



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei Nordwest-Treuhand Steuerberatungs-GmbH in 4020 Linz, Mozartstraße 11/2, vom 19. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 21. Juni 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Einkommen	15.684,04 €	Einkommensteuer	1.373,34 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-1.456,33 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				83,00 €

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

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden als Bw bezeichnet) bezog im Jahr 2011 von mehreren Arbeitgebern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für die Firma S GmbH war er von 1.1. bis 22.1.2011, von 1.3. bis 31.5.2011 und von 23.7. bis 24.7.2011 tätig. Weiters bezog er Einkünfte von verschiedenen Gastronomiebetrieben. Ab 5.7.2011 war er bei M Oberösterreich als Betreuer einer Wohngemeinschaft tätig. Außerdem bezog er in diesem Jahr steuerfreie Bezüge des Arbeitsmarktservice Österreich.

In der **Erklärung** zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 machte der Bw als Werbungskosten u.a. auch Aufwendungen für einen Therapie- und Schutzhund in Höhe von Euro 1.545,34 geltend. Als Reisekosten für den Sicherheitsdienst beantragte er Kilometergelder in Höhe von 2.307,90 und Diäten von 194,70. Dazu legte er eine Aufstellung vor, auf welcher die einzelnen Fahrten, der Zweck der Fahrten, die gefahrenen Kilometer und die Berechnung der Diäten ersichtlich waren.

Im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 21. Juni 2012** anerkannte das Finanzamt von den geltend gemachten Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, nur Aufwendungen in Höhe von Euro 441,91. Für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurden die steuerfreien Bezüge des Arbeitsmarktservice Österreich berücksichtigt.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt: „Die Ausgaben für den Hund fallen unter den Tatbestand des § 20 EStG (Ausgaben der privaten Lebensführung) und können daher nicht berücksichtigt werden. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten. Kilometergelder stehen für diese Fahrten nicht zu. Die Diäten wurden gewährt. Telefonkosten wurden pauschal mit 50 Euro gewährt.“

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 erhob der Bw durch seine Vertreterin fristgerecht **Berufung** und wandte sich gegen die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten.

Zur Begründung führte er aus, dass der Schäferhund des Bw ein ausgebildeter Therapiehund sei. Der Hund werde beruflich beim Dienstgeber M und auch im Sicherheitsdienst eingesetzt. Der Besitz eines Therapiehundes sei entscheidend für das Erhalten der Stelle als Behindertenpädagoge gewesen. Bei den beantragten Kosten handle es sich daher nicht Ausgaben der privaten Lebensführung, sondern um Werbungskosten.

In der Kilometergeld-Aufstellung des Bw seien sowohl Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als auch echte Dienstreisen enthalten. Bei der nun korrigierten Kilometergeld-Aufstellung handle es sich um echte Dienstreisen aus der Tätigkeit im Sicherheitsdienst, um

Fahrten zu Einsatzorten bzw. Veranstaltungen und Events. Der Bw sei als Einsatzleiter tätig und dadurch für die Organisation und Einteilung des jeweiligen Teams bei den Veranstaltungen zuständig.

Der Berufung legte der Bw folgende Bestätigung des Arbeitgebers M vom 11.7.2011 bei: „Es wird betätigt, dass der Bw bei uns als Diplombehindertenpädagoge beschäftigt ist und für ein psychisch krankes Klientel zuständig ist. Sein Hund A, ausgebildet zum Therapiehund, unterstützt dabei die Arbeit der MitarbeiterInnen. Es ergibt sich dabei ein anderer Zugang zum Klientel, welche unter Depressionen, Schizophrenie usw. leiden. Der finanzielle Aufwand für den Hund ist vom Hundebesitzer selber zu tragen.“

Aufgrund der Berufung änderte das Finanzamt mit **Berufungsvorentscheidung** vom 25. Oktober 2012 den angefochtenen Bescheid ab und anerkannte nunmehr Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 718,97 Euro.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass Aufwendungen, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst seien, grundsätzlich keine Werbungskosten darstellen, da sie unter das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 20 EStG fallen. Die Kosten für einen Hund seien in der anzuwendenden typisierenden Betrachtungsweise Ausgaben der privaten Lebensführung, da sie typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung der Ausgaben in einen beruflichen und einen privat veranlassten Teil sei nicht zulässig, da sie nicht nach eindeutigen, objektiven und messbaren Kriterien getrennt werden könnten. Die beantragten Fahrtkosten könnten nicht berücksichtigt werden, da mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem allenfalls zustehenden Pendlerpauschale sämtliche Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten seien. Nachdem keine Aufzeichnungen über die berufliche Nutzung von Internet und Telefon vorlagen, könnten diese nur im Schätzungswege ermittelt werden. Nach allgemeiner Verwaltungspraxis und den Erfahrungen des täglichen Lebens erscheine ein beruflicher Anteil von 40 % als angemessen.

Mit Eingabe vom 30. November 2012 **beantragte** der Bw durch seine Vertreterin die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Ergänzend zur Berufung brachte die Vertreterin vor, dass er von 2003 bis Ende Jänner 2010 bei der C heilpädagogischer Fachbetreuer von psychisch Kranken gewesen sei und auch sein Hund A seit 2003 als Therapiehund im Einsatz sei. Sein Diplom zum Behindertenpädagogen habe er im Jahr 2005/2006 absolviert. Von Februar 2010 bis Mitte des Jahres 2011 sei er als Diplombehindertenpädagoge arbeitslos gewesen. Die in dieser Zeit im Sozial- und Behindertensektor durchgeführten Förderungskürzungen hätten die Arbeitssuche erschwert. Der Besitz eines Therapiehundes sei mit entscheidend für das Erhalten der Stelle bei M gewesen. Seit Juli 2011 sei der Bw als Diplombehindertenpädagoge beschäftigt und für

psychisch kranke Menschen zuständig. Sein Schäferhund sei als ausgebildeter Therapiehund ein „Arbeitsmittel“ in der tiergestützten Therapie. Speziell bei der Arbeit mit Menschen mit Behinderungen und Beeinträchtigungen hätten sich Therapiehunde bewährt. Mit Hilfe der Therapiehunde ergebe sich ein anderer Zugang zu Menschen, die unter Depressionen, Schizophrenie usw. leiden. Bei Übergriffen wirke der Hund als Beschützer und Wachhund, da Klienten oft unter starker Verwirrtheit leiden würden. Dies gehe auch aus der dem Finanzamt vorliegenden Bestätigung hervor, welche in den Jahren vor 2011 als hinreichende Begründung für den Werbungskostenabzug akzeptiert worden sei. Die Kosten für die Therapiehundeausbildung, für die Erhaltungskosten (Futter, Zusatzartikel, Tierarztkosten) seien in den Vorjahren als Werbungskosten anerkannt worden.

In der UFS-Berufungsentscheidung vom 3.6.2009, RV/1210-W/09, seien bei einer auf tiergestützte Therapie spezialisierten Heilpädagogin Therapiehunde als Arbeitsmittel angesehen worden und hierfür angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt worden. In dieser Entscheidung werde auch angeführt, dass bei Arbeitnehmern im Bewachungsgewerbe der Hund als berufstypisches Arbeitsmittel anzusehen ist.

Seit dem Jahr 2003 sei der Bw im Bewachungsgewerbe (Veranstaltungssicherheitsdienst) nebenberuflich tätig und sein Hund komme bei dieser Tätigkeit als Schutz- und Wachhund zum Einsatz. Da es bei Festen, Veranstaltungen und in Discotheken öfters zu Streitereien und auch körperlichen Auseinandersetzungen komme, sei alleine die Anwesenheit eines Diensthundes sehr hilfreich und verhindere oft größere Schlägereien.

Anschließend führte der Bw jene 6 Firmen mit Name und Adresse an, bei denen er im Jahr 2011 im Veranstaltungssicherheitsdienst tätig war. Er wies darauf hin, dass es sich jeweils um echte Dienstverhältnisse gehandelt habe. Im Zuge dieser Tätigkeit lägen beruflich veranlasste Reisen vor, da er mit seinem privaten Pkw im Auftrag seiner Dienstgeber zu den jeweiligen Veranstaltungen, Bällen, Zeltfesten, Konzerten, Eröffnung eines Autohauses, Discotheken und sonstigen Events fahre und dort seine Tätigkeit „Veranstaltungssicherheitsdienst“ mit seinem Hund ausübe. Er werde von den jeweiligen Dienstgebern zu den verschiedensten Einsatzorten in ganz Oberösterreich und dem angrenzenden Bayern geschickt, ohne dass sich an diesen Einsatzorten weitere Mittelpunkte seiner Tätigkeit bildeten. Er erhalte für die Zeit seines Einsatzes den Lohn laut Kollektivvertrag, jedoch keine Fahrtkostenvergütung.

Die vorgelegte Kilometergeld-Aufstellung sei bereits bei der Berufung um die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitgeber für Zwecke z.B. für Teambesprechungen und Schulungen korrigiert worden.

Mit Vorlagebericht vom 17. Dezember 2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

---

Am 29.10.2013 richtete der zuständige Referent des Unabhängigen Finanzsenates an den Arbeitgeber ein Auskunftsbegehren nach § 143 BAO und stellte die Frage, ob die Behauptung des Berufungswerbers, wonach der Besitz eines Therapiehundes mit entscheidend für das Erhalten der Stelle gewesen sei, den Tatsachen entspreche. Weiters stellte er die Frage, in wie weit der Therapiehund bei der täglichen Arbeit benötigt und auch tatsächlich eingesetzt werde.

Der Arbeitgeber antworte daraufhin Folgendes: „Das Mitbringen von Hunden an den Arbeitsplatz wird gestattet, weil es den Kontakt zu den Klienten/innen erleichtern kann. Die Haltung eines Therapiehundes ist aber keine Voraussetzung für die Anstellung in der M Wohnbetreuung.“

An das Finanzamt wurde ein weiterer Vorhalt gerichtet und um Aufklärung ersucht, warum die händischen Abänderungen des Finanzamtes nicht mit den in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigten Werbungskosten übereinstimmen.

Vom Finanzamt wurde daraufhin mit Vorhaltsbeantwortung mitgeteilt, dass die handschriftlichen Anmerkungen betreffend die Kilometergelder vom Bw stammten. Diese Kilometergelder seien nicht berücksichtigt worden, da es sich um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handle, die mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. einem – hier nicht zustehenden Pendlerpauschale – abgegolten seien.

Mit Schreiben vom 29.11.2013 nahm die Vertreterin des Bw zur Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes Stellung. Sie wies darauf hin, dass die beantragten Kilometergelder aus seiner Tätigkeit im Sicherheitsdienst stammten. Es handle sich um Fahrten zu jeweils verschiedenen Einsatzorten bzw. Veranstaltungen je Kalendermonat (Zeltfesten, Stadtfest etc.). Die Fahrten zum Firmensitz in (L) wegen Besprechungen seien vom Bw aus der Aufstellung gestrichen worden, weil es sich um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handle. Bezuglich der Kilometergelder habe es in den Vorjahren bereits Rücksprachen mit dem Finanzamt betreffend die steuerliche Anerkennung des Kilometergeldes für die Fahrten zu den Einsatzorten gegeben. Der Bw ersuchte nochmals um Anerkennung der beantragten Kilometergelder in Höhe von Euro 1.338,54.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Kosten für den Therapiehund**

Nach § 20. Abs 1 Z 2 a Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) dürfen bei den einzelnen Einkünften die 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 abgezogen werden.

§ 20 Abs. 2 lit. a EStG wird der Charakter eines Abzugsverbotes beigemessen. Demnach dürfen Aufwendungen, die ihrer Natur nach in der Regel der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, auch in Fällen beruflicher Mitveranlassung nicht abgezogen werden. Nur wenn feststeht, dass sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werden, kommt ein Abzug als Werbungskosten in Betracht.

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in diesen Fällen ein Indiz zur Abgrenzung der betrieblichen bzw. beruflichen von der privaten Veranlassung (VwGH 29.11.1994, 90/14/0231; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.09.2004, 2001/14/0178), wobei diesfalls die Notwendigkeit dahingehend zu prüfen ist, ob das Tätigen der Aufwendungen für die Erzielung von Einkünften objektiv sinnvoll ist.

Um beurteilen zu können, ob der Therapiehund für die Tätigkeit des Bw notwendig und zweckmäßig war, wurde an den Arbeitgeber ein Auskunftsbegehren nach § 143 BAO gerichtet. Die Antwort auf dieses Auskunftsbegehren, wonach das Mitbringen von Hunden an den Arbeitsplatz gestattet werde, weil es den Kontakt zu den Klienten/innen erleichtern könne, die Haltung eines Therapiehundes aber keine Voraussetzung für die Anstellung sei, bestätigt die vom Finanzamt angenommene Mitveranlassung der Aufwendungen für den Hund durch die private Lebensführung.

Die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für den Therapiehund mussten daher auch im Rechtsmittelverfahren unberücksichtigt bleiben.

## **Kilometergelder**

Nach § 16 Abs. 1 lit. 6 EStG 1988 sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem allenfalls zustehenden Pendlerpauschale sämtliche Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Strittig ist ausschließlich, ob es sich bei den vom Bw geltend gemachten Fahrtkosten (Kilometergelder) um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt.

Im Zuge der Berufung legte der Bw eine bereits korrigierte Kilometergeld-Aufstellung vor, bei welcher die Fahrten zum Firmensitz wegen Besprechungen aus der Aufstellung gestrichen wurden. Bei den übrigen Fahrten handelte es sich nach der Fahrtenaufstellung um Fahrten zu Einsatzorten bzw. Veranstaltungen und Events. Diese Orte können nicht als Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 lit 6 EStG 1988 angesehen werden. Ausschlaggebend dafür ist, dass es

sich bei diesen Fahrten um Fahrten an jeweils andere (Einsatz)Orte handelt. Bei den nach § 16 Abs. 1 lit 6 EStG 1988 pauschalierten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt es sich hingegen um Fahrten, die regelmäßig zwischen den gleichen Orten zurückgelegt werden. Es handelt sich also um die gleiche Fahrtstrecke und nicht - wie hier - um Fahrten zu jeweils anderen Orten.

Die in der korrigierten Kilometergeld-Aufstellung ausgewiesenen Kilometergelder in Höhe von 1.338,54 sind daher als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, zusätzlich zu den in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigten 718,97 Euro anzuerkennen.

Aus den angeführten Gründen war der Berufung teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 9. Dezember 2013