

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde der Bf., Plz1 A., B-Str wohnhaft, vom 22. Oktober 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 vom 23. September 2008 des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach

### **zu Recht erkannt:**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen und die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### **I. Sachverhalt:**

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) ist seit vielen Jahren als Diensthundeführerin bei der Polizeidirektion D. tätig. Ihr Wohnort ist rund 30 km von ihrer Dienststelle entfernt. Die Bf. erhob für die Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2006 und 2007 Anspruch auf den Abzug nachstehender Werbungskosten, die vom Finanzamt nur zum Teil anerkannt wurden.

Veranlagung 2006	AN-Erklärung	angefochtener Est-Bescheid 2006	abändernde BVE
PC- u. Telefonkosten	718,80	718,80	220,00 (60% von AfA f. PC)

große oder kleine Pendlerpauschale	1.071,00 (gr. PP - 40km + vom AG abgezogener gr. PP -20km)	801,00 (Diff. zwischen gr. PP - 40km und vom AG abgezogener gr. PP -20km € 270)	225,00 (Diff. zwischen kl. PP - 40km und vom AG abgezogener gr. PP -20km € 270)
KM-Geld für Dienstfahrten an arbeitsfreien Tagen (3.615 km)	1.302,81	1.302,81	0,00 durch PP abgegolten, weil Arbeitsstätte aufgesucht)
Fremdbetreuungskosten für den Diensthund im Urlaub und Krankenstand	1.020,00	0,00 (fremdunübliche Angehörigenvereinbarung)	0,00 (fremdunübliche Angehörigenvereinbarung)
Haltungskosten für "pensionierten" Diensthund lt. Berufungsergänzung vom 3.5.2010 € 4.324,28	0,00	0,00	0,00

Veranlagung 2007	AN-Erklärung	angefochtener Est-Bescheid 2007	abändernde BVE
große oder kleine Pendlerpauschale	841,00 (Diff. zwischen gr. PP - 40km und vom AG abgezogener gr. PP - 20km € 283,50)	841,00 (Diff. zwischen gr. PP - 40km und vom AG abgezogener gr. PP -20km € 283,50)	237,00 (Diff. zwischen kl. PP - 40km und vom AG abgezogener gr. PP - 20km € 283,50)
KM-Geld für Dienstfahrten an arbeitsfreien Tagen (2.427 km)	912,55	0,00 (durch PP abgegolten, weil Arbeitsstätte aufgesucht)	0,00 (durch PP abgegolten, weil Arbeitsstätte aufgesucht)
Fremdbetreuungskosten für den Diensthund	1.320,00	0,00	0,00

im Urlaub und Krankenstand		(fremdunübliche Angehörigen- vereinbarung)	(fremdunübliche Angehörigen- vereinbarung)
Haltungskosten für "pensionierten" Diensthund  Berufungsergänzung € 3.449,28	0,00	0,00	0,00

Die Bf. erhab durch ihren rechtsfreundlichen Vertreter gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 23.09.2008 mit den Schriftsätzen vom 22.10.2008 und 2.2.2009 form- und fristgerecht Berufung und begehrte eine erklärungsgemäße Veranlagung.

Gegen die in der Folge ergangenen "verbösernden" Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 vom 24.07.2009 stellte die Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag zur Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS).

Auf Grund des Vorbringens der Bf in ihren Eingaben sowie den vom Finanzamt und vom UFS durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

### **Ausgaben für Hundesitting durch nahe Angehörige**

Die Bf. erklärte, in den Jahren 2006 und 2007 bei Verhinderung durch Urlaub oder Erkrankung für die Betreuung ihres Diensthundes "C." Zahlungen an ihren Lebensgefährten, E. (2006: € 680, 2007: € 700) sowie an dessen Mutter, F. (2006: € 680, 2007: € 680) und an seine Schwester, G. (2007: € 380) geleistet zu haben. Zum Nachweis legte sie pro Jahr und Zahlungsempfänger eine Zahlungsbestätigung vor. Darin waren die einzelnen Betreuungstage unter Angabe eines täglichen Betreuungsentgeltes von € 20 aufgelistet und wird vom Empfänger der Erhalt des Gesamtbetrages im jeweiligen Kalenderjahr bestätigt ("Ich, Name ... , bestätige den Erhalt von Euro XXX im Jahr 2006 bzw. 2007"). Weiters legte die Bf. eine Kostenaufstellung vor, in der für jede Fremdbetreuung der Verhinderungsgrund (Urlaub, Schulung/Seminar, Krankenstand) angeführt wurde. In dieser Aufstellung wurden die Fremdbetreuungskosten von € 20 pro Tag um eine vom Dienstgeber erhaltene Vergütung in Höhe von € 5 pro Verhinderungstag vermindert. Die gesamten Werbungskosten aus diesem Titel betrugen im Jahr 2006: € 1.020 und 2007: € 1.320.

Vom Finanzamt wurde festgestellt, dass gemäß der DHV 2005 - Diensthundevorschrift, Erlass des BMI, Zahl: EE2200/0028-II/2/b/2005, dem Diensthundeführer bei Urlaub, Pflegefreistellung, bestimmten Aus- und Fortbildungen und Erkrankungen eine tägliche Vergütung von 0,4% des Gehaltes der Dienstklasse V/2 der Beamten der Allgemeinen Verwaltung gebührt. Daraus und aus den von der Bf. vorgelegten Abrechnungen

gegenüber dem Dienstgeber geht hervor, dass der tägliche Vergütungssatz 2006 € 8,17 und 2007 € 8,36 betragen hat.

Weiters stellte das Finanzamt fest, dass gemäß des oben genannten Diensterlasses (Pkt. 6.11. und 6.12.) Diensthunde bei Erkrankung oder sonstiger Verhinderung des Diensthundeführers grundsätzlich nur von im gemeinsamen Haushalt lebenden, entsprechend unterwiesenen und geeigneten Personen betreut werden dürfen. Bei den Bundesausbildungszentren sind Zwingeranlagen eingerichtet, in denen die Diensthunde im Bedarfsfall eingestellt werden können. Jede außerdienstliche Verwendung des Diensthundes sowie seine auch nur kurzfristige Überlassung an dritte Personen, ausgenommen im gemeinsamen Haushalt lebende erwachsene Personen sowie andere Diensthundeführer ist unzulässig.

Auf Grund dieser Sachlage waren vom Finanzamt mit folgender Bescheidbegründung keine Werbungskosten berücksichtigt worden:

*"Die Zahlungen an den Lebensgefährten würden den von der Judikatur des VwGH entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Leistungen zwischen nahen Angehörigen nicht entsprechen. Eine schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung, mit ausreichender nach außen wirkender Publizität und einem klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt sowie Fremdüblichkeit der Leistungsgestaltung sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Bleiben objektive Zweifel an der erbrachten Leistung oder dem dafür bezahlten Entgelt bestehen, sei der Werbungskostenabzug bei Angehörigenvereinbarungen zu versagen. Eine pauschale Jahresabrechnung - wie von der Bf. vorgelegt - erfülle nicht die erforderlichen Nachweisvoraussetzungen. Die erbrachten Leistungen hätten detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Lagerung dargelegt werden müssen und die Bezahlung hätte zeitnah zu den erbrachten Leistungen erfolgen und dieser Zahlungsfluss nachweisbar sein müssen."*

*Diese Nachweisanforderungen seien ebenso auf die erklärte Leistungsbeziehung mit der Mutter und der Schwester des Lebensgefährten anzuwenden, weshalb auch diese Zahlungen mangels Glaubwürdigkeit nicht anzuerkennen gewesen seien."*

Von der Bf. wurde in ihren Schriftsätze dagegen Folgendes vorgebracht:

*"Von einer familienhaften Mitarbeit sei schon deshalb nicht auszugehen, weil es sich bei den genannten Personen, den Lebensgefährten sowie der Mutter und Schwester des Lebensgefährten um keine Familienangehörigen im rechtlichen Sinne handle. Sie alle treffe weder eine rechtliche noch eine sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht. Auch das Argument, dass die Leistungsbeziehung keinem Fremdvergleich standhalte, gehe ins Leere. Die schon erwähnte Diensthundevorschrift, DHV 2005, verbiete zudem eine Betreuung des Diensthundes durch fremde Personen bzw., in einer fremden Institution. Der Diensthund werde ohne Zwinger gehalten (Wohnungshaltung) und könne daher auch im Falle einer erforderlichen Fremdbetreuung nicht im Zwinger gehalten werden. Da es sich bei dem Diensthund um ein "scharfes Tier" handle, kämen zu seiner Betreuung ohnehin nur Personen in Frage, die der Hund näher kennt. Das seien eben*

*jene Personen, denen die als Werbungskosten geltend gemachten Betreuungsentgelte bezahlt worden seien.*

*Bei dem Lebensgefährten sowie dessen Mutter und Schwester handle es sich um Personen, die den Diensthund seit seiner achten Lebenswoche kennen. Sie seien daher jedenfalls zur Betreuung des Hundes gemäß den Vorschriften der DHV befähigt. Die Betreuung des Hundes fand im Haushalt der Bf. statt, sodass Umstellungsschwierigkeiten und Irritationen des Tieres hätten vermieden werden können.*

*Die Betreuungsausgaben der Bf. von € 20 pro Tag hielten mit den Preisen für die Betreuungen in Hundepensionen oder gleichartigen Einrichtungen einem Fremdvergleich durchaus stand. Je nach Größe des Tieres, Betreuungsumfang und Dauer betrage das tägliche Betreuungsentgelt für Hundesitting zwischen € 18 und € 40. Die vom Dienstgeber erhaltene Vergütung von etwas weniger als € 5 netto sei von den Fremdbetreuungskosten in Abzug gebracht worden.*

*Die Aufteilung der Betreuung auf zwei oder drei Personen folge daraus, dass auch der Lebensgefährte berufstätig sei und nicht immer zur Verfügung stehen könne. Abgesehen davon könne daraus kein Vorwurf erhoben werden, dass die Bf. die Betreuung ihres Diensthundes so organisiert und gestaltet hat, dass der jährliche Veranlagungsfreibetrag der Zahlungsempfänger von € 730 nicht überschritten wurde."*

Bei der Zeugeneinvernahme der Mutter des Lebensgefährten (F.) durch den UFS (Niederschrift vom 24.11.2009) war diese nicht in der Lage den Sachverhalt der entgeltlichen Betreuung des Diensthundes bei Abwesenheit der Bf. detailliert und widerspruchsfrei darlegen. Sie erklärte, dass für die Hundebetreuung ein Stundensatz von € 5,20 pro Betreuungsstunde vereinbart sei. Wenn wegen Verhinderung der Bf. der Hund einen ganzen Tag zu betreuen gewesen sei, habe sie sich die Betreuung mit ihrer Tochter G. geteilt. Wie sie die stundenweise Hundebetreuung mit der Bf. verrechnet und abgerechnet habe, wisse sie nicht. Sie könne sich an die Abrechnungsweise nicht mehr erinnern und habe dazu keine Aufzeichnungen.

Die Zeugin bestätigte, dass die ihr bei der Befragung vorgezeigte Jahresabrechnung ihre Unterschrift enthalte. Sie wisse aber nicht mehr, wann sie diesen Abrechnungsbeleg unterzeichnet habe. Auch den Widerspruch, dass darin ein Betreuungsentgelt von € 20 pro Betreuungstag und keine stundenweise Entgeltverrechnung erfolgt sei, könne sie nicht aufklären.

Die bei der Zeugenbefragung anwesende Bf. äußerte die Ansicht, dass die Zeugin sehr nervös sei und deshalb bei ihren Angaben, den Vergütungssatz von € 5, welche die Bf. von ihrem Arbeitgeber erhalte und jenen Betrag, den sie von der Bf. erhalten habe, verwechselt hätte.

Die Bf. teilte im Zuge des Erörterungsgesprächs (Niederschrift vom 24.11.2009) ergänzend mit, dass sie sich ab dem Jahr 2006 entschlossen habe ihren Angehörigen und Bekannten für ihre Leistungen der Hundebetreuung gebührend zu entlohen. Die Jahre davor habe sie sich mit verschiedenen Sachzuwendungen für deren Unterstützung

bedankt. Sie habe sich erkundigt und festgestellt, dass ein Betreuungsentgelt von € 20 pro Betreuungstag fremdüblich sei. Die Bf. habe am PC für jeden Angehörigen eine Liste geführt, in der sie deren Betreuungsleistungen festgehalten habe. Dabei habe sie darauf geachtet, die Fremdbetreuungsleistungen so in Anspruch zu nehmen, dass für die Angehörigen bzw. Bekannten keine Steuerpflicht entsteht. In der Regel habe sie den Angehörigen oder Bekannten noch am selben Tag der Betreuungsleistung das Geld sofort bar ausbezahlt. Wenn sie den Geldbetrag gerade nicht parat gehabt habe, habe sie jedenfalls am Monatsende die ausstehende Barzahlung vorgenommen. In den Listen habe sie auch die Zahlungen vermerkt. In ihrem Arbeitskalender würden eine Vielzahl beruflicher Vermerke eingetragen, unter anderem auch die Fremdbetreuung durch die genannten Personen. Die Abrechnungsbelege pro Angehörigen (Lebensgefährte sowie dessen Mutter und Schwester) habe sie am 5.1.2006 und 2.1.2007 abgeschlossen, ausgedruckt und diesen zur Unterzeichnung vorgelegt.

### **Pendlerpauschale**

Vom Dienstgerber wurde im Schreiben vom 12.3.2009 bestätigt, dass die Bf. exekutiven Außendienst versehe. Sie leiste Schichtdienst, so genannten Fünfgruppendienst nach Dienstplan B, wonach sie idR 15 x (in einigen Monaten, z.B. Februar 14 x) ihre Dienststelle anfahren müsse. Da die Dienstnehmerin einen Spezialhund (Bargeldspürhund) führe, müsse sie öfters zu Einsätzen außerhalb ihres Dienstplanes anrücken. Zu den Plandiensten kämen daher noch etliche Überstundendienst und Kommandierungen pro Monat hinzu. Die Einsätze gingen stets von ihrer Dienststelle (wegen Ausrüstung, Dienstfahrzeug, ect.) aus.

Die Dienststelle der Beamten ist seit 1.1.2006 der Polizeidiensthundestützpunkt in D., X-Bez. K-Str. . Der Tagdienst gehe von 6.30 bis 18.30 Uhr und der Nachtdienst von 18.30 bis 06.30 Uhr. Entsprechend der Arbeitnehmererklärung der Beamten werde vom Dienstgeber für ihre Fahrten zur Dienststelle eine Pendlerpauschale berücksichtigt. Für die zusätzlichen Fahrten für Überstundenleistungen und Zusatzdienste erfolge keine Fahrtkostenabgeltung.

Nach den aktenkundigen Routenabfragen betrage der Arbeitsweg der Bf. 32 Straßenkilometer, wofür mit dem Pkw eine Wegzeit von 45 Minuten benötigt werde. Im Vorhalt des Finanzamtes vom 27.5.2009 wurde der Bf. mitgeteilt, dass für die Zurücklegung dieser Wegstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln eine Wegzeit von nicht mehr als zwei Stunden benötigt werde. In der Bescheidbegründung der BVE vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass durch eine - bei Pendlern übliche - optimale Kombination von Pkw und öffentlichen Verkehrsmitteln eine noch kürzere Wegzeit erreicht werden könne. Für die Wegstrecke zwischen Wohnung und Busbahnhof, A. würden mit dem Pkw lediglich 15 Minuten (inkl. Zeiten für Inbetriebnahme und Parken) benötigt. Für die weitere überwiegende Wegstrecke mit den öffentlichen Verkehrsmitteln betrage die reine planmäßige Fahrtzeit zwischen 1:02 und 1:18 Stunden.

Die Wartezeiten zwischen Ankunft des öffentlichen Verkehrsmittel am Arbeitsplatz und Arbeitsbeginn (6.30 und 18.30 Uhr) sowie die Wartezeit zwischen Arbeitsende und Abfahrt des öffentlichen Verkehrsmittel wurden vom Finanzamt in seiner Beurteilung jedoch nicht berücksichtigt. Unter Hinzurechnung dieser anfallenden Wartezeiten, die Bestandteil der Wegzeit sind, benötigt die Bf. von Tür zu Tür zwischen 94 Minuten und 103 Minuten.

Die Bf. wandte dagegen in der Berufsbegründung vom 27.4.2009 und in der Vorhaltsbeantwortung vom 26.09.2009 ein, dass die Wegstrecke nach dem Kilometeranzeiger des Pkw der Bf. 32,5 km betrage. Auch der Routenplaner von "herold.at" weise die Strecke mit 31 Kilometer aus. In den meisten Fällen betrage die Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln (von Tür zu Tür) mehr als zwei Stunden, wobei ein oftmaliges Umsteigen (bis zu fünfmal) notwendig sei und außerdem lange Wegstrecken zu Fuß zurückgelegt werden müssten. Es sei zu berücksichtigen, dass die Bf. einen "scharfen" Diensthund und eine Vielzahl von Ausrüstungsgegenständen am Arbeitsweg mitführen müsse und deshalb die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar sei. Bei dieser Unzumutbarkeit gehe es - entgegen der Auffassung des Finanzamtes - keinesfalls um ein subjektives Empfinden, weil jedem Hundeführer die öffentliche Anreise nicht zugemutet werden könne. Zusätzlich zum Mitführen des Diensthundes müsse die Bf. weiters umfangreiches Gepäck mitnehmen. Dies bestehe aus zwei Einsatztaschen sowie Ausrüstungs- und Ausbildungsgegenstände für den Hund. Der Bf. als Diensthundeführerin gebütre daher die große Pendlerpauschale, weil wegen der mitzuführenden Dienstbehelfe (Hund, Gepäck) die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar sei.

Vom Dienstgeber (Schreiben vom 14.10.2009) wurde bestätigt, dass die Bf. als Diensthundeführerin eine Vielzahl von Ausrüstungsgegenständen in mehreren Einsatztaschen bzw. Einsatzkoffern auf ihrem Arbeitsweg mitzuführen habe. Es handle sich dabei um Utensilien, welche für die hundespezifischen Einsätze und Trainingseinheiten notwendig sind und vom Dienstgeber in einfacher Ausfertigung zur Verfügung gestellt werden. Diese Gegenstände werden sowohl im Dienst als auch bei der Betreuung des Diensthundes in der arbeitsfreien Zeit vom Hundeführer benötigt. Der Dienstgeber vertrete daher die Ansicht, dass einem Polizeidiensthundeführer die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel objektiv nicht zumutbar sei.

Im Zuge des Erörterungsgespräches (24.11.2009) wurden auch die mitzuführenden Arbeitsmittel und Ausrüstungsgegenstände in Augenschein genommen. Es handelte sich um den Diensthund (Schäferhund), einen großen Metallkoffer (60x40x40) und einer ähnlich großen Tasche sowie einer Liegematte und einem Behältnis für Futter, Fressnapf und Wasserschüssel.

Nach Angaben der Bf. komme es auch regelmäßig vor, dass sie zwei Hunde zur Arbeitsstelle mitnehmen müsse. Etwa ab dem 8 Lebensjahr werde dem Hundeführer zusätzlich ein junger Zweithund zugeteilt. Der dann nach rund 1 ½ Jahren den alten Diensthund ablöse. Im Jahr 2006 sei ihr Althund, R.., vom Dienstgeber ausgemustert

worden und sie habe dann auf ihre Kosten für die gesamte Betreuung dieses Tieres aufkommen müssen.

Wenn es die Betreuungssituation für den Althund erforderte, habe sie diesen auch mit zur Arbeit genommen und wiederum zwei Hunde am Arbeitsweg mitzuführen gehabt. Vom Arbeitgeber sei dies akzeptiert worden.

### **Fahrtkosten (KM-Geld) für außerplanmäßige Arbeitsleistungen**

Die Bf. begehrte Werbungskosten auf Basis des amtlichen Kilometergeldes für Fahrten mit ihrem Pkw zur Verrichtung von verschiedenen Überstundenleistungen an nach Dienstplan arbeitsfreien Tagen, (z.B. Objektüberwachungen, Fortbildungsveranstaltungen Veranstaltungsdienste, Einsatzkommandierungen). Sie legte eine Aufstellung vor, an welchen arbeitsfreien Tagen sie diese zusätzlichen beruflichen Fahrten ausgeführt habe. Darin wurden auch der Zweck der Dienstverrichtung und die Wegstreckenlänge ausgewiesen.

In der vorstehend bereits dargelegten Auskunft des Dienstgebers vom 12.3.2009 wurde die Verrichtung von Überstundenleistungen an planmäßig arbeitsfreien Tagen bestätigt. Dazu wurde von der Dienststellenleitung angemerkt, dass die Dienstnehmerin für diese Überstundendienste die Dienststelle habe aufsuchen müssen. Auch die außerplanmäßigen Dienstleistungen der Bf. seien stets von der Dienststelle weggegangen, weil sich dort unter anderem das zu verwendende Dienstfahrzeug sowie die erforderlichen Ausrüstungen (z.B. Funkgeräte) befunden hätten. Die angeführten Seminare seien ebenfalls an der Dienststelle, auf deren Gelände sich das Bundesausbildungszentrum für Polizeidiensthunde befindet, abgehalten worden.

Dieser Sachverhaltsfeststellung trat die Bf. (Vorhaltsantwort vom 29.6.2009) nicht entgegen, sondern erklärte, dass es sich bei diesem Streitpunkt um eine reine Rechtsfrage handle. Die Bf. vertrete die Auffassung, dass die Ausgaben für zusätzliche Fahrten zwischen Wohnung Dienststelle zur Überstundenverrichtung nicht unter die Abgeltungswirkung der Pendlerpauschale fallen würden. Dies führe nämlich zu einer massiven Benachteiligung jener Steuerpflichtigen, die für zeitliche Mehrleistungen (wie Überstunden) eine beträchtliche Anzahl zusätzlicher Fahrten zur Arbeitsstelle vornehmen müssen. Jene Arbeitnehmer, die keine Überstunden leisten oder sie an regulären Arbeitstagen in unmittelbaren Anschluss verrichten können, wären jedenfalls wesentlich besser gestellt. Dem Gesetzgeber könne nicht unterstellt werden, dass er bewusst eine solche Ungleichbehandlung in Kauf nehmen wolle.

### **Notebook und Telefonkosten**

Die Bf. erklärte im Veranlagungsjahr 2006 auf Grund der Anschaffung eines Notebooks im November 2004 in Höhe von € 1.100 eine AfA von 33% der Anschaffungskosten (€ 367). Weiters machte sie beruflich veranlasste private Telefonkosten geltend und legte zum Nachweis drei Telefonrechnungen (für die Monate Jänner, Juli und November) für einen Telefonanschluss (einschließlich Internetverbindung) ihres Lebensgefährten vor. Die darin

ausgewiesenen Gebühren (€ 115, € 126, € 110) zog sie zur Gänze als Werbungskosten ab.

In der Berufungsvorentscheidung wurden die Telefonkosten nicht zum Abzug anerkannt, weil die Rechnungen nicht auf die Steuerpflichtige lauteten. Von der AfA wurde ein zu vermutender 40%iger Privatanteil ausgeschieden.

Im Zuge des Auskunftsersuchens des UFS an den Arbeitgeber, teilte dieser mit Schreiben vom 14.10.2009 mit, dass der Beamten in den Jahren 2006 und 2007 ein dienstliches Mobiltelefon mit Privatbenutzungsberechtigung (gegen gesonderte Gesprächsabrechnung) zur Verfügung gestellt war und sie über dieses Diensttelefon somit auch in der Freizeit erreichbar gewesen sei. Ein privater PC mit Internetanschluss sei aus dienstlichen Gründen nicht erforderlich.

In der Berufungsergänzung vom 3.5.2010 erklärte die Bf. ihr Berufungsbegehren auf die Streitpunkte (1. Ausgaben für Hundebetreuung, 2. Pendlerpauschale, 3. Ausgaben für zusätzliche Fahrten bei Mehrdienstleistungen) einschränken zu wollen. (Wortlaut der Erklärung der Bf.: "teilweise Zurückziehung der Berufung bezüglich Werbungskosten für PC und Telefonkosten").

### **Kosten für "pensionierten" Diensthund**

Gleichzeitig wurde in dem oben genannten Ergänzungsschriftsatz vom 3.5.2010 das Berufungsbegehren ausgedehnt und beantragt auch die jährlichen Ausgaben der Bf. für die Versorgung des von der Republik ausgemusterten Diensthundes "R." bei der Steuerbemessung als Abzugsposten zu berücksichtigen.

Diese Ausgaben für Futter, Medikamente, öffentliche Abgaben und Tierarzt beliefen sich nach der angeschlossenen Kostenaufstellung im Jahr 2006 auf € 4.324 und 2007 auf € 3.449. Der gegenständliche Diensthund sei während seiner "Aktivzeit" im Eigentum des BMI/Republik Österreich gestanden und der Bf. für ihre berufliche Tätigkeit als Polizeidiensthundeführerin vom Arbeitgeber zugewiesen worden. Die Haltung und Pflege des Diensthundes in ihrem privaten Wohnungsverband gehöre zu ihrer Berufspflicht. Alters- und gesundheitsbedingt sei der Diensthund nicht mehr einsatzfähig gewesen und deshalb vom Arbeitgeber ausgesondert und der Bf. zur Schenkung angeboten worden. Diese Schenkung habe die Bf. schon aus moralischen und ethischen Gründen angenommen, da eine Einrichtung bzw. ein Platz für die Versorgung pensionierter Diensthunde nicht existiere. Sie habe sich daher bereiterklärt die bisherige Haltung und Pflege des Diensthundes in ihrem Familienverband, nunmehr im Wesentlichen auf ihre Kosten, fortzuführen. Ein Einschlafen des Tieres komme für einen Polizeihundeführer - im gegenständlichen Fall für die Bf. - schon auf Grund der langjährigen emotionalen Bindung zum Hund nicht in Frage. Auf Grund der Ausbildung und starken Dominanz eines Polizeihundes könne nur ein entsprechend versierter und ausgebildeter Hundehalter die weitere Pflege und Betreuung für einen ausgesonderten Polizeidiensthund übernehmen.

Der Dienstgeber leistet den Diensthundeführern, für die Übernahme des ausgeschiedenen Diensthundes ins Privatvermögen mit der Pflicht zur weiteren Pflege und Betreuung einen

jährlichen steuerfreien Kostenbeitrag von € 145. Daraus könne der enge Zusammenhang dieser Hundehaltungskosten mit der Berufstätigkeit als Polizeidiensthundeführer klar ersehen werden. Die tatsächlichen Haltungskosten für einen "Altdiensthund" seien jedoch erheblich höher, sodass sich der Dienstgeber zu Lasten der Hundeführer erhebliche Mehrausgaben erspare.

Zur Frage der steuerrechtlichen Beurteilung der Hundehaltungskosten werde angeführt, dass ein Diensthund unzweifelhaft als Arbeitsmittel des Diensthundeführers zu qualifizieren sei. Auch wenn die angeführten Hundehaltungskosten zu einem Zeitpunkt anfallen, als der Diensthund nicht mehr für den öffentlichen Dienst verwendet wurde, liegt die Wurzel für diese fortdauernden Ausgaben in der früheren beruflichen Verwendung des Tieres durch den Diensthundeführer.

Ohne die vorangegangene langjährige Dienstzeit, währenddessen der im Eigentum des BMI stehende Diensthund von der Bf. in Erfüllung ihrer Berufspflicht als lebendes Arbeitsmittel "rund um die Uhr" betreut wurde, sei die nachfolgende rechtsförmliche Übernahme des ausgemusterten „dienstuntauglichen“ Altdiensthundes ins Eigentum der Bf. nicht vorstellbar. Die Hundehaltungskosten seien daher keineswegs - so wie bei einem privat angeschafften Hund - Kosten der privaten Lebensführung. Ebenso wie die Haltungskosten während der "Aktivzeit" des Diensthundes ausschließlich beruflich veranlasst sind, seien die unvermeidlich fortdauernden Ausgaben nach der "Pensionierung" des Diensthundes in vollem Umfang Werbungskosten, weil sie - im Hinblick auf die Erwartungshaltung des Dienstgebers - der Erhaltung der Einnahmen des Hundeführers dienen.

Für den Fall, dass das Vorliegen von Werbungskosten verneint werde, möge die Berufungsbehörde die Hundehaltungskosten als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG "dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgrund beruhen" oder als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG in Abzug bringen.

Auf Grund der weitgehenden Übereinstimmungen des Diensthundewesen innerhalb der verschiedenen öffentlichen Dienststellen, wurde der für diesen Bereich verantwortliche Organwalter des BMF (Zollhunde) vom UFS dazu befragt. Dieser gab sinngemäß folgende Stellungnahme ab:

*"Aus langjähriger Erfahrung kann ich bestätigen, dass für einen "pensionierten" Diensthund eine besondere Haltung erforderlich ist. Die derzeitige Praxis ist eine für den Staat bequeme und billige Variante, indem der pensionierte Diensthund kostenlos dem Hundeführer übergeben wird. In allen Fällen der Außerdienststellung des Hundes liegen Gegebenheiten vor, wegen denen der Diensthund nicht mehr einsatzfähig ist (z.B. Leistungsabfall, Krankheit, übermäßige Aggression). In diesen Fällen wird das Tier zum Problemhund, der vom Hundeführer betreut werden muss. Mit der Haltung eines Problemhundes häufen sich Kosten und Zeitaufwand. Bei den Öffentlichkeitsarbeiten wird von der Bevölkerung oft die Frage gestellt, was mit den Tieren nach Beendigung ihrer Dienstzeit geschieht. Die Übergabe ausgemusterter Diensthunde an private Dritte,*

kann sich m.E. keine Behörde erlauben und findet im BMF nicht statt (z.B. Haltungsrisiko bei zu als Waffe ausgebildeten Tieren, hohe Tierarztkosten krankheitsanfälliger Alttiere). Auch die Einlieferung in ein Tierheim wäre gegenüber der Allgemeinheit nicht zu rechtfertigen. Die Gesellschaft sieht beim Hundeführer eine sittliche Verpflichtung, dass er den ihm zugewiesenen Diensthund auch dann weiter zu versorgen und zu pflegen habe, wenn das Tier nicht mehr diensttauglich ist. Auch in der Kollegenschaft der Diensthundeführer wird dieses Berufsethos vertreten. Wie aus dem vorgelegten Erlass des deutschen BMF zu ersehen ist (dBMF, III A5-H4330/07/004 vom 25.7.2008), werden in Deutschland die Kosten für die pensionierten Diensthunde - so wie während ihrer Aktivzeit - im Wesentlichen vom Staat getragen. Der Diensthundeführer übernimmt auf Grund eines Pflegevertrages die weitere Betreuung des ausgemusterten Diensthundes. Der "Dienstpfegehund" steht dabei im Eigentum des Bundes und eine Bundesdienststelle trägt in vollem Umfang die Kosten für Tierarzt und Arzneimittel und leistet einen steuerfreien pauschalen Aufwandsersatz für Futter und Pflege von € 45 pro Monat.

Zur Frage der Freiwilligkeit der Schenkungsannahme des Diensthundes und einer entsprechenden Erwartungshaltung des Arbeitgebers meine ich, dass ganz sicher eine solche berufliche Erwartungshaltung besteht. Ein Vorgesetzter hätte eine schlechte Meinung, wenn ein Diensthundeführer seinen Diensthund nicht übernimmt, außer es bestehen dafür sachliche und verständliche Gründe. In anderen Fällen würde im BMF einem Diensthundeführer, der unbegründet die Schenkung ablehnt, wahrscheinlich kein weiterer Diensthund mehr zugewiesen werden. Nach einer groben Einschätzung werden in ca. 95% der Fälle die nicht mehr diensttauglichen Diensthunde von den Hundeführern übernommen. Dort wo eine Übernahme nicht erfolgt, ist in meiner langjährigen Berufserfahrung immer ein triftiger Grund vorgelegen (z.B. Erkrankung des Hundeführers, Scheidung in Verbindung mit Wohnungswechsel, Hundeallergie in der Familie). In manchen Fällen kann wegen Platzmangels vom Diensthundeführer kein Junghund zusätzlich zum ausgeschiedenen Diensthund geführt werden. Der Dienstgeber nimmt auf diese Situation Rücksicht und weist dem Bediensteten einen neuen Diensthund erst zu, wenn der Althund verendet ist. Die langjährige Zusammengehörigkeit zwischen Hund und Hundeführer und die entstandene Tierliebe sind die Hauptgründe, dass der Hundeführer den ausgemusterten Diensthund übernimmt und auf seine Kosten weiter betreut. Deshalb aber die Kostentragung für den Althund der Privatsphäre des Hundeführers zuzuordnen halte ich für unberechtigt."

Beim Dienststellenleiter der Diensthundeeinheit der Bf. wurde folgender Sachverhalt erhoben:

"Die Tätigkeit der Polizediensthundeführer - wie z.B. das Zuweisen, Halten und Aussondern der Diensthunde - ist im Detail in der Diensthundevorschrift 2005 geregelt. Aus diesem Erlass des BMI geht unter anderem hervor, dass Diensthunde im Familienverband des Diensthundeführers zu halten und zu pflegen sind. Das ist eine Voraussetzung für die Erhaltung der optimalen Einsatzfähigkeit der Diensthunde. Dem

*Diensthundeführer ist jedoch jede außerdienstliche Verwendung des Diensthundes untersagt (Pkt. 6.12 DHV).*

*Erfahrungsgemäß geht die Einsatzfähigkeit von Diensthunden meist zwischen dem 10 und 12 Lebensjahr verloren. In diesem Alter kommt es zu einem signifikanten Leistungsabfall und einer erhöhten Krankheitsanfälligkeit. Die Hunde sind den Anforderungen des Dienstbetriebes nicht mehr ausreichend gewachsen und werden alters- oder krankheitsbedingt ausgesondert.*

*Auf Grund dieser langjährigen Erfahrungswerte wird einem Hundeführer idR. ab dem 9. Lebensjahr seines Diensthundes (Althund) zusätzlich ein Junghund (Welpe) zur Ausbildung zugeteilt. Im Alter von rund 1,5 Jahren wird der Junghund einer eingehenden Diensttauglichkeitsprüfung unterzogen. Wenn diese gegeben ist, kann der Junghund weiter für die Dienstzwecke zum Polizeidiensthund ausgebildet werden. Der "Althund" des Diensthundeführers ist nun 10 Jahre und es erfolgt seine altersbedingte Ausmusterung.*

*Das Diensthundewesen beruht traditionell auf dem Prinzip der vollständigen Hundehaltung und Betreuung beim Diensthundeführer, also auch in dessen Freizeit und Wohnung. Der Hundeführer hat im Dienstinteresse rund um die Uhr Bezug zu seinem Diensthund. Anders etwa die berufliche Pferdehaltung (z.B. Spanische Hofreitschule) wo die Haltung und Betreuung in Einrichtungen des Arbeitgebers erfolgt. Während der Einsatzfähigkeit des Hundes wird dem Hundeführer die Hundehaltung und Pflege in seinem Familienverband vom Arbeitgeber abgegolten. Beispielsweise gebührt für die Betreuung in der Freizeit dem Dienstnehmer eine Arbeitszeitgutschriften (1 Stunde pro Tag) und im Falle von Urlaub und Krankenstand des Hundeführers erfolgt eine finanzielle Abgeltung im Wege der Auszahlung eines lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtigen Betreuungsgeldes (Vergütungssatz 2006 u. 2007: 0,4% von V/2 pro Abwesenheitstag).*

*Diese Form der Haltung und Betreuung des Diensthundes im privaten Familienverband des Hundeführers hat aber entscheidende Auswirkungen auf das "Pensionssystem" der Diensthunde. Die Aussonderung des alters- und krankheitsbedingt nicht mehr einsatzfähigen Diensthundes erfolgt durch ein Schenkungsangebot an den Diensthundeführer. Wird das Geschenk angenommen, scheidet der Hund aus dem zivilrechtlichen Eigentum der Republik aus und geht ins Privateigentum des Hundeführers über.*

*In nahezu 100% dieser Aussonderungsfälle wird vom Diensthundeführer das "Geschenk" angenommen. Die Konsequenz davon ist, dass der für die Sicherheitsbehörde unbrauchbar gewordene Altdiensthund in das Privateigentum des Hundeführers übertragen wird. Dieser ist nun sein Privathund und er muss jetzt für alle Kosten und Risiken des Tieres aufkommen (z.B. Hundesteuer u. Versicherung, Futterkosten, Tierarzt usw.). Der Althund selbst erfährt durch diese - auf einer freiwilligen Geschenkannahme basierenden Pensionierung beim Hundeführer - keine Änderung in der Haltung- und Betreuung, was für diesen optimal ist. Die Althunde habe eine durchschnittliche Lebenserwartung von ca. 12-14 Jahren.*

*Die ausgemusterten Althunde sind materiell wertlos. Rein finanziell betrachtet ein "Danaergeschenk". Das Diensthundewesen vertraut und basiert darauf, dass die Hundeführer, trotz der Freiwilligkeit der Übernahmeverklärung, aufgrund der Verbundenheit und Liebe zu dem Tier die Bereitschaft haben ihm das Gnadenbrot zu finanzieren.*

*Da die pensionierten Diensthunde jedoch von der Republik für Aufgaben der öffentlichen Sicherheit verwendet wurden (exekutives Einsatzmittel nach DHV 2005, bzw. Arbeits- oder Betriebsmittel im steuerrechtlichen Sinne), leistet das BMI den Hundeführern eine Kostenbeteiligung in Form eines jährlichen steuerfreien Aufwandsersatz von € 145. Es wird vom Dienstgeber auch toleriert, wenn der Hundeführer seinen Althund - weil es die Betreuungssituation erfordert - mit zum Dienst nimmt. Bei einem reinen Privathund ist dies nicht gestattet.*

*Eine andere Möglichkeit der "Pensionierung der Altdiensthunde" als bei den Hundeführern, denen sie bisher zur Haltung und Betreuung zugewiesen waren, ist als Regelfall nicht denkbar. Die gewählte Art der Diensthundehaltung im Familienverband des Hundeführers bestimmt grundsätzlich auch die Altersversorgung des Diensthundes.*

*Eine Haltungsänderung von der Wohnungshaltung beim Hundeführer zu einer dauerhaften Zwingerhaltung (z.B. Diensthundestation, Tierheim) wäre für die Althunde eine nicht ertragbare Belastung. Das Auffinden eines neuen Hundehalters für einen krankheitsanfälligen Altdiensthund ist äußerst problematisch. Die Übergabe an Private, die keine Erfahrung mit Polizeidiensthunden haben, ist nicht opportun, weil das Risiko eines Imageschadens für die Republik im Falle einer Bissverletzung zu hoch ist. Die Entscheidung, ob ein ausgemusterter Polizeidiensthund einer Privatperson überlassen werden darf, ist deshalb nach der DHV 2005 dem BMI vorbehalten.*

*Das System der Diensthundehaltung beim Diensthundeführer impliziert somit auch zwangsläufig die berufliche Erwartungshaltung, dass der Diensthundeführer auch die Bereitschaft zur Übernahme des Altdiensthundes in sein Privateigentum aufbringt.*

*Eine derartige Zuneigung und Verbundenheit zum Tier (als Tierliebe im Allgemeinen und zu "seinem" Hund im Besonderen) wird unausgesprochen und ungeschrieben als Eignungsvoraussetzung von einem Diensthundeführer vom Dienstgeber sowie auch in der Kollegenschaft und letztlich auch von der Bevölkerung erwartet. Die DHV 2005 sieht vor, dass zu Beginn neu auszubildender Diensthundeführer ihre Eignung in einer zweiwöchigen Probeweisen Dienstzuteilung zu einer Diensthundeeinheit festgestellt wird.*

*Der systemimmanente Regelfall ist daher die erwartete Übernahme des ausgeschiedenen Diensthundes durch den Hundeführer, auch wenn sie letztlich formal auf seiner freien Entscheidung beruht. In sachlich begründeten Einzelfällen können natürlich Ausnahmen auftreten, die sind aber für das Funktionieren des "Pensionssystems für Diensthunde" nicht relevant."*

Vom Finanzamt wurde die Rechtsaufassung vertreten, dass der für die berufliche Aufgabenerfüllung untauglich gewordene Diensthund vom Hundeführer freiwillig in sein Eigentum übernommen wurde. Die Bf. hätte das Schenkungsangebot des Dienstgebers

nicht annehmen müssen. Die Haltungskosten für den vom Arbeitgeber ausgesonderten und vom Hundeführer ins Eigentum übernommenen Altdiensthundes seien daher Kosten der privaten Lebensführung, für die gemäß § 20 EStG ein Aufteilungsverbot bestehe. Eine Beurteilung dieser Ausgaben für den "pensionierten" Polizeidiensthund als nachträgliche Werbungskosten sei nicht möglich, da kein zwingender Zusammenhang zwischen der Übernahme des Altdiensthundes und der Tätigkeit als Polizist bzw. als Hundeführer bestehe. Die Betreuung des Altdiensthundes sei - wie bei anderen Hundehaltern auch - ausschließlich privat veranlasst und werde daher nicht steuerlich gefördert.

Die ergänzenden Sachverhaltsermittlungen des UFS betreffend Ausmusterung und Übernahme von Altdiensthunden wurden von den Parteien (FA und Bf.) ohne Abgabe einer weiteren Erklärung zu Kenntnis genommen.

### **Fortgesetztes Rechtsmittelverfahren**

Der UFS hat auf Grundlage dieses Sachverhaltes über die Berufung vom 22.10.2008 gegen die ESt-Bescheide 2006 und 2007 mit Berufungsentscheidung vom 21.07.2011, RV/3401-W/09 teilweise stattgebend entschieden und folgende Werbungskosten in Abzug gebracht:

	2006	2007
Gewerkschaftsbeitrag lt. Erkl	78,48	78,48
Ausgaben für Hundesitting	0,00	0,00
Große Pendlerpauschale - Abzug durch AG lt. LZ = Diff./gr. PP – 40km	1.071,00 270,00 801,00	1.125,00 283,50 841,50
Abzug KM-Geld für zusätzliche Arbeitsfahrten	0,00	0,00
Telefon- Internet- und PC-Kosten	0,00	0,00
Ausgaben für Betreuung Altdiensthund	4.324,00	3.449,00
Werbungskosten gesamt	5.203,48	4.368,98

Gegen diese Entscheidung wurde vom FA Amtsbeschwerde an den VwGH hinsichtlich der Anerkennung der großen Pendlerpauschale und von Werbungskosten für die Ausgaben eines nicht mehr beruflich verwendeten Altdiensthundes, den der Hundeführer vom Dienstgeber als Geschenk annimmt.

Mit Erkenntnis vom 29.01.2015, 2011/15/0148 hat der VwGH diese Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, weil zu Unrecht die große Pendlerpauschale wegen Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln berücksichtigt wurde. Ebenso war es rechtswidrig für

einen freiwillig, auf Rechtsgrundlage einer Schenkung ins Eigentum übernommenen Diensthund, der nicht mehr für berufliche Zwecke eingesetzt wird, getätigte Ausgaben als Werbungskosten anzusetzen.

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

Gemäß Art 151 Abs. 51 Z 9 B-VG tritt das BFG an die Stelle des UFS und ist daher für die Entscheidung im fortgesetzten Rechtsmittelverfahren zuständig. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die anhängige Berufung vom BFG als Bescheidbeschwerde iSd Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Gibt der Verwaltungsgerichtshof – wie im gegenständlichen Fall – einer Beschwerde gemäß Art 131 B-VG statt, sind die Verwaltungsgerichte und Verwaltungsbehörden nach § 63 Abs. 1 VwGG verpflichtet, mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Bei seiner neuerlichen Entscheidung ist das BFG an die Rechtsanschauung des Höchstgerichtes gebunden. Diese Bindung besteht nach der Rechtsprechung in allen Fragen, die eine notwendige Voraussetzung des aufhebenden Erkenntnisses bildeten (VwGH 19.11.2009, 2008/07/0167, BFG 26.03.2014, RV/6100510/2013).

Auf die Begründung dieses aufhebenden Erkenntnisses des VwGH (2011/15/0148) wird daher verwiesen und sie ist Bestandteil der gegenständlichen Erkenntnisbegründung.

Hinsichtlich der übrigen Streitpunkte, die nicht Gegenstand der Bescheidbeschwerde vor dem VwGH waren, folgt das BFG der Berufungsentscheidung des UFS vom 21.07.2011, RV/3401-W/09. Das BFG hält an dieser Beweiswürdigung, dem dabei erzielten Beweisergebnis und der rechtlichen Beurteilung dieser Entscheidung fest. Das bedeutet, dass die erklärten Ausgaben für Hundebetreuung durch den Lebensgefährten und dessen Angehörigen sowie für die zusätzlichen Fahrten wegen zeitlicher Mehrdienstleistungen sowie für Nutzung des privaten PC oder Notebooks, Telefon und Internet nicht die Voraussetzungen für Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG erfüllten.

## **Kosten für Hundebetreuung durch nahe Angehörige**

Das BFG erachtet das Vorbringen der Bf., dass sie ihrem Lebensgefährten und dessen Mutter und Schwerster Entgelt für die Betreuung ihres Diensthundes „C.“ bezahlt habe, für nicht zutreffend. Die Jahresabrechnungen der Bw. nehmen ausdrücklich auf die "Zahlung für die Pflege des Diensthundes "C.“ Bezug und sehen ein Tageshonorar von € 20 vor. Aus dem ergänzende Berufungsvorbringen der Bw. ist aber hervorgekommen, dass an Tagen ihrer Verhinderung auch ihr Privathund, der ausgesonderte Altdiensthund "R." zu betreuen war. Der Umstand, dass für diesen Hund keine entgeltliche Leistungsverrechnung für die Fremdbetreuung vorgenommen worden ist, indiziert, dass eine solche auch für den aktiven Diensthund "C. " in Wirklichkeit nicht stattgefunden hat.

Eine eindeutige Bestätigung erfährt dieses Beweisergebnis durch die Zeugenaussage der Mutter des Lebensgefährten. Sie konnte trotz mehrjähriger Abwicklung der behaupteten

entgeltlichen Hundebetreuung nicht einmal das vereinbarte Honorar angeben. Während die Bf. einen einheitlichen Tagessatz erklärte, vermeinte die Bf., dass ein Stundenhonorar vereinbart worden sei. Während nach der Abrechnung der Bf. an Verhinderungstagen stets ein Angehöriger die Fremdbetreuung vorgenommen habe, erklärte die Zeugin, dass sie sich die tageweise Hundebetreuung mit ihrer Tochter geteilt habe. Die Zeugin war auch nicht ansatzweise in der Lage darzulegen, wie sie die stundenweise Hundebetreuung mit der Bf. abgerechnet habe. Nach Vorhalt dieser Widersprüche zu den Erklärungen der Bf. (z.B. durch Vorlage der Jahresabrechnungsbeleg) flüchtete sie sich in einen gänzlichen Erinnerungsverlust.

Daraus ist zu schließen, dass nicht nur bei der Mutter des Lebensgefährten die behauptete Leistungsabrechnung für Hundebetreuung nicht stattgefunden hat, sondern ebenso nicht beim Lebensgefährten und seiner Schwester erfolgt ist.

Das BFG erachtet es als erwiesen, dass eine entgeltliche Hundebetreuung durch die bezeichneten Personen tatsächlich nicht stattgefunden hat und von der Bf. bloß zur Erlangung eines Steuervorteils (zusätzliche Werbungskosten) wahrheitswidrig erklärt wurde. Die Bereitschaft der Bf. zu einem derartigen Verhalten, hat sich auch bei den erklärten Werbungskosten für private PC- und Telefonausgaben gezeigt. Auch hier bestätigten nachträgliche Ermittlungen des UFS beim Arbeitgeber, dass eine berufliche Veranlassung für diese Ausgaben gar nicht bestanden hat (z.B. Diensthandy mit Privatbenutzungsberechtigung).

Die behaupteten Werbungskosten wegen Hundesitting waren Mangels Glaubwürdigkeit des Vorbringens der Bw. daher nicht zu berücksichtigen

Ergänzend wird angemerkt, dass der Lebensgefährte sowie dessen Mutter und Schwester unter den Anwendungskreis der steuerrechtlichen Angehörigenkriterien für die Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten fallen. Auch bei diesen Personen fehlt wegen der verhandenen Nahebeziehung der sonst bestehende Interessensgegensatz bei Rechtsgeschäften, sodass besondere Anforderungen für die steuerliche Beachtlichkeit der Vereinbarungen erfüllt sein müssen.

Die fallweise Betreuung des im gemeinsamen Haushalt lebenden Hundes der Lebensgefährtin (bei deren Verhinderung) ist üblicher Weise Teil der gemeinsamen Haushaltsführung. Für eine derartige familienhafte Mitwirkung ist eine entgeltliche Leistungserbringung außerdem nicht fremdüblich.

### **Fahrtkosten zur Arbeitsstätte für außerplanmäßige Arbeitsleistungen**

Fest steht, dass die Bf. an, nach dem Schichtdienstplan, arbeitsfreien Tagen für verschiedene zeitliche Mehrleistungen ihre Arbeitsstätte aufzusuchen musste. Für diese zusätzlichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden Werbungskosten auf Basis des Kilometergeldes begehrt (2006: € 1.302,81 für 3.615 km und 2007: € 912,55 für 2.427 km). Die Bf. vermeint, dass die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG auf Grund des Sachlichkeitsgebotes für diese gesonderten, zusätzlichen Fahrten nicht gelte.

Der VwGH hat folgende Rechtsprechung zur Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG entwickelt (E. 24.09.2007, 2006/15/0024; 28.10.2008, 2006/15/0319; 22.02.1996, 94/15/0109 u.v.a.):

*„Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag und gegebenenfalls einem Pendlerpauschale berücksichtigt. Damit sind alle Ausgaben für sämtliche Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Solcherart kommt es auf die konkreten den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an (vgl. in diesem Sinne auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2008, ZI. 2006/15/0001).“*

*Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen, bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren. Derartige Fahrten fallen daher auch dann unter den Begriff der "Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte", die nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen abgegolten sind, wenn sie an arbeitsfreien Tagen vom Steuerpflichtigen durchgeführt wurden.“*

Diese einhellige Rechtsprechung bedeutet, dass alle Ausgaben für zusätzliche Fahrten an arbeitsfreien Tagen des Arbeitnehmers ebenso unter die umfassende Abgeltungswirkung des Verkehrsabsetzbetrages bzw. der Pendlerpauschale fallen, wenn bei diesen Fahrten die Arbeitsstätte als Ziel aufgesucht wurde. Abgegolten sind sämtliche Aufwendungen, die auf der Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung anfallen (UFS, 26.06.2006, RV/1586-W/07 zu Zusatzfahrten eines Kriminalbeamten sowie 6.12.2005, RV/1605-W/05, 26.6.2008, RV/1586-W/07).

Es ist erwiesen, dass die Bf. bei den zusätzlichen Fahrten für Überstunden und andere Mehrdienstleistungen zu beruflichen Zwecken die Arbeitsstätte gezielt aufgesucht hat, sodass die hierfür erklärten Kilometergelder nicht als Werbungskosten in Abzug zu bringen waren. Sämtliche dieser Ausgaben auf der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind nämlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag und der Pendlerpauschale - ungeachtet ihrer tatsächlichen Höhe – pauschal abgegolten. Eine Verletzung des Sachlichkeitsgebotes liegt durch diese angemessene pauschale Abgeltung nicht vor.

### **Werbungskosten für Notebook, Telefon- und Internet**

Eine Beschwerde kann nur zur Gänze zurückgenommen werden. Eine teilweise Zurücknahme hinsichtlich bestimmter Beschwerdepunkte - im gegenständlichen Fall nur betreffend die Werbungskosten für Notebook, Telefon und Internetausgaben - ist als Einschränkung des Beschwerdebegehrens, somit als Änderung der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, anzusehen (vgl. VwGH, 16.10.1986, 86/16/0156). Eine solche Einschränkung führt zum Verlust des Anspruches auf Entscheidung im Umfang der Einschränkung, hindert das BFG jedoch nicht,

auch über zurückgenommene Beschwerdepunkte abzusprechen. Eine teilweise Beschwerdezurücknahme schränkt die umfassende Kognitions- und Änderungsbefugnis des BFG gemäß § 279 BAO nicht ein. Das Verwaltungsgericht ist berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Auf Grund der Auskunft des Arbeitgebers geht das BFG davon aus, dass eine berufliche Veranlassung für die Nutzung privater Telefon- und Internetverbindungen sowie eines privaten Notebooks bei der Bf. nicht vorgelegen ist. Es waren Mangels einer feststellbaren beruflichen Veranlassung zur Nutzung des privaten Telefon- und Internets sowie des privat angeschafften Notebooks keine Werbungskosten gegeben.

### **Pendlerpauschale**

Das Erkenntnis des VwGH vom 24.4.2014, 2012/15/0149 lautet auszugsweise:

*„Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), BGBl. II 276/2013 ist auf den Beschwerdefall nicht anwendbar (vgl. § 5 der Verordnung).*

*Eine nähere ausdrückliche Bestimmung, was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu verstehen ist, ist dem Gesetz - wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat - nicht zu entnehmen (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).*

*Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich jedoch, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2006/15/0001, und vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).*

*Der Begriff der Unzumutbarkeit in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt dabei - entgegen der offensuren Annahme der belangten Behörde und der Mitbeteiligten - nicht von der Zumutbarkeit des Pendelns an sich, sondern davon, ob den Pendlern ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Juli 2013, 2009/13/0132).*

*Dies setzt allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraus.*

*Die im angefochtenen Bescheid zitierte Spruchpraxis der belangten Behörde, die ab Erreichen einer gewissen Fahrzeitdauer eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr vornimmt, entspricht damit nicht dem Gesetz. Sie würde dazu führen, dass beispielsweise auf Strecken mit sehr gut ausgebauten Eisenbahnschnellverbindungen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels "unzumutbar" wäre, selbst wenn dieses schneller als der Individualverkehr wäre.*

*Die Notwendigkeit eines Vergleichs zwischen öffentlichem Verkehr und Individualverkehr bestätigen auch die Gesetzesmaterialien, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffes der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG herangezogen hat (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319, und 24. September 2008, 2006/15/0001). Die Erl RV zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen diesbezüglich aus:*

*"'Unzumutbar' sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."*

*Auch nach den Gesetzesmaterialien ist der Begriff der Unzumutbarkeit somit grundsätzlich ein relationaler Begriff ("im Vergleich zu einem Kfz"), wobei die Erläuterungen zudem eine Fahrzeit von 90 Minuten jedenfalls für zumutbar halten. Diese Zumutbarkeitsvermutung tritt zum grundsätzlich gebotenen Vergleich hinzu ("aber auch dann zumutbar, wenn ..."). Keinesfalls ergibt sich daraus jedoch ein "Umkehrschluss", wonach bei insgesamt längerer Fahrzeit die Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich zum Individualverkehr von Vornherein unzumutbar sei.*

*Im Beschwerdefall ergibt sich nach den Feststellungen der belangten Behörde an vier von fünf Arbeitstagen der Mitbeteiligten nur eine Differenz der Gesamtfahrtzeit zwischen Massenbeförderungsmittel (3 Stunden 25 oder 22 Minuten) und Individualverkehr (3 Stunden) von 25 oder 22 Minuten. Damit beträgt die Wegzeit mit dem Massenbeförderungsmittel, wie das beschwerdeführende Finanzamt zu Recht herausstreicht, lediglich das 1,2fache der Wegzeit mit dem Kfz.*

*Gerade in solchen Fällen geringfügiger Differenz der Fahrzeiten ist nach der eindeutigen gesetzlichen Wertung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und seiner vorrangigen Anknüpfung an den öffentlichen Verkehr der Verzicht auf die Benutzung des Individualverkehrs zumutbar. Die Mitbeteiligte räumt im Übrigen auch ein, dass sie tatsächlich nicht mit dem Pkw, sondern mit den öffentlichen Verkehrsmitteln anreist.*

*Dass ein tägliches Pendeln von rund 3 Stunden sowohl mit dem Pkw als auch mit dem Massenbeförderungsmittel an sich belastend ist, ist unzweifelhaft. Insoweit finden auch in anderen Rechtsbereichen - wie etwa in dem von der Mitbeteiligten vorgebrachten Arbeitslosenversicherungsrecht oder bei der Berücksichtigung von Aufwendungen berufsbedingter doppelter Haushaltsführung - andere Unzumutbarkeitsbegriffe Anwendung. Nimmt ein Arbeitnehmer das Pendeln dennoch in Kauf, ist allerdings gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zur Bestimmung des zumutbaren Verkehrsmittels ein Vergleich zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr notwendig.*

*Indem die belangte Behörde ohne das Anstellen eines solchen Vergleichs allein aufgrund einer absoluten Gesamtfahrzeit von über 3 Stunden schon von einer Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln ausgegangen ist und bereits deshalb eine Relevanz der neu hervorgekommenen öffentlichen Anreisemöglichkeiten ausgeschlossen hat, hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.“*

Im Erkenntnis vom 24.4.2014, 2010/15/0156 führt der VwGH zur optimalen Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel Folgendes aus:

*„Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, Wartezeiten usw. Stehen verschiedene gleichermaßen geeignete öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Personenzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Rz 53; sowie zB die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2006/15/0001, VwSlg 8365 F, und vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319).*

*Die einfache Fahrtstrecke des Mittbeteiligten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt rund 74 Kilometer. Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist auf dem weitaus überwiegenden Teil der Fahrtstrecke möglich, weil die Strecke zwischen Wohnung und Bahnhof nur drei Kilometer und die Strecke von der Bahnhaltestelle S zum Arbeitsplatz nur 400 Meter beträgt. Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass der Mitbeteiligte bei optimaler Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") die Arbeitsstätte von seinem Wohnort in weniger als zwei Stunden erreichen könne. Abweichend dazu ging die belangte Behörde von einer Wegzeit über zweieinhalb Stunden aus, weil sie die Auffassung vertrat, dem Mitbeteiligten sei eine Kombination von privatem Verkehrsmittel und Massenbeförderungsmittel nicht möglich, weil er kein Auto besitze.*

*Mit dieser Auffassung ist die belangte Behörde nicht im Recht.*

*Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stellen Werbungskosten dar, die grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag*

*abgegolten sind. Dieser steht allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zu. Darüber hinaus sieht § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für jene Arbeitnehmer, die weitere Strecken zurücklegen oder denen die Benützung von Massenverkehrsmitteln nicht möglich ist bzw. nicht zugemutet werden kann, einen besonderen Werbungskostenpauschbetrag (Pendlerpauschale) vor, der der Art nach mit zwei Stufen festgesetzt ist (sogenanntes kleines und großes Pendlerpauschale).*

*Der besondere Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 2 Z 6 lit. c EStG 1988 steht Arbeitnehmern bei Vorliegen der Voraussetzungen unabhängig vom tatsächlich benutzten Verkehrsmittel zu, somit auch zB bei Car-Sharing-Modellen oder dann, wenn trotz Unzumutbarkeit des Massenverkehrsmittels dennoch dieses benutzt wird (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, 7. EL, § 16 Anm. 82; ebenso Quantschnigg/Schuch, aaO, Rz 50). Das Gesetz stellt nicht auf die tatsächliche Benützung eines bestimmten Verkehrsmittels ab. Da es nicht darauf ankommt, welches Verkehrsmittel ein Arbeitnehmer tatsächlich für seinen Arbeitsweg verwendet, kann auch die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") nicht davon abhängig sein, dass ein Arbeitnehmer über ein auf ihn zugelassenes Kraftfahrzeug verfügt. Andernfalls käme es bei gleicher Wegstrecke und gleich gelagerten Arbeitszeiten zu dem vom Gesetzgeber wohl nicht gewollten Ergebnis, dass Arbeitnehmern, die über kein auf sie zugelassenes Kraftfahrzeug verfügen, das große Pendlerpauschale zuzuerkennen wäre, wohingegen Arbeitnehmern mit Kraftfahrzeug nur das kleine Pendlerpauschale zustünde. Gerade dieses Abstellen auf die tatsächliche Verwendung eines PKW (wie beim KFZ-Pauschale des EStG 1972) wollte der Gesetzgeber des EStG 1988 vermeiden.“*

Auf Grund der Feststellungen des FA und dem Vorbringen der Bf. sowie der vom BFG durchgeföhrten Abfragen von Internet-Routenplanern (z.B. AnachB, Herold, Pendlerrechner) wird für den Arbeitsweg der Bf. von maximal 32 km mit dem Pkw eine Wegzeit von 45 Minuten benötigt.

Durch eine optimale Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel ergibt sich in jedem Fall eine Gesamtwegzeit zwischen 92 Minuten und 100 Minuten. Die Bf. benötigt für die rund 8 km lange Fahrt bis zum Busbahnhof A., wo auch eine öffentliche Parkmöglichkeit besteht, einschließlich Abstell-, Weg- und Wartezeit rund 15 Minuten. Vom Busbahnhof bis zur Arbeitsstätte mit den öffentlichen Verkehrsmitteln beträgt die gesamte Wegzeit zwischen 72 und 80 Minuten. Dazu ist je nach Tag- oder Nachtdienst, Hin- oder Rückfahrt eine Warte- bzw. Gehzeit von 5 Minuten zu rechnen.

Auf Grund dieser an Hand der Fahrpläne ermittelten Wegzeiten ergibt sich bei optimaler Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel für die Bf. in allen Fällen eine maximale Gesamtwegzeit von 100 Minuten.

Wie der VwGH (2011/15/0148) feststellt, steht bei dieser Sachlage, der Bf. keine große Pendlerpauschale zu. Die Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln dauert bei optimaler Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel nämlich nicht mehr als dreimal

so lange, wie die Fahrt mit dem Pkw. Da mit dem Pkw eine Fahrzeit von 45 Minuten benötigt wird, stünde die große Pendlerpauschale erst bei einer Gesamtwegzeit von mehr als 135 Minuten zu. Dies ist aber eindeutig nicht der Fall.

Auf die im Sachverhalt ausführlich dargestellten Arbeitsmittel, die die Bf. am Arbeitsweg mit zu befördern hat, ist der VwGH in seiner Entscheidung nicht eingegangen, weil dieser Umstand im Hinblick auf die bekannte Rechtsprechung des VwGH ohne Bedeutung für die Pendlerpauschale ist. Andernfalls hätte der VwGH diesbezüglich nämlich nicht die Rechtswidrigkeit des Spruches der Berufungsentscheidung festgestellt, sondern lediglich die Begründung für die große Pendlerpauschale – mit Hinweis auf die zu befördernden Arbeitsmittel – richtiggestellt.

Dies war aber nicht der Fall, weil dieser Umstand – wie die Rechtsprechung des VwGH zeigt – für die Pendlerpauschale nicht bedeutsam ist - Erkenntnis vom 28.10.2008, 2006/15/0319:

*„Nach dem klaren Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 sind die Aufwendungen für täglich zurückgelegte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten. Solcherart kommt es auf die konkreten den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an (vgl. in diesem Sinne auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2008, Zi. 2006/15/0001). Auch stellt die Bestimmung nicht darauf ab, ob das private Kfz dem Steuerpflichtigen zudem als Arbeitsmittel dient.“*

Der Bf. gebührt daher 2006 und 2007 die kleine Pendlerpauschale für einfache Fahrtstrecken bis 40 km (2006: € 495 und 2007: € 520,50), so wie vom FA in der BVE vom 24.7.2009 und der dazu erfolgten ergänzenden Bescheidbegründung vom 24.7.2009 dargestellt wurde. Die vom Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug bereits berücksichtigte Pendlerpauschale (2006: € 270 und 2007: 283,50) war beim Ansatz dieser Werbungskosten einzurechnen.

### **Ausgabe für „pensionierten“ Diensthund**

Die Ausgaben des Dienstnehmers für einen vom Arbeitgeber ausgesonderten nicht mehr für berufliche Zwecke verwendeten Diensthund sind, wie in dem Erkenntnis des VwGH (2011/15/0148) prägnant ausgeführt wird, keine Werbungskosten. Weiteren Antworten hierzu ergeben sich aus der Rechtsprechung des VwGH zum Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG.

Die erwiesene Erwartungshaltung des Arbeitgebers, dass der Diensthundeführer den ausgesonderten Diensthund in sein Eigentum übernimm, um ihn dann auf seine Kosten zu versorgen, ändert nichts an dem Faktum, dass der Dienstnehmer dazu rechtlich nicht verpflichtet ist.

Kosten der Hundehaltung gehören zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben der Haushalts- und Lebensführung eines Steuerpflichtigen. Aus der Freiwilligkeit der Annahme des

ausgesonderten Diensthunde (wenn auch in Erfüllung des vom Arbeitgeber eindeutig erwarteten Verhaltens seines Dienstnehmers) ist typischerweise zu schließen, dass eine nicht bloß untergeordnete private Mitveranlassung an der weiteren Betreuung des Tieres vorliegt, sodass diese Ausgaben unter das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG fallen.

Das Erkenntnis des VwGH (2011/15/0148) bedeutet, dass Aufwendungen auf eine lebende Sache (z.B. Hunde, Pferde), die als Arbeits- oder Betriebsmittel verwendet wurden, nicht mehr nahezu beruflich bzw. betrieblich veranlasst sind, wenn ihre berufliche oder betriebliche Nutzung endet. Ausgaben zur fortgesetzten Versorgung solcher Tier aus besonderer Bindung oder allgemeiner Tierliebe, ohne Bestehen einer Verpflichtung, beruhen typischer Weise auf einer relevanten privaten Mitveranlassung und sind daher nicht abzugfähig.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 z. 4 bis 7 EStG zufließen.

Im Hinblick darauf, dass nach der Rechtsprechung des VwGH die Schenkung des nicht mehr einsatzfähigen Diensthundes an den Diensthundeführer auf dessen privater Veranlassung beruht, ist die Steuerpflicht des vom Arbeitgeber aus diesem Grunde seinem Dienstnehmer geleisteten jährlichen Kostenbeitrages zu beurteilen.

Für die Abgabe der ausgesonderten Diensthunde an Dritte ist der Verkauf nach einem vom BMI vorgegebenen Mindestkaufpreis vorgesehen. Nur Diensthundeführer wird auf Grund ihrer beruflichen Tätigkeit vom Arbeitgeber der Diensthund auf dessen Antrag unentgeltlich ins Eigentum übertragen.

Grundsätzlich schließt das bestehende Interesse des Arbeitgebers an der Übernahme des nicht mehr einsatzfähigen Diensthundes durch den Diensthundeführer zur Sicherstellung einer reibungslosen weiteren Versorgung des Tieres einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis nicht aus. Nach Angaben die Bf. sei ihr Diensthund „R.“ im Jahr 2006 vom Dienstgeber ausgemustert und von ihr unentgeltlich übernommen worden. Der Diensthund habe im Jahr 2000 einen „Dienstunfall“ erlitten und war seither öfter in tierärztlicher Behandlung. Auf Grund dieser Umstände wird vom BFG angenommen, dass dieser ältere und nicht mehr völlig gesunde Schäferhund keinen nennenswerten Sachwert mehr hatte und die Schenkung somit auch keinen Vorteiles aus dem Dienstverhältnis darstellte.

Die Bf. führte in ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 3.5.2010 - übereinstimmend mit den Angaben des Leiters ihrer Dienststelle - aus, dass sie 2006 und 2007 für die Versorgung des ehemaligen Diensthundes jeweils € 145,35 als steuerfreien Aufwandersatz erhalten habe.

Die Zahlungen des Arbeitgebers von jährlich € 145,35 für die fortgesetzte Betreuung des vom Dienstnehmer freiwillig durch Schenkung erworbenen einsatzunfähig gewordenen Diensthundes stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis und stellen Einnahmen im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG 1988 dar.

Wenn Ausgaben für den aus privater Veranlassung erworbenen Altdiensthund keine Werbungskosten sind, müssen im Umkehrschluss bei den Geldleistungen des Arbeitgebers an den Dienstnehmer als "Draufgabe" zum Tiergeschenk steuerpflichtige Einnahmen aus dem Dienstverhältnis vorliegen. Eine Steuerbefreiung für diese Zahlungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer besteht nicht.

Um diesen Betrag waren die steuerpflichtigen Einnahmen aus ihrer nichtselbständigen Tätigkeit daher zu erhöhen.

### **Zusammenfassung:**

Im vom BFG zu führenden fortgesetzten Verfahren nach dem aufhebenden Erkenntnis des VwGH waren folgende Werbungskosten in Abzug zu bringen:

	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Erhöhung der stpfl Einnahmen	<b>145,35</b>	<b>145,35</b>
Werbungskosten:		
Gewerkschaftsbeitrag lt. Erkl	<b>78,48</b>	<b>78,48</b>
Ausgaben für Hundesitting	0,00	0,00
Kleine Pendlerpauschale - Abzug gr. PP – 20 km durch AG lt. LZ = Diff./kl PP – 20km	495,00 270,00 <b>225,00</b>	520,50 283,50 <b>237,00</b>
Abzug KM-Geld für zusätzliche Arbeitsfahrten	0,00	0,00
Telefon- Internet- und PC-Kosten	0,00	0,00
Ausgaben für Betreuung Altdiensthund	0,00	0,00
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag gesamt	<b>303,48</b>	<b>315,98</b>

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision nicht zulässig, weil es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die in der Entscheidung beurteilten Tatfragen sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich. Die Lösung der zu behandelnden Rechtsfragen, insb. im Zusammenhang mit den Fahrtkosten und der Pendlerpauschale sowie den Ausgaben und Einnahmen für den vom Dienstgeber ausgesonderten, freiwillig übernommenen Diensthund, erfolgte nach einer bestehenden einheitlichen Rechtsprechung des VwGH.

Wien, am 13. März 2015