatztraining etc.; Zubehör für Waffen - bessere Handhabung, bessere Ausrüstung, zusätzliche Sicherheit bei Dienstwaffe und privater Waffe (In-Dienst-Stellen). ...

Außerdem befinden sich diese Gegenstände auf der Dienststelle, auf dem Weg von und zur Dienststelle und Zubehör für private Waffe zu Hause im Safe.

Ein Polizist, der den ganzen Tag die Waffe trägt, ist eher froh, in der Freizeit diese Last der Verantwortung unterbrechen zu können.

Weiters kann ich den umfangreichen Recherchen des BFG nichts mehr hinzufügen. Familienheimfahrten, es handelte sich nicht um den Besuch der Eltern, ich bin Eigentümer des Hauses und hatte das Haus auch während meiner Ausbildungsmonate zu betreuen; auch befindet sich mein Lebensmittelpunkt dort (Vereinstätigkeit). Aktualisierte Einkommensteuerbemessungsgrundlage - ich weiß nicht, ob ich hierzu Stellung nehmen soll, lt. meinem Vorlageantrag geht es um

<i>nicht anerkannte Werbungskosten in Höhe von</i>	1.347,45 €
<i>(Miete u. Strom für 1-2/2018 f. d. Wohnung</i>	912,07 €
<i>Diff. Pendlerpauschale 8-10 Fahrten/Monat</i>	510,00 €
<i>Diff. Pendlereuro</i>	25,00 €
<i>gesamt</i>	2.794,52 €"

Seitens des Bf. wurden die NICHT ANERKANNEN ARBEITSMITTEL in Form der dem Schreiben vom 22.08.2019 beigelegten nachfolgenden Übersicht wie folgt dargestellt (auf die dem Schreiben vom 21.09.2019 beigelegten Erläuterungen zu den Rechnungen sei verwiesen):

NICHT ANERKANNTE ARBEITSMITTEL

1/3 2017 2/3 2018

23.01.2017 Recon Company, Arbeitsschuhe	128,90 €	86,36 €
22.02.2017 COP, Handsch., Handfesselschl., etc.	117,96 €	79,03 €
24.02.2017 COP, Rettungsmesser	29,99 €	20,09 €
20.03.2017 Black Shadow, Shirt (f.den Einsatz m.Schutzw.), Allwetter Kugelschr. Etc.	127,44 €	85,38 €
27.03.2017 Black Shadow, Rucksack, Schnittschutz Handschuh	303,64 €	203,44 €
22.04.2017 P&P, Gehörschutz	105,00 €	70,35 €
18.11.2017 Moreno, Security Einsatztasche	99,90 €	66,93 €
05.12.2017 BH Waffenpass	118,40 €	79,33 €
29.01.2018 Black Shadow, Magazinlader, Notizblock Rain/book		118,79 €
01.02.2018 Black Shadow, Pistol Case, Schießbrillen, Range Qualifier Bag etc.		226,59 €
01.02.2018 Black Shadow, GS		29,99 €
28.03.2018 Black Shadow, Streamlight f. Glock 43, Holster		250,40 €
27.09.2018 Black Shadow, Vega Inside Holster Glock 17		50,75 €
27.09.2018 Cop, Hüfttaschenholster		39,99 €
		1.347,45 €

**Schreiben des BFG vom 26.08.2019**

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 26.08.2019 erging folgendes Schreiben an die Verfahrensparteien zur Streitposition Arbeitsmittel:

*"Gemäß § 1 Verordnung der Bundesministerin für Inneres über das Tragen von Uniformen und die Verpflichtung zur Ausweisleistung sind die Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes des Bundesministeriums für Inneres verpflichtet, im Dienst die amtlich zugewiesene oder mit Zustimmung des Bundesministeriums für Inneres beschaffte Dienstkleidung (Uniform) und die zur Verfügung gestellten Ausrüstungsgegenstände zu tragen.*

*Die Ausstattung von Polizisten mit Arbeitsmittel fällt in den Anwendungsbereich der Landespolizeidirektion Abteilung Logistik. Für die Logistik in der LPDion" ... " ist Chefinspektor N.N. zuständig.*

*Vor diesem Hintergrund ergeht das an den Bf. adressierte Ersuchen um Vorlage einer Bestätigung des Dienstgebers betreffend*

*a) die berufliche Verwendungsbefugnis des Bf. hinsichtlich aller selbst angeschafften Gegenstände" ... ", deren Kaufkosten zwar als Werbungskosten geltend gemacht worden sind, deren abgabenrechtlicher Kostencharakter jedoch noch in Streit steht,*

*b) die vom Dienstgeber geduldete Verwendung aller vom Bf. selbst angeschafften Gegenstände "...", deren Kaufkosten zwar als Werbungskosten geltend gemacht worden sind, deren abgabenrechtlicher Kostencharakter jedoch noch in Streit steht.*

*Nach Lenneis/Jakom, EStG, 12. Aufl. 2019, § 16 Rz 56, und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs stellen Aufwendungen für Arbeitskleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um sogenannte bürgerliche Kleidung (z.B. Zivilanzüge, Straßenanzüge, weiße Hemden) handelt, die vom Arbeitnehmer überdies privat benutzt werden kann, keine Werbungskosten dar, und zwar selbst dann nicht, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird (VwGH 27.1.11, 2010/15/0197). Dies gilt auch für solche Fälle, in denen Aufwendungen aufgrund gesetzliche Kleidungsvorschriften, z.B. für Richter erwachsen. Lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter können als Werbungskosten anerkannt werden (VwGH 29.6.95, 93/15/0104).*

*Zur schussfesten Bekleidung zählen kugelsichere Anzüge, Lederjacken, Westen, Hemden, Hosen und Poloshirts. Aufgrund der offenen Frage, ob durch den Kauf von Bekleidungsgegenständen in Gewerbebetrieben mit dem Zielkundenkreis "Polizei" nachweislich schussfeste Ware oder lediglich bürgerliche Kleidung erworben worden ist, ergeht das an den Beschwerdeführer adressierte Ersuchen um Nachrechnung einer Beschreibung bezüglich der Art und Qualität jener Bekleidungsgegenstände, deren abgabenrechtlicher Kostencharakter in Streit steht, um die Ausgaben als Kosten der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) oder als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 bestimmen zu können.*

*Ein unmittelbarer beruflicher Zusammenhang zwischen allen angeblich für die Polizeitätigkeit aufgewendeten Kosten und den lohnsteuerpflichtigen Einkünften bei der LDion" ... " ist aufgrund des oben zitierten § 1 der Verordnung der Bundesministerin für Inneres über das Tragen von Uniformen zweifelhaft.*

*Die Firma "B-GmbH" ist nicht nur auf den Verkauf von Polizei-, sondern auch auf Sicherheitsausrüstung, die für die Security vorteilhaft ist, spezialisiert. Hat der Bf. dem Finanzamt weitere Einkunftsquellen, zu denen z.B. Tätigkeiten im Rahmen eines privaten Wachdienstes, zählen könnten, (noch) nicht angezeigt, so besteht aufgrund der Aktenlage noch die Möglichkeit der Hinzurechnung der noch strittigen Kosten für Arbeitsmittel der Privatsphäre des Bf.. Um Abgabe einer Stellungnahme zu diesem Punkt wird ersucht." ...*

*"Dem Beweggrund für die Anschaffung der in Rede stehenden Gegenstände - Schutz vor Leib und Leben des Polizisten - steht die dienstrechtdidige Verwendung privater Gegenstände bei einem Polizeieinsatz entgegen. Für einen Polizisten ist das Zu widerhandeln gegen Berufsvorschriften mit empfindlichen Geldstrafen verbunden, weshalb die mit finanziellen Nachteilen verbundenen Disziplinarstrafen für die Hinzurechnung der Kosten ..." zur Privatsphäre des Bf. sprechen. Letztendlich besteht auch die Möglichkeit des Bestands von weiteren, dem Finanzamt bislang noch nicht angezeigten Einkunftsquellen (Nebenerwerbstätigkeiten) des Bf., in deren Zusammenhang Kosten für die Arbeitsmittel als abzugsfähige Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) bzw. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) anerkannt werden könnten. Um Abgabe einer Stellungnahme zu diesem Punkt, die Gewissheit über die Sachverhaltsvariante mit dem höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit verschafft, wird ersucht.*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (z.B VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlicher erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn nachweisen. Mangels an Beweisen, die Gewissheit über die Zulässigkeit einer beruflichen Verwendung des "Rucksackes" und einer "Security Einsatztasche" verschaffen, sind die Anschaffungskosten für die beiden letztgenannten Kaufartikel in Hinblick auf deren multifunktionalen Einsatzmöglichkeiten (z.B.: Brauchbarkeit in Zusammenhang mit der Entfaltung von Freizeitaktivitäten ...) der privaten Sphäre des Bf. zuzuordnen."*

Um Abgabe einer Stellungnahme des Bf., welche gegen die Anerkennung der beigelegten neuen Einkommensteuerbemessungsgrundlage des Finanzamts für das Streitjahr spricht, wurde ersucht.

#### **Schreiben des Bf. vom 21.09.2019**

Mit dem an das BFG adressierten Schreiben vom 21.09.2019 samt den zwei Beilagen, bestehend aus einer Übersicht über die nicht anerkannten Arbeitsmittel inkl. Erläuterung der Rechnungen sowie einer Ablichtung einer Tasche mit der Kennzeichnung "Polizei", bestätigte der Bf. in dem auf den Verweis auf seine Ausführungen vom 22.08.2019 nachfolgenden Punkt *"Tragen der zur Verfügung gestellten Dienstkleidung"*, die vom Innenministerium zur Verfügung gestellte Uniform zu tragen, verwies zu den beantragten Werbungskosten u.a. darauf, dass die Arbeitsschuhe mit dem Aussehen der zur Verfügung gestellten Schuhe ident sein müssten, und gab an, dass es dem Bf. bei den Schuhen und den Einsatzhandschuhen mit Schnittschutz um eine einwandfreie Passform gegangen wäre. Diese vom Bf. ausschließlich im Dienst verwendeten Gegenstände würden

- sich auf der Dienststelle befinden;

- typische Berufskleidung darstellen [hätten nichts mit Zivil-/ Straßenanzügen oder weißen Hemden zu tun];
- sich von der objektiven Beschaffenheit von jener, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung finden, unterscheiden;
- auch in die Dienstvorschriften der Polizei passen.

Wie bereits etliche Male erwähnt, gehe es dem Bf. um eine perfekte Passform. Bei den angeschafften Arbeitsmittelzubehör gehe es um eine bessere Handhabung (es werde irrtümlich immer von Arbeitsmittel und Gegenstände gesprochen).

Einweghandschuhtasche (14,99 €), Karabinerhalterung (9,99 €), All Wetter Kugelschreiber, wasserfeste Notizblöcke (siehe Beilage) seien Gegenstände, die im Zuge der Erstausstattung für den Polizeidienst angeschafft worden seien.

Zum Streitpunkt „Security Einsatztaschen (mit Polizeiabzeichen) und Rucksack“ brachte der Bf. vor, dass die Taschen zum Transport der Dienstkleidung zu und von der Dienststelle benötigt würden (Dienstkleidung sei keine Straßenkleidung, müsse außerdem zu Hause gereinigt werden, für Transport von Helm, Motorradbekleidung, Laptop, Fachlit., Ordner, für Fahrten zu Einsätzen, Einsatztraining, etc.). Die Taschen seien mit dem Polizeiabzeichen versehen, würden ausschließlich für den Arbeitsweg und obige Einsätze verwendet und seien zusätzlich vom Bf. gekauft worden, damit bei erhöhtem Bedarf keine Papiersäcke verwendet werden müssen. Bei den Kundenrezensionen im Internet seien entsprechende Kommentare bezüglich der Verwendung der Taschen („Einsatztaschen“) nachzulesen.

Auf die Erwähnung im Schreiben vom 22.08.2019 betreffend verdeckte Tragbarkeit einer Waffe mit dem Rucksack (z.B. verdeckter Einsatz, Dienstweg) wurde verwiesen.

Unter dem Punkt „Zubehör für privat angeschaffte Waffe“ hielt der Bf. unter Bezugnahme auf den Entscheidungstext vom LVwG (RIS-VGW-103/048/13616/2015), den Waffenpass und das "Sich-in-Dienst-stellen" fest, dass dem Text zufolge in Situationen, in denen das Einschreiten eines Polizisten außer Dienst (§ 1 Abs. 3 RL-V) verhältnismäßig und erforderlich sei, immer mit schwerer Gewalt zu rechnen sei. Ein Sich-in-Dienst-stellen sei gleichzeitig für einen unbewaffneten, wehrlosen Polizisten nicht zumutbar.

Diese Situationen seien schwere und ernste Notsituationen, die das "Sich-in-Dienst-stellen" und Einschreiten eines Polizisten in seiner Freizeit nach dem Prinzip der Verhältnismäßigkeit erfordern, und würden regelmäßig besondere Gefahren bergen, denen am zweckmäßigstem mit Waffengewalt wirksam begegnet werden könne.

Das beantragte Zubehör zur privat angeschafften Waffe (Glock 43/dafür seien keine Werbungskosten beantragt worden) werde für Trainingszwecke und auch dafür, um für solch ernste Notwehrsituationen besser als sein Gegenüber ausgestattet zu sein, verwendet.

Abschließend stellte der Bf. die Frage danach, womit ein Polizist "Sich-in-Dienst-stellen" solle, wenn der Dienstgeber keine Waffe zur Verfügung stelle und der Dienstnehmer die selbst bezahlte Ausrüstung, die die Allgemeinheit (mit Waffenbesitzkarte) in der Öffentlichkeit nicht verwenden dürfe, nicht als Werbungskosten absetzen könne, und verwies auf die Ausführungen im Vorlageantrag.

Betreffend die Firma A-GmbH als Spezialfirma für den Verkauf von Polizei- und auch für die Security vorteilhafter Sicherheitsausrüstung bestritt der Bf., Tätigkeiten wie z. B. im Rahmen eines privaten Wachdienstes zu entfalten oder sonstiges zu betreiben und weitere Einkunftsquellen zu haben.

Der Bf. betonte nochmals, dass es sich bei den vom BMF und BFG erwähnten Arbeitsmittel oder Gegenstände um Arbeitsmittelzubehör im Wert von 14,99 € handle, die der besseren und für den Bf. schnelleren Handhabung der Arbeitsmittel im Dienst dienen würden.

Bei den Arbeitsschuhen gehe es um eine exakte Passform (der Bf. sei bis zu 24 Stunden im Dienst), bei den Einsatzhandschuhen um Knöchelschutz bzw. Schnittschutz und beim schmilzsicheren Combatshirt um die eigene Sicherheit. Diese Gegenstände könnten wohl nicht als allgemein bürgerliche Kleidung bezeichnet werden.

Der Bf. könne nur versuchen, sich bestmöglich auszurüsten - ob es um die exakte Passform oder bessere Handhabung gehe - und müsse selbst entscheiden, welche Gegenstände für seine eigene Sicherheit im Dienst und am Dienstweg zusätzlich wichtig seien. Diese von Behördenausstattern/Polizeiausrüstern angeschafften Gegenstände würden auch den Dienstvorschriften der Polizei entsprechen, seien dem Bf. für dessen Einsatz als Polizist wichtig und würden zur eigenen Sicherheit, die der Kollegen und der Allgemeinheit bzw. zum besseren Schutz in Notsituationen beitragen.

Aufgrund der Privatbezahlung dieser Gegenstände werde der Staat nicht mit dem Gesamtbetrag belastet, sondern eventuell nur mit der Steuerermäßigung.

#### **Mail des Amtsvertreters vom 26.09.2019**

Mit der in Rede stehenden Mail teilte der Amtsvertreter dem BFG mit, dass von Seiten der belangten Behörde keine weitere Stellungnahme abgegeben werde, und verwies nochmals auf die Ausführungen der bereits übermittelten Stellungnahme.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Feststehender Sachverhalt:**

Der Bf. ist ein seit 01.12.2018 fertig ausgebildeter Polizist, vom Dienstgeber ausgestattet mit einer Uniform, Arbeitsschuhen und Arbeitsmittel. Die Kosten für die vom Bf. während der Dauer der Ausbildung auf der Polizeiakademie in A-Stadt gemieteten Wohnung in A-Stadt sind aufgrund des Mittelpunkts der Lebensinteressen des Bf. in der A-Gemeinde Kosten der doppelten Haushaltsführung (§ 16 EStG 1988). Der Werbungskostencharakter der Kosten für a) den Waffenpass (79,33 €), b) das Rettungsmesser (20,09 €), c) den Gehörschutz (70,35 €), d) Einsatzhandschuhe (85,38 €), stehen ebenso wie die Zurechnung der Zahlungen für die Pkw-Garage in A-Stadt zu den Kosten der Lebensführung (§ 20 leg. cit.) und ein Privatanteil von 40% der auf Computer und Internet entfallenden Ausgaben außer Streit.

Der Bf. ist Inhaber eines Waffenpasses und somit zur Führung einer Waffe [Marke Clock 43] berechtigt. In Hinblick auf die Benötigung der zum Tragen einer Waffe erforderlichen

Gegenstände für das In-Dienst-Stellen in der Freizeit sind die Kosten für einen Holster zur Waffe der Marke Clock 43 der beruflichen Sphäre des Bf. zuzurechnen.

Angesichts der beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung sind Kosten für die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz während der Dauer der Ausbildung auf der Polizeiakademie A-Stadt nur insoweit, als den Bf. ein Mehraufwand getroffen hat, als Familienheimfahrtkosten im Sinn des § 16 EStG 1988 anzuerkennen. In Hinblick auf den Wohnsitz A-Stadt hat das Finanzamt somit für den Zeitraum 01.03.2018-31.07.2018 das Pendlerpauschale für monatlich vier Fahrten von A-Gemeinde nach A-Stadt und zurück berücksichtigt.

#### • **Werbungskosten**

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Demgegenüber fallen Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen, für den Unterhalt seiner Familienangehörigen und für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung der Steuerpflichtigen mit sich bringt, unter das Abzugsverbot des § 20 EStG.

Zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommt es insbesondere bei Aufwendungen, die sowohl im beruflichen als auch im privaten Interesse gelegen sein können. Bei solchen Aufwendungen sind an die steuerliche Abzugsfähigkeit strenge Maßstäbe anzulegen, soll das Gebot des § 20 EStG gleichermaßen für alle Steuerpflichtigen zum Tragen kommen. Es wäre aus der Sicht gleichmäßiger Besteuerung nicht vertretbar, wollte man einen Aufwand, der regelmäßig einer Vielzahl von Steuerpflichtigen in ihrer Privatsphäre erwächst und der daher steuerlich nicht abzugsfähig ist, bei einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen nur deswegen zum Abzug zulassen, weil bei dieser Gruppe ein zusätzliches berufsspezifisches Aufwandsinteresse nicht ausgeschlossen werden kann.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Werbungskosten jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden. Es handelt sich daher nicht um Ausgaben und Aufwendungen zur Sicherung der bereits zugeflossenen Einnahmen, sondern zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der künftig zufließenden Einnahmen (VwGH 04.02.09, 2006/15/0227).

Nach Lenneis/Jakom, EStG, 12. Aufl. 2019, § 16 Rz 2, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen/beruflichen Veranlassung (VwGH 28.09.2004, 2001/14/0178, VwGH 27.03.2003, 2001/15/0038). Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als

Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist (VwGH 24.09.2002, 99/14/0006).

### Kosten für Arbeitsmittel

Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung) sind gemäß § 16 Abs. 1 Z. 7 1. Satz EStG 1988 Werbungskosten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wird ein Arbeitsmittel allgemein dann gegeben sein, wenn sein Einsatz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (VwGH 28.5.97, 94/13/0203).

Der Begriff „Arbeitsmittel“ ist nicht eng auszulegen. In diesem Sinn sind darunter nicht nur Arbeitsgeräte für die Verrichtung körperlicher Arbeiten zu verstehen, sondern alle Hilfsmittel, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln sind jedoch nur dann Werbungskosten, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen unvermeidlich sind (VwGH 14.11.1990, 89/13/0042; VwGH 30.01.1991, 90/13/0030). Für die Qualifikation als Arbeitsmittel ist nicht Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Beschaffung dieses Wirtschaftsgutes für erforderlich hält oder gar ausdrücklich anordnet (LStR 277) oder dass das Arbeitsmittel am Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht (VwGH 22.03.1991, 87/13/0074).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.03.1991, 87/13/0074, hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung verschiedene Kriterien genannt, die für die Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre von Bedeutung sind. Eines dieser Kriterien ist die berufsbedingte NOTWENDIGKEIT eines Aufwandes. Ist sie zu bejahen, dann tritt eine allenfalls gegebene private Mitveranlassung des Aufwandes derart in den Hintergrund, dass sie auch vom Gesichtspunkt des § 20 EStG aus betrachtet vernachlässigt werden kann.

Auf diesen Überlegungen beruht die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, die stets solche Fälle betraf, in denen eine maßgebende private Mitveranlassung eines Aufwandes im Sinne des § 20 EStG nicht auszuschließen war (vgl. z.B. auch VwGH 25.03.1981, 13/3438/80, VwGH 03.11.1981, 81/14/0022, VwGH 15.02.1983, 82/14/0135, VwGH 23.05.1984, 82/13/0184).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist aber dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach NUR eine berufliche Veranlassung erkennen lässt. Dies gilt grundsätzlich sowohl für Betriebsausgaben, als auch für Werbungskosten. So hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 22.12.1980, 2001/79, betont, dass Werbungskosten (bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) "weder unvermeidbar noch ... im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers gelegen sein" müssen. Wesentlich ist, dass "die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung

der jeweiligen Einnahmen stehen". Im Erkenntnis vom 21.10.1986, 84/14/0037, hat der Gerichtshof diesen Grundsatz ausdrücklich wiederholt.

Aufwendungen für Arbeitskleidung stellen gemäß Lenneis/Jakom, EStG, 12.Aufl. 2019, §16 Rz. 56, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, insoweit, als es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um sogenannte bürgerliche Kleidung (z.B. Zivilanzüge, Straßenanzüge, weiße Hemden) handelt, die vom Arbeitnehmer überdies privat benutzt werden kann, keine Werbungskosten dar, und zwar selbst dann nicht, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197). Dies gilt auch für solche Fälle, in denen Aufwendungen aufgrund gesetzlicher Kleidungsvorschriften, z.B. für Richter erwachsen. Lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter können als Werbungskosten anerkannt werden (VwGH 29.06.1995, 93/15/0104).

- **Kosten für die vom Bf. privat angeschafften Arbeitsschuhe (86,36 €)**

**Feststehender Sachverhalt:**

Seitens des Arbeitgebers sind dem Bf. Uniform samt Arbeitsschuhe zur Verfügung gestellt worden. Eine Bestätigung des Dienstgebers über den beruflich veranlassten Kauf der vom Bf. privat angeschafften Arbeitsmittel (Arbeitsschuhe, etc.) ist dem BFG nicht vorgelegt worden, womit die Kaufkosten betreffend die in Rede stehenden Schuhe von den Sphären der Einkommenserzielung und Einkommensverwendung nicht abgrenzbar sind.

Den Kosten für die privat angeschafften Arbeitsschuhe (86,36 €) war die Anerkennung des Werbungskostencharakters zu versagen, weil der Arbeitgeber Polizisten zum Tragen einer gleichartigen Kleidung samt Arbeitsschuhe verpflichtet, um optisch einen einheitlichen Auftritt in der Öffentlichkeit sicherzustellen, weshalb jedem Polizisten eine Uniform, Arbeitsschuhe und die für die Ausübung des Berufes notwendigen Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt werden.

Die Polizeiuniform symbolisiert die Zugehörigkeit des Trägers zu einer Organisation und hat über ein einheitliches Erscheinungsbild hinaus meist noch wichtige individuelle Merkmale, die sowohl internen, als auch externen Personen eine Orientierung über die Position eines Uniformierten geben. Indem Uniformen die offizielle Dienstkleidung ihres Trägers darstellen, lassen sie diesen für andere leicht in seiner Funktion bzw. seinem Amt erkennbar und ansprechbar werden. Aufgrund § 1 der Verordnung des Innenministeriums über das Tragen von Uniformen und die Verpflichtung zur Ausweisleistung, BGBl.II Nr.203/2005 vom 30.06.2005, sind Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes des Bundesministeriums für Inneres dazu verpflichtet, im Dienst die amtlich zugewiesene oder mit Zustimmung des Bundesministeriums für Inneres beschaffte Dienstkleidung zu tragen. Die Erläuterung des Bf. zur Rechnung für die vom Bf. privat angeschafften Arbeitsschuhe mit den Worten "*Zur Verfügung gestellten Schuhe passten nicht. Befinden sich auf der Dienststelle und werden noch immer getragen*" verschafft Gewissheit über dem Bf. amtlich zugewiesene Schuhe. Da der Arbeitgeber bestimmte Bekleidungsvorschriften erlassen und den Arbeitnehmer mit Dienstkleidung und Ausrüstungsgegenständen

ausgestattet hatte, ohne dass der Bf. Ausstattungsmängel dem Dienstgeber nachweislich zur Kenntnis gebracht und diese Anzeige dem BFG als Beweismittel im Beschwerdeverfahren angeboten hatte, war eine berufliche Notwendigkeit des Kaufs z.B. der Arbeitsschuhe anhand der Aktenlage nicht festzustellen.

Die Notwendigkeit der Vorlage entsprechender Beweismittel, wenn den privat angeschafften Arbeitsschuhen Werbungskostencharakter zugesprochen werden soll, war aus dem Kundenkreis der A-Gesellschaft insoweit, als auch Outdoor-Aktivisten zu den Kunden dieses Unternehmens zählen, abzuleiten.

Als Freiluft- oder Outdoor-Sport wird jede selbst bestimmte Bewegungshandlung in der freien Landschaft bezeichnet, die eine Auseinandersetzung mit der Natur oder mit sich selbst in der Natur ermöglicht. Natursport wird typischerweise in Funktionsbekleidung, sogenannter Outdoor-Bekleidung, praktiziert und wird von vielen auch im Alltag getragen. Outdoor-Funktionsbekleidung bietet Schutz vor extremem Wetter bei Sportaktivitäten im Freien oder der Ausübung von Natursport.

Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

Da der Bf. den Werbungskostencharakter der Kosten für die privat angeschafften Schuhe in Höhe von 86,36 € nicht nachgewiesen hatte, war den Kosten für die vom Bf. privat angeschafften "Arbeitsschuhe" die Anerkennung als gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähige Werbungskosten zu versagen.

#### • Kosten für die Ausrüstungsgegenstände

##### Feststehender Sachverhalt:

Seitens des Bf. sind Kosten für diverse Arbeitsmittel (Waffenzubehör, Rucksack, Tasche, etc.) als Werbungskosten geltend gemacht worden, für die eine Bestätigung des Dienstgebers über die berufliche Notwendigkeit der angeschafften Arbeitsmittel nicht vorgelegt worden ist. Die Rechnung vom 29.01.2018 weist an Kostenpositionen jene für ein "Cytac Holster für Glock 43 (29,90 €)" aus, bezüglich dieser der Bf. u.a. angemerkt hat: "Sich i.d.Dienst stellen".

Vor diesem Hintergrund waren den vom Finanzamt in Höhe von 3.751,87 € anerkannten Werbungskosten lediglich noch die Kosten für ein Holster in Höhe von 29,90 € hinzuzurechnen, weil § 22 Abs. 2 Waffengesetz 1996 bestimmt, dass ein Bedarf zum Führen von Schusswaffen der Kategorie B (=Faustfeuerwaffen, Repetierflinten und halbautomatische Schusswaffen, die nicht Kriegsmaterial oder verbotene Waffen sind) bei einem Organ des öffentlichen Sicherheitsdienstes (§ 5 Abs. 2 SPG) als gegeben anzunehmen ist. Dieser Bedarf ergibt sich aus dem Berufsbild für Polizisten, weil die Organe für den Schutz und die Sicherheit der Bevölkerung und für die Aufrechterhaltung der öffentlichen Ordnung in ihrem Zuständigkeitsbereich zu sorgen haben. Während der Begriff "Schutz" für Herstellung oder Aufrechterhaltung von Sicherheit steht, ist der Begriff "Öffentliche Sicherheit" die Bezeichnung für die Wahrung der objektiven Rechtsordnung, der Einrichtungen des Staates sowie der Rechtsgüter (wie Leben, Gesundheit, Freiheit oder Eigentum) und Grundrechte des Einzelnen und sichert

verbrieft subjektive Rechte, individuelle Rechtsgüter und den Staat selbst in Bestand und Funktionsfähigkeit seiner Institutionen. Die öffentliche Sicherheit steht neben der öffentlichen Ordnung, geht meist im gemeinsamen Gefahrenbegriff („Störung oder konkrete Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung“) auf und umfasst die Unversehrtheit der objektiven Rechtsordnung.

Ein Holster ist eine Tasche für Pistolen zum Zweck des schnellen Zugriffs. Achselholster oder Schulterholster werden unter den Achseln verdeckt getragen, damit die Waffe nicht sofort erkannt wird. Gürtelholster sind am meisten verbreitet und werden am Gürtel getragen. Da das Holster für das Tragen der Waffe des Bf. zu ziviler Kleidung außerhalb der Dienstzeiten erforderlich ist, waren die durch die Rechnung vom 29.01.2018 belegten Kosten für den Holster Clock 43 in Höhe von 29,90 € als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 anzuerkennen.

Den Kaufkosten für die vom Holster für die Clock 43 verschiedenen "Arbeitsmittel" war hingegen ein Werbungskostencharakter abzusprechen, weil anhand der Aktenlage die berufliche Notwendigkeit für die PRIVAT veranlasste Anschaffung dieser Gegenstände, wie aus den nachfolgenden Ausführungen ersichtlich, nicht festzustellen war:

Wie aus [https://www.who.int/violence\\_injury\\_prevention/violence/world\\_report/en/summary\\_ge.pdf](https://www.who.int/violence_injury_prevention/violence/world_report/en/summary_ge.pdf) (Beilage zum Erkenntnis, RV/7104069/2019) ersichtlich, definiert die Weltgesundheitsorganisation Gewalt in dem Bericht "Gewalt und Gesundheit" (2002) wie folgt: "Gewalt ist der tatsächliche oder angedrohte absichtliche Gebrauch von physischer oder psychologischer Kraft oder Macht, die gegen die eigene oder eine andere Person, gegen eine Gruppe oder Gemeinschaft gerichtet ist und die tatsächlich oder mit hoher Wahrscheinlichkeit zu Verletzungen, Tod, psychischen Schäden, Fehlentwicklung oder Deprivation führt."

Das Gewaltmonopol des Staates ist die ausschließlich staatlichen Organen vorbehaltene Legitimation, physische Gewalt auszuüben oder zu legitimieren (Unmittelbarer Zwang).

Der Begriff „Polizei“ ist der Überbegriff für den materiellen, formellen und organisatorischen Polizeibegriff. Der "materielle Polizeibegriff" beinhaltet die mit Zwangsgewalt verbundene Staatstätigkeit, die darauf abzielt, von der Allgemeinheit oder dem Einzelnen Gefahren abzuwehren, durch welche die öffentliche Sicherheit oder Ordnung bedroht wird (Gefahrenabwehr). Der "Polizeibegriff im organisatorischen Sinn" orientiert sich an der Zugehörigkeit zu den Stellen der öffentlichen Verwaltung, die dem Organisationsbereich der Polizei zuzurechnen sind. Der "formelle Polizeibegriff" beschreibt die von den Polizeibehörden ausgeübten staatlichen Funktionen.

Wie aus Artikel 18 B-VG ersichtlich, darf die gesamte staatliche Verwaltung gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Auf Grund der Gesetze kann jede Verwaltungsbehörde innerhalb ihres Wirkungsbereiches Verordnungen gemäß § 18 Abs. 2 B-BVG erlassen.

Das Sicherheitspolizeigesetz (SPG) regelt die Organisation der Sicherheitsverwaltung und die Aufrechterhaltung der öffentlichen Ruhe, Ordnung und Sicherheit in Österreich und stellt somit die rechtliche Grundlage für die Sicherheitsbehörden und deren Organe,

also die Polizei dar. Darüber hinaus regelt das SPG die Organisation und Aufgaben der Sicherheitsbehörden und des Wachkörpers Bundespolizei.

Handlungsbedarf für einen Polizisten besteht, wenn die öffentliche Ordnung gestört wird und dieses Verhalten geeignet ist, berechtigtes Ärgernis zu erregen, sodass es gemäß § 81 SPG strafbar ist. Wer sich trotz vorausgegangener Abmahnung gegenüber einem Organ der öffentlichen Aufsicht, während dieses seine gesetzlichen Aufgaben wahrnimmt, aggressiv verhält, begeht eine Verwaltungsübertretung gemäß § 82 Abs. 1 SPG. Liegt eine Ordnungsstörung vor, so besteht für einen Polizisten nach dem Verwaltungsstrafgesetz die Möglichkeit der Festnahme, und zwar dann, wenn der Störer bei seinem Verhalten vom Bf. auf frischer Tat betreten wurde und der Störer trotz Abmahnung des Polizisten in der Fortsetzung der strafbaren Handlung verharrt oder versucht, sie zu wiederholen. Allerdings haben Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes von einer Festnahme abzusehen, wenn dies durch ein gelinderes Mittel verhindert werden kann. Die gelinderen Mittel bestehen darin, entweder den Störer vom öffentlichen Ort wegzuführen oder Sachen sicherzustellen, die für die Wiederholung der Störung benötigt werden.

Unbestritten ist, dass zu den Aufgaben von Polizisten über die Untersuchung von Vergehen hinaus

- die MITWIRKUNG bei aa) Fahndungen, bb) der Sicherung von Großveranstaltungen, cc) Festnahmen, dd) der Aufklärung von Verbrechen,
- die Übernahme der SICHERUNG VON BEWEISEN,
- die BEFRAGUNG von Zeugen,
- die VERNEHMUNG verdächtiger Personen,
- die REGELUNG des Verkehrs im Außendienst,
- die Durchführung von (Verkehrs-, Fahrzeug-, Personen-)KONTROLLEN im Außendienst,
- das Verteilen von STRAFEN bei regelwidrigem Verhalten (z.B. Geschwindigkeitsüberschreitungen) im Außendienst,
- die ERLEDIGUNG VON VERWALTUNGSAUFGABEN [z.B. aa) Aufnahme von Anzeigen, bb) Verfassen von Berichten und Protokollen] gehören.

Die Verordnung, welche das Einschreiten der Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes beinhaltet und erlassen wurde, um den Organen des öffentlichen Sicherheitsdienstes jene Regeln zusammengefasst darzustellen, die über die gesetzlichen Anordnungen für ihr Einschreiten hinaus maßgeblich sind, ist die Richtlinien-Verordnung (RLV) BGBI. Nr.266/1993, des Innenministers der Republik Österreich. Die gesetzliche Grundlage für diese Verordnung ist § 31 SPG.

Wie aus § 1 RLV mit seinen Bestimmungen zur "Aufgabenerfüllung" ersichtlich, haben § 1 Abs.1 RLV zufolge die Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes, zu denen der Bf. zählt, jene Aufgaben innerhalb der Sicherheitsverwaltung (§ 2 Abs.2 SPG) zu erfüllen, die im Rahmen des Exekutivdienstes, insbesondere durch die Ausübung verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt zu besorgen sind.

Nach § 1 Abs. 2 RLV haben die Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes im Dienst ihre Aufgaben nicht unbeschränkt, sondern nur soweit, als dies aufgrund ihres **Ausbildungsstandes** und ihrer **beruflichen Erfahrung** von ihnen erwartet werden kann, zu erfüllen. Erfordert die Aufgabenerfüllung eine **besondere Ausbildung** (z.B. im Falle einer Geiselnahme, eines Gefahrengütertransports oder einer Bedrohung mit Sprengstoff) und ist ein entsprechend ausgebildetes Organ nicht zur Stelle, so haben andere Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes wie z.B. ein Streifenpolizist **nur** dann einzuschreiten, wenn die erwarteten Vorteile sofortigen Handelns die Gefahren einer nicht sachgerechten Aufgabenerfüllung aufgrund besonderer Umstände überwiegen.

Sofern sich nicht bereits aufgrund dienstrechtlicher Vorschriften die Verpflichtung außerhalb des Dienstes einzuschreiten ergibt, haben § 1 Abs. 3 RLV zufolge die Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes, denen der Bf. zuzurechnen ist, diesfalls zur Erfüllung ihrer Aufgaben **nur** dann einzuschreiten, wenn sie erkennen, dass dies zur Abwehr einer gegenwärtigen oder unmittelbar drohenden Gefahr für Leben, Gesundheit, Freiheit von Menschen oder für fremdes Eigentum in großem Ausmaß erforderlich, verhältnismäßig und ihnen dies nach den eigenen Umständen zumutbar ist. Erscheint das Einschreiten durch Ausübung sicherheitsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt dringend geboten, so hat der Bf. die Sicherheitsbehörde hievon zu verständigen.

Aus § 1 RLV ist somit zu entnehmen, dass der Bf. seine Aufgaben so zu erfüllen hat, soweit dies aufgrund seines Ausbildungsstandes und seiner beruflichen Erfahrung erwartet werden kann, sodass er, wenn für eine bestimmte Aufgabe eine besondere Ausbildung erforderlich ist (z.B. die eines COBRA-Beamten bei einer Geiselnahme), ein solchermaßen ausgebildetes Organ aber nicht zur Verfügung steht, nur dann einzugreifen hat, wenn die erwarteten Vorteile sofortigen Handelns die Gefahren einer nicht sachgerechten Aufgabenerfüllung aufgrund besonderer Umstände überwiegen.

Wenn der Bf. außer Dienst ist, hat er sich, sofern sich nicht bereits aufgrund dienstrechtlicher Vorschriften die Verpflichtung, außerhalb des Dienstes einzuschreiten, ergibt, zur Erfüllung seiner Aufgaben nur dann einzubringen,

- wenn er erkennt, dass dies zur Abwehr einer gegenwärtigen oder unmittelbar drohenden Gefahr für Leben, Gesundheit, Freiheit von Menschen oder für fremdes Eigentum **in großem Ausmaß erforderlich** ist,
- wenn ihm dies nach den Umständen **zumutbar** ist.

Bei dringender Gebotenheit des Einschreitens durch Ausübung sicherheitsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt hat der Bf. die zuständige Sicherheitsbehörde davon zu verständigen.

Nur unter den geschilderten Voraussetzungen ist der Bf. als Organ verpflichtet, sich in den Dienst zu stellen, andernfalls macht er sich einer Dienstpflichtverletzung schuldig. Auf schikanöses In-Dienst-Stellen als mögliche Begründung für Strafbarkeit wegen Amtsmisbrauchs sei verwiesen.

Vor diesem Hintergrund ergab sich die Dringlichkeit eines Nachweises für die berufliche Notwendigkeit aller privat angeschafften Arbeitsmittel, weil es keine gesetzliche Bedingung

ist, dass der Bf. als Organ eine entsprechende Uniform tragen muss, um rechtmäßig einzuschreiten [In diesem Fall hat eine gegenüber dem Betroffenen wahrnehmbare ausdrückliche Erklärung des In-Dienst-Stellens zu erfolgen].

Die Bestimmung des § 3 RLV, wonach der Bf. als Organ dazu verpflichtet ist, auf die Vermeidung von Gefahren für sich selbst zu achten, die zur Aufgabenerfüllung nicht erforderlich oder unverhältnismäßig sind, also die Eigensicherung des Bf. als Polizist heißt, dass das Organ nicht dazu verpflichtet ist, zum Schutz von Rechtsgütern anderer einzuschreiten, wenn die drohende Gefahr offenkundig und erheblich weniger schwer wiegt als die Gefährdung der eigenen körperlichen Sicherheit, die in Kauf zu nehmen wäre. Zwar gehört es zu den Dienstpflichten eines Organs unter bestimmten Voraussetzungen Gefahren aufzusuchen oder im Gefahrenbereich zu bleiben, dennoch bedarf es insbesondere im Verhältnis zu Bedrohungen der Rechtsgüter Freiheit und Eigentum von Menschen eines zusätzlichen Abwägungskriteriums, um dem Umstand gerecht zu werden, dass die Minderung der Gefahr eine Bestimmungsgröße für das Handeln des Organs sein muss. Dies kann in bestimmten Situationen sogar dazu führen, dass ein Einschreiten unterbleibt und sohin ein beruflich veranlasster Gebrauch des Bf. von der privat angeschafften Waffe auszuschließen ist.

Angesichts des staatlichen Gewaltmonopols wird die Dringlichkeit der Vorlage einer Bestätigung des Dienstgebers des Bf. über die berufliche Notwendigkeit aller privat angeschafften Arbeitsmittel, um diese ausnahmslos der beruflichen Sphäre des Bf. hinzurechnen zu können, durch das Ergebnis einer Risikoanalyse bezüglich der einzelnen Polizeigruppen bestätigt:

Exekutivbedienstete im Polizeidienst können je nach Spezialisierung und Abteilung in verschiedenen Fachgebieten (z.B. Autobahnpolizei, Polizeidiensthundewesen, Alpine Einsatzgruppe) tätig sein.

Beim Streifendienst wird ein Polizist mit allen polizeilichen Sachverhalten (Fahndungen, Verkehrsunfälle, Diebstahl, Gewaltdelikte, Todesfälle, usw.) konfrontiert, wehrt akute Gefahren ab, leitet weitere Maßnahmen ein, nimmt Anzeigen auf und hilft den Opfern. Die beruflichen Tätigkeiten von Exekutivbediensteten im Polizeidienst, welche hauptsächlich aus a) Hilfeleistungen, b) Informations- und Beratungstätigkeiten, c) Sicherheitsdiensten (z.B. bei Demonstrationen, Großveranstaltungen), d) Einsätzen bei Unfällen, Einbrüchen u.ä., e) der Verbrechensbekämpfung durch Fahndung und Ermittlung, und f) der Verkehrsüberwachung bestehen, sind zwar vielfältig und mit unterschiedlichen Risiken verbunden, aber nicht mit den Gefahrenrisiken anderer Polizeigruppen vergleichbar.

Zu den Arbeiten im Zuständigkeitsbereich der Kriminalpolizei zählen

a) Ermittlungsarbeiten bei schweren Delikten wie Mord, Raub, Sexualdelikten, Einbruch und Betrugsfällen, b) Brandermittlungen, c) die Bekämpfung von Menschenhandel, Wirtschaftsdelikten, Suchmittelhandel mit internationalem Bezug, d) umfangreiche Tatortarbeit – etwa nach Einbrüchen oder Gewalttaten. Über die mit Einvernahmen oder Hausdurchsuchungen verbundenen Ermittlungsarbeiten hinaus wird die Kriminalpolizei bei ihren Arbeiten im Bedarfsfall durch **Abteilungen** wie etwa die als operative, nicht

als ermittelnde Einheit geltende WEGA und das Einsatzkommando Cobra / Direktion für Spezialeinheiten (EKO COBRA/DSE) unterstützt.

Einsätze der operativen Einheit WEGA - z.B. **Razzien und Durchsuchungen**, bei denen mit Widerstand gerechnet wird, **risikoreiche Verhaftungen** und **andere Einsätze**, bei denen mit Widerstand gerechnet werden muss, - sind Einsätze mit einem qualifizierten Risiko, sodass WEGA-Beamte einer Spezialausbildung durch den Dienstgeber bedürfen, die mit der Ausbildung eines Beamten bei der Streifenpolizei nicht vergleichbar ist.

Auf die Landeshauptstädte Graz und Linz, in denen je eine Dienststelle - "Sonderdienste-Sektor Graz", "Sonderdienste-Sektor Linz" existiert, welche ein ähnliches Aufgabengebiet wie die WEGA erfüllt, sei verwiesen.

Einsätze mit erhöhtem bis sehr hohem Gefährdungsgrad, zu denen z.B. bewaffnete Geiselnahmen, Festnahme von gefährlichen Gewalttätern, Einsätze gegen die organisierte Kriminalität, Operationen zur Bekämpfung von Terrorismus auf österreichischem Staatsgebiet, gehören, bleiben der Sondereinheit EKO-Cobra vorbehalten. In Hinblick auf § 5 Z. 1 der Verordnung des Bundesministers für Inneres über die Sondereinheiten der Generaldirektion für die öffentliche Sicherheit (Sondereinheiten-Verordnung), BGBI. 102.Stück, Nr. 267/1993 vom 27.04.1993, demzufolge es dem EKO-Cobra in unmittelbarer Unterstellung unter den Generaldirektor für die öffentliche Sicherheit schwerpunktmäßig obliegt, gefährlichen Angriffen ein Ende zu setzen, werden gerade solche Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes, die wegen der hiefür gegen Menschen oder Sachen allenfalls erforderlichen Zwangsgewalt besonders geübt und eine besondere Ausbildung absolviert haben, benötigt.

Unbestritten ist, dass der Bf. ein erst seit 01.12.2018 fertig ausgebildeter Polizist ist, den die Nachweispflicht betreffend das Vorliegen von dienstspezifischen Kosten trifft. Trotz der den Bf. treffenden Beweisvorsorgepflicht, um den abgabenrechtlichen Charakter der als Werbungskosten geltend gemachten und noch strittigen Kosten dem Finanzamt bzw. BFG nachweisen zu können, ist dem BFG nicht einmal eine Zustimmungserklärung des Dienstgebers, die es dem Bf. erlaubt, die noch in Rede stehenden Arbeitsmittel (Bekleidung, Rucksack, Tasche, Holster Streamlight etc.) im Polizeidienst zu nutzen, vorgelegt worden. Da der Bf. das Vorliegen von dienstspezifischen Kosten für alle privat angeschafften Arbeitsmittel nicht nachgewiesen hatte, waren von den als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Arbeitsmittel über die von der belangten Behörde als Werbungskosten anerkannten Ausgaben hinaus lediglich die Kosten für ein zur Führung der Privatwaffe notwendiges Holster in Höhe von 29,90 € als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 anzuerkennen. Den übrigen Arbeitsmittelkosten war der Werbungskostencharakter abzusprechen.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit-NEU" für das Streitjahr 2018 dargestellt:

lohnsteuerpflichtige Einkünfte	21.130,39 €
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	2.550,00 €

Pendlerpauschale laut Veranlagung	- 2.286,00 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-2.584,65 €
Werbungskosten laut Parteieneinigung	-1.167,22 €
Holster	-29,90 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit- NEU	17.612,62 €

### Familienheimfahrtkosten

#### **Feststehender Sachverhalt:**

Der Bf. ist ein alleinstehender Abgabepflichtiger, der innerhalb des Zeitraums 1.03.2018-31.07.2018 den Hauptwohnsitz in der A-Gemeinde sowie -ausbildungsbedingt- einen Wohnsitz in A-Stadt gehabt hat. Mit dem angefochtenen Bescheid ist das Pendlerpauschale für monatlich vier Fahrten von A-Gemeinde nach A-Stadt und zurück - 2.286,00 € - berücksichtigt worden. Die Geltendmachung von Familienheimfahrtkosten als Werbungskosten gemäß § 16 EStG ist wegen der beruflichen Notwendigkeit zur doppelten Haushaltungsführung während der Dauer der Ausbildung auf der Polizeiakademie A-Stadt begründet, sodass nur die Anzahl der als Werbungskosten anzuerkennenden Kosten für Fahrten zwischen A-Stadt und A-Gemeinde in der Ausbildungszeit des Bf. in Streit steht. Wird dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.09.1987, 87/14/0066, zufolge bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen sein, um dort nach dem Rechten zu sehen, so ist als erwiesen anzunehmen, dass die belangte Behörde bei der Beantwortung der Streitfrage der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vom VwGH 22.09.1987, 87/14/0066, gefolgt ist.

Dem Antrag des Bf. auf Anerkennung von Familienheimfahrtkosten nicht in Höhe von 2.286,00 €, sondern in einem höheren Umfang war der Erfolg zu versagen, weil mit den Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen ein Sachverhalt vorliegt, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten daher nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltungsführung vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird. Erwachsen den Bf. Fahrtkosten, so sind als solche jene Aufwendungen des Bf., die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen, also die Kfz-Kosten des Bf. als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 absetzbar.

Über die anzuerkennende Häufigkeit der Familienheimfahrten bestehen keine gesetzlichen Regelungen (VwGH 8.2.07, 2004/15/0102), weshalb das Finanzamt die anzuerkennende Anzahl der Familienheimfahrten im Einzelfall zu prüfen hat, wobei insbesondere die Distanz zwischen den beiden Wohnsitzen und die familiären Verhältnisse zu berücksichtigen sind (UFS 18.12.07, RV/1993-W/03). Auf die Begrenzung

der Höhe der absetzbaren Kosten durch § 20 Abs. 1 Z. 2 lit e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. d EStG 1988 sei verwiesen. Bei der Prüfung der Familienheimfahrtkosten war die Abgabenbehörde gemäß § 115 Abs. 1 BAO dazu verpflichtet, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln, jedoch hatte die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze gefunden, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen hätte können. Mit dem aus der Antragsbegründung entnehmbaren Verweis auf die Eigenschaft des Bf. als Hauseigentümer sprach der Bf. lediglich die mit den Alleineigentumsrechten an Liegenschaften verbundenen Pflichten, die gegenüber der „Allgemeinheit“, den Behörden und auch gegenüber den Eigentümern von Nachbarliegenschaften bestehen können, an und brachte damit zum Ausdruck, dass Bauordnungen und andere öffentliche Vorschriften (Flächenwidmungspläne) nicht nur vorsehen, dass man Liegenschaften nicht beliebig bebauen darf, sondern z.B. auch Erhaltungspflichten im öffentlichen Interesse beinhalten. Einem Liegenschaftseigentümer ist es zwar nicht gestattet, auf die Nachbarliegenschaften durch ortsunübliche „Immissionen“ (z.B. Lärm, Geruch, etc.) einzuwirken, allerdings sind Immissionen nur dann, wenn sie das ortsübliche Ausmaß überschreiten und die ortsübliche Benutzung des Grundstücks der Nachbarn wesentlich beeinträchtigen, „verboten“.

Da bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen das wöchentliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen ist, um dort als Hauseigentümer nach dem Rechten zu sehen und den einem Grundeigentümer treffenden Pflichten zu entsprechen, wäre es am Bf. gelegen gewesen, dem BFG Gewissheit über die Notwendigkeit einer höheren Anzahl an Familienheimfahrten in Entsprechung der Pflichten eines Hauseigentümers gegenüber z.B. Dritte nachzuweisen.

Wenn seitens des Bf. weder Rechnungen betreffend Reparatur-, Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten im Haus des Bf. in A-Gemeinde, noch Schreiben von Behörden und Eigentümern der im Einflussbereich der Liegenschaft des Bf. gelegenen Grundstücke zum Beweis dafür, dass von dem Gebäude des Bf. eine Gefahr ausgegangen wäre, sodass der Bf. zur Abwendung gerade dieser Gefahr verpflichtet gewesen wäre, vorgelegt worden waren, war bei dem Grundstück des Bf. in der A-Gemeinde von einer Liegenschaft mit einem darauf befindlichen Haus in ordnungsgemäßen Zustand und daher von einer problemfreien Nutzbarkeit des in Rede stehenden Hauses für Wohnzwecke auszugehen. Aufgrund der Aktenlage in Verbindung mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 22.09.87, 87/14/0066, demnach bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen ist, um dort nach dem Rechten zu sehen, war daher die Beschwerde im gegenständlichen Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

### **Unzulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist eine Revision gegen die Entscheidung gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, weil die Frage betreffend den abgabenrechtlichen Charakter von den diversen Arbeitsmittel (Arbeitsbekleidung, Waffenzubehör, Rucksack, Tasche, etc.) bei einem seit 1.12.2018 fertig ausgebildeten Polizisten eine Rechtsfrage ist, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten ist. Da das BFG bei der Beantwortung der Frage nach der Anzahl der Familienheimfahrten bei einem alleinstehenden Abgabepflichtigen in rechtlicher Hinsicht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 22.09.87, 87/14/0066) folgt, liegt auch bei dieser Rechtsfrage keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Februar 2020