

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr. , gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 05.06.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

## **Entscheidungsgründe**

Für das Jahr 2012 beantragte der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) in seiner elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung neben Sonderausgaben, dem Pendlerpauschale und Aufwendungen für Arbeitsmittel auch Kosten für Fachliteratur, Reisekosten und sonstige Werbungskosten. Der Bf. versieht bei der Landespolizeidirektion seinen Dienst als Diensthundeführer im Schutz- und Stöberbereich sowie im Spezialbereich als Sprengstoffspürhundeführer.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Mai 2013 gab der Beschwerdeführer zu den beantragten Werbungskosten ergänzend an, dass die Fahrten mit dem Privatfahrzeug für die notwendige Ausbildung bzw. das Training zur Aufrechterhaltung des Ausbildungsstandes des Diensthundes/Junghundes in der Freizeit durchgeführt worden seien. Dies sei notwendig, da je zwei monatliche dienstliche Ausbildungstage für die Verwendung als Schutz- und Stöberhund, Sprengstoffspürhund bzw. der effizienten Junghundeausbildung in der Präge-, Lern- und Umweltgewöhnungsphase für die Aufrechterhaltung des Ausbildungsstandes nicht ausreichen würden. Die zusätzliche Ausbildung sei nicht mit einer Ausbildung einer privaten Person im Hundesport vergleichbar und erfolge nicht, weil eine besondere Nahebeziehung zwischen Hundeführer und Hund bestehe. Das beantragte Kilometergeld wurde vom Bf. mit Datum, Anfangs-

und Zielort, gefahrene Kilometer und Sparte, gesamt 4778 km multipliziert mit dem Kilometergeld von 0,42 €, angegeben. Weiters bringt der Bf. vor, dass die Anordnung der Aus- und Fortbildung nach § 8.1/1 DHV 2005 durch das BM für Inneres mittels Erlass bzw. Befehl die dienstliche Zeit betreffe. Dabei seien derzeit 10 Übungsstunden für die Fortbildung von Diensthundeführer/Diensthund und zusätzlich 8 Übungsstunden für Junghunde und Diensthunde mit Spezialverwendung vorgesehen. Bei den Übungstagen seien mehrere Diensthundeführer eingeteilt, daher könne nicht für jeden Diensthundeführer eine Nettozeit für 10 Stunden aufgewendet werden. Im Spezialbereich als Sprengstoffspürhund würden die Übungsstunden quartalsmäßig zusammengezogen werden und daher alle 4 Monate 3 Tage betragen. Die Ausbildungszeit lasse sich jedoch auf Grund eines Lebewesens nicht in eine Norm zwingen, sei je nach Charakter und Genetik der Hunde unterschiedlich und erfordere daher auch ständige Übungen, um die Einsatzfähigkeit und auch das Vertrauen in andere Kollegen bzw. die Bevölkerung zu erhalten. Zur Einsatzfähigkeit eines Diensthundes sei auch § 6.11 Pkt. 4 DHV 2005 maßgebend, wonach alle erforderlichen Maßnahmen zur Erhaltung der Einsatzfähigkeit bzw. Kondition und Gesundheit im Sinne der Einsatzvorsorge vom Diensthundeführer laufend wahrzunehmen seien. Dazu würden die ständigen Übungen mit dem Diensthund / Junghund zählen um den immer wachsenden Anforderungen im Diensthundebereich gerecht zu werden und die ständig geforderte Einsatzfähigkeit durch Training in der Privatzeit aufrecht zu erhalten, da dies die Behörde annehme und teilweise sogar voraussetze.

Die berufliche Tätigkeit als Hundeführer könne man nicht mit privaten Hundeführern gleichsetzen, von Diensthundeführern werde hohe Professionalität gefordert und Diensthundeführer würden mehr Verantwortung tragen, da Einsätze mit Diensthunden im Waffengebrauchsgesetz festgehalten seien, diese daher dementsprechend zu „funktionieren“ hätten und auch sensible Bereiche (Sprengstoffspürhund) betreten werden würden, in denen Vertrauen in den Hund gefordert werde und viel davon abhängen. Dies könne man nur erreichen, wenn über die vorgeschriebene Zeit der Behörde trainiert werde, um den von der Behörde gewünschten und geforderten Ansprüchen gerecht zu werden, obwohl die Behörde vermutlich aus finanziellen Gründen und Sparmaßnahmen nicht so viel Zeit zur Verfügung stelle.

Aus den oben angeführten Gründen ersucht der Bf. die von ihm gefahrenen Kilometer in der Privatzeit zur Aufrechterhaltung der Einsatzbereitschaft des Diensthundes als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 zu berücksichtigen wie es schon für die Jahre zuvor ohne Probleme möglich gewesen sei.

Der Einkommensteuerbescheid 2012 wurde am 5. Juni 2013 vom Finanzamt erlassen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Fahrten zu den Ausbildungsstätten mit den Hunden keine Werbungskosten darstellen würden, da diese Fahrten freiwillig, aus privater Veranlassung und vor allem wegen der besonderen Nahebeziehung zwischen Hundeführer und Hund erfolgten. Solche Fahrten würden auch von privaten Personen unternommen werden, bei denen es keine Anknüpfungspunkte zu einem Beruf gäbe. Die ausschließliche berufliche Bedingtheit für diese Aufwendungen müsse durch eine

Bestätigung des Innenministeriums nachgewiesen werden. Da der Bf. trotz Aufforderung diese Bestätigung nicht vorgelegt habe, seien die beantragten Fahrtkosten nicht berücksichtigt worden. Die beantragten Kosten für die Fachliteratur und die sonstigen Werbungskosten könnten nicht berücksichtigt werden, da keine Unterlagen vorgelegt worden seien. Die AfA für den Hundezwinger sei in Höhe von 181 € berücksichtigt worden (Nutzungsdauer 10 Jahre – siehe Arbeitnehmerveranlagung 2011).

Dagegen erhob der Beschwerdeführer die Berufung und verwies auf die beim Finanzamt bereits aufliegenden Begründungen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Im Zuge der Durchführung weiterer Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht legte der Bf. ein Fahrtenbuch mit privaten Fahrten und Hundetrainingsfahrten, Angabe von Datum, Abfahrts- und Ankunftszeit, Abfahrts- und Ankunftsort, km-Stände bei Abfahrt und Ankunft, Anzahl der gefahrenen Kilometer und Bezeichnung des jeweiligen Hundetrainings, vor. Die Kilometerleistung für die Hundetrainingsfahrten im Fahrtenbuch entspricht den Angaben, die der Bf. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung dem Finanzamt mitteilte.

Das Finanzamt führte in seiner Stellungnahme dazu aus, dass der Bf. lt. vorgelegtem Fahrtenbuch im Jahr 2012 mit seinem PKW 28.817 km gefahren sei, aber sich, ausgehend von 220 Arbeitstagen pro Jahr, gesamt 35.000 km für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung ergeben müssten. Auch wenn der Bf. auf Grund von Außendienstseinsätzen nicht jeden Arbeitstag seine Arbeitsstätte aufgesucht habe (aber zumindest überwiegend, ansonsten kein Anspruch auf Pendlerpauschale), erscheine das nachträglich vorgelegte Fahrtenbuch mangelhaft.

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

Im hier zu beurteilenden Fall ist strittig, ob die Aufwendungen des Beschwerdeführers für private Fahrten mit seinen aktiven Diensthunden zum Training als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden können.

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

In der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 24.4.2013, RV/0697-W/13 wurde zu einem vergleichbaren Sachverhalt ausgeführt:

*„Nach der neueren Rechtsprechung (UFS 21.7.2011, RV/3401-W/09; UFS 19.9.2011, RV/1185-L/10 (ua. zur Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten eines Diensthundeführers für Fahrten mit seinem Diensthund zum Hundeabrichteplatz); BFH 30.6.2010, VI R 45/09) und Lehre (Fröhlich, Wer zahlt Kommissar Rex die Pension und wie ist das ertragssteuerrechtlich zu würdigen?, UFSjournal Nr. 9/2011, S. 318 ff; Renner, Aufwendungen für einen Diensthund als Werbungskosten - Keine Privatnutzung trotz*

*persönlichen Naheverhältnisses zum Hund, SWK Nr. 30/2010, S. 887 ff.) stellen Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund (in vollem Umfang) Werbungskosten dar.*

*So hat der Bundesfinanzhof im o.a. Beschluss BFH 30.6.2010, VI R 45/09, folgendes ausgeführt (zitiert nach Renner, SWK Nr. 30/2010, S. 888 f.):*

*"Auch wenn ein besonderes persönliches Verhältnis zwischen Diensthundeführer und Diensthund bestehe und das Tier "Teil des privaten Lebens" sei, seien die Aufwendungen des Polizisten - anders als bei privat veranlasster Hundehaltung - keine Kosten der privaten Lebensführung. Eine derartige Zurechnung würde die dienstliche Notwendigkeit und damit den vorhandenen Erwerbsbezug der Aufwendungen verkennen. Der erforderliche erhebliche Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis werde dadurch begründet, dass polizeiliche Diensthunde vom Diensthundeführer "nicht aus privaten Gründen, zum Vergnügen oder zur Unterhaltung gehalten, sondern zur Erfüllung seiner dienstlichen Aufgaben betreut und versorgt werden". Dass diese dienstlichen Aufgaben in der Freizeit und unter Aufwendung eigener finanzieller Mittel erfüllt würden, stehe einer solchen Beurteilung ebenso wenig entgegen wie ein privates Interesse an Hundehaltung. Vielmehr stünden private Motive dem Werbungskostenabzug nicht entgegen, wenn objektiv festgestellte Tatsachen die rechtliche Würdigung zuließen, dass Aufwendungen für ein Arbeitsmittel nahezu ausschließlich beruflich veranlasst seien. In einem solchen Fall seien die Aufwendungen in vollem Umfang zu berücksichtigen, und eine Aufteilung in beruflichen und privaten Aufwand sei nicht geboten."*

*Fröhlich, UFSjournal Nr. 9/2011, S. 318 ff., führt zur Rechtslage während der "Aktivzeit" eines Diensthundes (die vor dem Verwaltungsgerichtshof derzeit anhängige Rechtsfrage betreffend die ertragsteuerliche Beurteilung der Aufwendungen für einen "pensionierten" Diensthund liegt im streitgegenständlichen Fall nicht vor) aus:*

*"Die Tätigkeit der Polizeidiensthundeführer ist im Detail in der Diensthundevorschrift (DHV) 2005 geregelt. Aus diesem Erlass des BMI geht unter anderem hervor, dass Diensthunde im Familienverband des Diensthundeführers zu betreuen und zu pflegen sind. Dadurch hat der Hundeführer rund um die Uhr Bezug zu seinem Diensthund. Eine starke Bindung zwischen Tier und Mensch gewährleistet eine optimale Einsatzleistung. [...]*

*Dem Diensthundeführer ist jede außerdienstliche, private Verwendung des Diensthundes untersagt (Pkt. 4.2. und 6.12. DHV). [...]" (S. 318)*

*"Die Betreuung und die Pflege des Diensthundes im Haushalt des Diensthundeführers gehören zu dessen Berufspflichten. Durch die Diensthundehaltung im Haushalt des Arbeitnehmers wird im Auftrag des Arbeitgebers (DHV 2005) eine starke Bindung zwischen Hund und Hundeführer herbeigeführt, damit die höchste Einsatzqualität des Tieres erreicht werden kann. Dem Diensthundeführer ist eine private Verwendung des ihm vom Arbeitgeber zugewiesenen Diensthundes untersagt. Es lagen im Streitfall keine Anzeichen vor, dass die Berufungswerberin gegen diese Dienstvorschriften verstoßen hätte.*

*Es ist daher - ebenso wie beim Jagdhund des angestellten Berufsjägers - unzweifelhaft, dass die Ausgaben des Diensthundeführers für die häusliche Pflege des Diensthundes, soweit sie vom Arbeitgeber nicht ersetzt werden, Werbungskosten sind. Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund sind keine nicht abziehbaren Aufwendungen der privaten Lebensführung, sondern in vollem Umfang Werbungskosten." (S. 320).*

*Daraus folgt, dass der im gegenständlichen Fall vertretenen Rechtsauffassung des Finanzamtes nicht gefolgt werden kann:*

*Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund stellen (in vollem Umfang) Werbungskosten dar, auch wenn diese dienstlichen Aufgaben in der Freizeit und unter Aufwendung eigener finanzieller Mittel erfüllt werden (BFH 30.6.2010, VI R 45/09, siehe oben), zumal nach Punkt 6.11 DHV 2005 (zitiert in UFS 19.9.2011, RV/1185-L/10) alle erforderlichen Maßnahmen zur Erhaltung der Einsatzfähigkeit bzw. Kondition und Gesundheit iSd Einsatzvorsorge vom Diensthundeführer laufend wahrzunehmen sind (Dienstpflicht des Diensthundeführers; Maßnahmen iSd Punktes 6.11 DHV 2005 - das regelmäßige Training am Hundeabrichteplatz stellt eine solche Maßnahme dar - sind von der Aufwandsentschädigung gemäß Punkt 6.14 der zitierten Vorschrift nicht umfasst: UFS 19.9.2011, RV/1185-L/10). Für eine private Verwendung (dh. eine Verwendung für außerdienstliche Zwecke, was einen Verstoß gegen die Dienstvorschriften darstellen würde) des Diensthundes ergibt sich im gegenständlichen Fall, soweit aus dem dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Einkommensteuerakt ersichtlich, kein Anhaltspunkt.“*

Der Verwaltungsgerichtshof hat nunmehr im Erkenntnis vom 29.1.2015, 2011/15/0148, ausgesprochen, dass Kosten der Hundehaltung im Allgemeinen keine Werbungskosten darstellen. Eine andere Beurteilung ist dann geboten, wenn die Verpflichtung zur Hundehaltung im Rahmen des Dienstverhältnisses besteht und vom Dienstgeber kein Kostenersatz geleistet wird (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 allgemein Tz 5.2, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - Werbungskosten ABC, Stichwort: Hundehaltung; Doralt, EStG <sup>13</sup>, § 16 Tz 134; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 68, ABC der Arbeitsmittel, Stichwort: Wachhund). Gehört die Betreuung und Pflege des im Eigentum des Dienstgebers stehenden aktiven Diensthundes im Haushalt des Diensthundeführers zu dessen Dienstpflicht, stellen die Aufwendungen eines Diensthundeführers für den ihm anvertrauten Diensthund Werbungskosten dar, soweit sie vom Dienstgeber nicht ersetzt werden.

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, der Start- bzw. Zielort, die Zwischenziele, die konkreten Fahrtrouten und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festgehalten sind (VwGH 21. Oktober 1993, 92/15/0001; UFS 12. April 2010, RV/0095-S/08).

Im ggst. Fall trägt der Bf. im Jahr 2012 als Diensthundeführer im Polizeidienst die Verantwortung für einen Schutz- und Stöberhund mit der Spezialausbildung zum Sprengstoffspürhund sowie einem Junghund. Der Bf. unternahm in seiner Freizeit Fahrten mit seinem Privat-PKW mit den Diensthunden um auf verschiedenen Hundeabrichteplätzen mit den Diensthunden zusätzlich zu trainieren. Für diese Fahrten machte er das Kilometergeld von 2006,76 € als Werbungskosten geltend.

Nach Pkt. 6.11 Abs. 4 Diensthundeverordnung (DHV) 2005 sind vom Diensthundeführer alle erforderlichen Maßnahmen zur Erhaltung der Einsatzfähigkeit bzw. Kondition und Gesundheit laufend wahrzunehmen. Lt. Pkt. 6.12 Abs. 1 DHV 2005 ist jede außerdienstliche Verwendung von Diensthunden ..... unzulässig.

Der Beschwerdeführer erhielt vom Dienstgeber für die streitggst. Privatfahrten keine Aufwandsentschädigung, die Erhaltung der Einsatzfähigkeit bzw. Kondition und Gesundheit der Diensthunde gehört zur Dienstpflicht des Bf. bzw. dass eine außerdienstliche Verwendung der Diensthunde vorliegt, ist dem Akteninhalt nicht zu entnehmen. Somit können die Fahrten in der Freizeit zum Hundetraining als berufliche Fahrten iSd EStG anerkannt und als Werbungskosten berücksichtigt werden. Das vom Bf. vorgelegte Fahrtenbuch weist die o.a. von der Rechtsprechung ausgearbeiteten Kriterien auf und ist deshalb nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht mangelhaft. Ob die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales vorliegen, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch 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 vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 30. November 2015

