

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache des Bf, gegen den Bescheid des FA Judenburg Liezen vom 02.04.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2012) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist im Revier A als Revierförster beschäftigt und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 machte er Werbungskosten in Höhe von EUR 1.803,88 geltend.

Mit Schreiben vom 21.3.2013 teilte der Bf. mit, dass er als Revierförster für ein ca. 3.000 ha großes Gebiet angestellt sei. Für die Ausübung seiner Tätigkeit sei die Haltung eines Jagdhundes sowie die Anschaffung diverser Außendienstbekleidung (Tourenschibekleidung, Bergschuhe) unverzichtbar. Das Revier erstrecke sich bis in eine Seehöhe von 2.172 m und befindet sich in Nordstaulage der Kalkalpen, woraus sich der Gebrauch der Schitourenausrüstung für die Fütterungen ergebe.

Dem Beschwerdeführer sind von seinem Arbeitgeber im Jahr 2012 Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 in der Höhe von EUR 3.391,20 zugeflossen. In dem am 2. April 2013 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2012 wurden Werbungskosten in Höhe von EUR 484,66 berücksichtigt. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass Aufwendungen, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, keine Werbungskosten darstellen würden. Die Aufwendungen für die Tourenschiausrüstung und für die Bergschuhe wurden nicht anerkannt.

Gegen diesen Bescheid er hob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 9.4.2013 Beschwerde und machte die Werbungskostenpauschale für "Förster im Revierdienst" geltend. Mit BVE vom 10.4.2013 wurde der Bescheid vom 2.4.2013 ohne nähere Begründung abgeändert und eine Gutschrift von EUR 161 festgesetzt. An Werbungskosten wurde der Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG in Höhe von EUR 132 angesetzt.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrochenen Vorlageantrag machte der Beschwerdeführer nunmehr die tatsächlichen Werbungskosten geltend und ersuchte um Auflistung der nicht anerkannten Werbungskosten.

Über Aufforderung des Finanzamtes legte der Beschwerdeführer die im Zusammenhang mit den geltend gemachten Werbungskosten stehenden Rechnungen sowie die Bestätigung für die steuerfreien Kostenersätze seines Dienstgebers vor.

Nach einem Vorhalt des BFG vom 17.11.2015 teilte der Dienstgeber des Bf. mit, dass dem Bf. 2012 für berufliche Fahrten ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt wurde. Aus dem vorgelegten Dienstvertrag geht hervor, dass der Bf. im Falle einer Dienstreise verpflichtet ist, je nach Verfügbarkeit, ein vom Dienstgeber zur Verfügung gestelltes KFZ als Selbstlenker ohne gesonderte Abgeltung in Anspruch zu nehmen. Der Bf. habe im Jahr 2012 im Rahmen seiner Tätigkeit als Revierleiter im Außendienst mehr als die Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Revier abgeleistet. Mit der monatlichen Pauschale seien Diäten (Verpflegung) für seine Außendienstarbeiten abgegolten worden. Aufwendungen für den Hund seien darin nicht enthalten gewesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer Anspruch auf die zunächst beantragte Werbungskostenpauschale für Förster im Revierdienst hat, obwohl die vom Dienstgeber gewährten Kostenersätze nach § 26 EStG 1988 den Höchstbetrag der Pauschale übersteigen.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Für Werbungskosten, die bei nichtselbstständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von jährlich 132 € abzusetzen (§ 16 Abs. 3 EStG 1988).

Zur Ermittlung von Werbungskosten können vom Bundesminister für Finanzen gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden. Mit der für das Streitjahr 2012 anzuwendenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 31. Oktober 2001 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBL. II 2001/382, wurden für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt. Gemäß § 1 Z 6 dieser Verordnung

wurden für Forstarbeiter ohne Motorsäge, Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst pauschale Werbungskosten von 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 1.752 € jährlich festgelegt. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind gemäß § 2 der Verordnung die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16). Die Berücksichtigung der Pauschbeträge erfolgt im Veranlagungsverfahren bzw. im Wege eines Freibetragsbescheides gemäß § 63 EStG 1988.

Nach § 4 der Verordnung kürzen Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter).

Nicht als Kostenersätze im Sinne der obigen Bestimmung gelten Betriebsmittel oder sonstige Leistungen (z. B. Werkverkehr), die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers zur Verfügung stellt. Dies wäre zum Beispiel

- die Zurverfügungstellung eines Dienstkraftwagens für berufliche Fahrten,
- die Bereitstellung von sonstigen Transportmitteln
- die Bereitstellung von Schlafmöglichkeiten oder Unterkunft bei Dienstreisen,
- durchlaufende Gelder (§ 26 Z 2 EStG 1988).

Kostenersätze wie vom Arbeitgeber bezahlte Tages- und Nächtigungsgelder, bereitgestellte Mahlzeiten bei Dienstreisen sowie ausbezahltes Kilometergeld (§ 26 Z 4 EStG 1988) aber auch Kostenersätze für Arbeitskleidung und für Fortbildungskosten kürzen den Pauschbetrag (vgl. LStR 2002, Rz 424 ff).

Im gegenständlichen Fall sind die dem Beschwerdeführer nach § 26 EStG 1988 gewährten steuerfreien Kostenersätze von 3.391,20 EUR wesentlich höher als der nach § 1 Z 6 der Verordnung "für Förster im Revierdienst" für Werbungskosten anzusetzende Höchstbetrag von jährlich 1.752 €.

Bei den dem Beschwerdeführer nach § 26 EStG 1998 gewährten Kostenersätzen wurden Diäten für die Außendienstarbeiten abgegolten. Da im gegenständlichen Fall die gewährten Kostenersätze des Dienstgebers den in § 1 Z 6 der Verordnung angeführten Höchstbetrag von 1.752 überschreiten, bleibt für die Berücksichtigung des beantragten Werbungskostenpauschbetrages kein Raum mehr.

Es ist daher zu klären, ob die dem Beschwerdeführer vom Dienstgeber nicht ersetzenen Werbungskosten höher gewesen sind als der ihm gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 gewährte Werbungskostenpauschbetrag von 132 €. Der Beschwerdeführer hat folgende vom Dienstgeber nicht ersetzte Werbungskosten (unter Nachweis dieser Kosten) in tatsächlicher Höhe geltend gemacht.

Aufwendungen für den **Jagdhund** in Höhe von EUR 436,98.

Das Tätigkeitsbild des Beschwerdeführers als Revierleiter im Außendienst in einem rund 3.000 ha großen Revier spricht nach Ansicht des BFG dafür, dass die Haltung

eines Jagdhundes notwendig ist, weshalb die diesbezüglichen Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Tourenschiausrüstung:

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

Lassen sich somit Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen, ist gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 der gesamte Aufwand nicht abzugsfähig. Anderes gilt nur, wenn feststeht, dass das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 11. Lieferung, § 20 Tz 21/2, 22).

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, wie z.B. für Sportgeräte, die sowohl beruflich als auch privat genutzt werden können, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 fallen (vgl. Jakom/Baldauf/EStG, 2011, § 20 Rz 90, Stichwort: Sportgeräte und die dort zitierte Judikatur). Ein diesem Grundsatz allenfalls entgegenstehender Nachweis, dass ein Sportgerät (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird, ist vom Abgabepflichtigen zu erbringen, weil derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als *Werbungskosten* geltend macht, von sich aus nachzuweisen hat, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 28.4.1987, 86/14/0174).

Tourenschi stellen in aller Regel kein Arbeitsmittel dar, sondern dienen typischerweise der privaten Bedürfnisbefriedigung. Aufgrund der Lebenserfahrung ist festzustellen, dass die Ausübung von Schitouren bzw. Schifahren und Snowboarden als gängige Sportarten von sportlichen Menschen auch privat ausgeübt werden. Eine ausschließlich berufliche Verwendung der *Schiausrüstung* ist unwahrscheinlich und wurde vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet. Eine (nahezu) ausschließlich berufliche Veranlassung kommt nur bei Berufssportlern und Trainern in Betracht. Es wäre am Bf. gelegen gewesen, den Nachweis von Behauptungen, die der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen, zu erbringen. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde, den Bf. hinsichtlich der von ihm zu erbringenden Beweise anzuleiten, besteht nicht (VwGH 24.6.1999, 94/15/0196). Die Abzugsfähigkeit der Tourenschiausrüstung als *Werbungskosten* ist daher zu verneinen.

Bekleidung, Bergschuhe:

Der Beschwerdeführer beantragte weiter Werbungskosten für Bekleidung zu berücksichtigen. Er legte in diesem Zusammenhang eine Rechnung von Northland Outdoorshop vor.

Dieses Unternehmen vertreibt *hochwertige Bekleidung & Ausrüstung für bergsportbegeisterte Menschen (laut homepage)*.

Aufwendungen für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 23. April 2002, 98/14/0219) gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem vorgenannten Erkenntnis ausgeführt, dass zur typischen Berufskleidung nur solche Kleidungsstücke zu rechnen sind, die berufstypisch entweder die Funktion einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen und deshalb bei einer Verwendung im Rahmen der Lebensführung entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden. Von einem Jäger beruflich verwendete Jacken und Hosen lassen sich ihrer objektiven Beschaffenheit nach nicht von solcher Bekleidung unterscheiden, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet und sind daher auch nicht als Werbungskosten absetzbar. Dies gilt auch für die vom Beschwerdeführer angeschafften Bekleidungsstücke.

Die Ausgaben für die im Jahr 2012 angeschafften **Bergschuhe** können nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, da es sich dabei gleich wie bei der Bekleidung um „bürgerliche Freizeitbekleidung“ handelt, die üblicher Weise auch außerhalb einer beruflichen Tätigkeit getragen wird. Eine ausschließlich berufliche Nutzung konnte der Beschwerdeführer nicht nachweisen. Nur die Anschaffung typischer Berufskleidung (z.B. Arbeitssicherheitsschuhe, wie sie von Forstarbeitern getragen werden) führt zu Werbungskosten (UFS RV/7102294/2012, 17.11.2014).

Die geltend gemachten Ausgaben für die **Büromittel** (Pattex, CD-Box leer, Schaufelbagger) in Höhe von 12,76 EUR stellen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zweifellos nicht absetzbare Ausgaben für die Lebensführung dar.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im Erkenntnisfall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG angesprochen sind, war die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen. Das Bundesfinanzgericht konnte sich in seiner Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung stützen.

Graz, am 11. Jänner 2016