

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Gerhard Rumpold, WTH, Steuerberatungs GmbH, Schillerstraße 35, 8010 Graz gegen den Bescheid des FA Judenburg Liezen vom 1.07.2009, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2008) in der Sitzung am 17.09.2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen 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 übernahm mit 1. Jänner 2007 die ärztliche Leitung einer Abteilung am LKH x. Der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers war bis 5. Mai 2008 y. Ab diesem Zeitpunkt wird die im Februar 2008 in z erworbene Wohnung nach Renovierungsarbeiten zum neuen Hauptwohnsitz.

In seiner am 8. Mai 2009 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 beantragte der Beschwerdeführer unter anderem Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung in Höhe von Euro 14.239,90, Fortbildungskosten in Höhe von Euro 1.844,32, Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von Euro 626,57, Aufwendungen für Arbeitsmittel (Diensthandy, Notebook etc.) im Betrag von Euro 1.028,92 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Beschwerdeführer beantragte somit Werbungskosten im Gesamtbetrag von € 19.398,29 zu berücksichtigen.

Vom Finanzamt wurden die Aufwendungen für die doppelte Haushaltungsführung mit der Begründung - eine tägliche Heimfahrt sei bei einer Strecke von 116 km und einer Fahrzeit von 1 Stunde und 14 Minuten zumutbar- bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2008 nicht berücksichtigt. Bei den Aufwendungen für Arbeitsmittel ( PC, Monitor, Tastatur) wurde ein Privatanteil von 40 % ausgeschieden. Die Aufwendungen für die Arbeitsbrille würden keine Arbeitsmittel darstellen sondern könnten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Bewirtungskosten Dritter seien nur bei überwiegend beruflicher Veranlassung zu berücksichtigen. In Summe wurden vom Finanzamt Werbungskosten in Höhe von € 4.832,04 anerkannt.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid vom 1. Juli 2009 eingebrachte Berufung richtet sich unter Verweis auf zahlreiche Entscheidungen des UFS zB auch jene vom 3.3.2008, RV/2714-W/07 gegen die Nichtanerkennung der Kosten der doppelten Haushaltungsführung. Weiters wurde die Berücksichtigung des kleinen Pendlerpauschales für die Fahrten von z nach x von Juni bis Dezember 2008 beantragt.

Die Tätigkeit eines Primararztes erfordere ein Bereitstehen für fachliche und organisatorische Fragen auch außerhalb der geregelten Dienstzeit. Diese Tatsache sei auch im Dienstvertrag als Verpflichtung angeführt. Im Interesse des Krankenhauses sei es erforderlich, an gesellschaftlichen Veranstaltungen, Empfängen und Vorträgen teilzunehmen. Im aktuellen Terminkalender seien im ersten Halbjahr 2009 bereits 46 Termine fixiert worden. Pro Jahr seien außerhalb der Regeldienstzeit noch 90 -100 Veranstaltungen im Einzugsbereich des Krankenhauses zu absolvieren. Die Wohnsitzverlegung in die Nähe des Arbeitsplatzes sei Thema im Vorstandshearing gewesen. Die Bereitschaft, im Süden von z einen Zweitwohnsitz zu begründen, war Voraussetzung für diese Tätigkeit. Eine Übersiedlung der gesamten Familie habe der Beschwerdeführer wegen der Berufstätigkeit seiner Gattin in der yy und dem Schulbesuch der Kinder in a ausgeschlossen.

Im Februar 2008 habe der Beschwerdeführer in z eine ca 60 m<sup>2</sup> große Wohnung gekauft und diese nach Adaptierungsarbeiten im Juni 2008 bezogen. Die Entfernung von dieser Wohnung zum LKH x betrage bei einer Fahrtzeit von rund einer halben Stunde 44 Kilometer.

Die Fahrtstrecke LKH - Familienwohnsitz für die wöchentliche Heimfahrt liege knapp unter der Grenze von 120 km. Die im Bescheid angegebene Fahrtzeit könne nur bei idealen Verhältnissen eingehalten werden. Auf Grund der Rechtsprechung und des Tätigkeitsprofils eines Primararztes liege eine Unzumutbarkeit einer täglichen Heimfahrt vor.

Für die täglichen Fahrten vom Zweitwohnsitz in z nach x wurde das kleine Pendlerpauschale beantragt.

Mit Vorhalt vom 29. Juli 2007 wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt aufgefordert, die tatsächlichen Dienst- und Anwesenheitszeiten nachzuweisen, den vollständigen Dienstvertrag vorzulegen und die Wohnsitzverlegung nach z zu begründen.

Mit Schreiben vom 25. August 2009 wurde eine Kopie des angeforderten Dienstvertrages vorgelegt. Neben einer Kernarbeitszeit von 8 bis 12 Uhr bestünde die Verpflichtung zur Anwesenheit auch außerhalb der Wochenpflichtleistung. Die dadurch entstehenden qualitativen und quantitativen Mehrleistungen seien mit dem Monatsentgelt abgegolten.

Aus dem Terminkalender 01-06/2009 seien die unregelmäßigen Arbeitszeiten ersichtlich. Auch in der Nacht, an den Wochenenden und im Urlaub würden vom Bf. fachliche und organisatorische Entscheidungen zu treffen sein. Es müsse daher eine vernünftige räumliche Nähe zum Krankenhaus gegeben sein, um den beruflichen Anforderungen gerecht zu werden. Nach den Terminaufzeichnungen für das erste Halbjahr 2009 wären neben der Normalarbeitszeit durchschnittlich 5-8 Termine pro Monat - meist in z - vom Bf. wahrzunehmen gewesen.

Die Wohnsitzverlegung nach z wird daher mit vermehrten Terminen in dieser Stadt begründet. Mehrere Stammärzte des Spitals hätten ebenso ihren Wohnsitz in z. In x hätte der Bf. ein relativ kleines und teures Zimmer fernab jeglicher Infrastruktur bewohnt. Am Beginn der Tätigkeit als Primararzt sei der Bf. täglich zum Familienwohnsitz gependelt. Nach einem Autounfall habe er sich entschlossen, ein Zimmer in x zu mieten. Der Wohnungskauf in z sei aus beruflichen Gründen erfolgt. Sein Sohn studiere in z, wohne jedoch an einer anderen Adresse.

Durch die Wohnmöglichkeit in z ergebe sich eine tägliche Zeitersparnis von rund 2 Stunden an Fahrtzeit. Arbeitsbeginn sei um 6 Uhr 50. Bei wöchentlicher Heimfahrt würden sich die in einem Monat gefahrenen Kilometer um 2.500 km verringern.

Abschließend wird auf Entscheidungen des UFS vom 23.12.08, RV/0031-G/08, RV/2714-W/07 vom 3.3.2008 verwiesen, die einer positiven Beurteilung des vorliegenden Falles zugänglich seien.

Am 24.5.2012 wurde die Beschwerde dahingehend ergänzt, als zu den bisher geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung Kosten für Rundfunkgebühren (Euro 47,42) und Aufwendungen für die Haushaltsversicherung (€ 83,23) geltend gemacht wurden.

In der am 17. September 2014 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung wurde von der Vertreterin des Finanzamtes die Berücksichtigung der Anschaffungskosten für die zer Wohnung unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.7.2012, 2008/13/0086 für möglich erachtet. Die anzuerkennenden Werbungskosten würden EUR 10.142,56 betragen.

**Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 20 Abs.1 Z 1 EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Gleches gilt nach § 20 Abs.1 Z 2 lit.a EStG für 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.

### **Arbeitsmittel:**

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Computern einschließlich des Zubehörs sind Werbungskosten, soweit eine berufliche Verwendung feststeht (kein Aufteilungsverbot). Das Ausmaß der beruflichen Nutzung ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Bei der Ermittlung der Werbungskosten ist allerdings zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer in der Beschwerde eine teilweise private Nutzung der EDV-Ausrüstungsgegenstände (Internetgebühr, Acer Notebook etc.) selbst nicht ausschloss. Für eine private Nutzung spricht weiters der Umstand, dass die Komponenten nicht am Arbeitsplatz des Beschwerdeführers, sondern bei ihm zu Hause stationiert waren. In Anlehnung an die Erfahrungen des täglichen Lebens wurde daher der auszuscheidende Privatanteil gemäß § 184 BAO im Schätzungswege mit 40 % ermittelt.

Die zu berücksichtigenden Werbungskosten errechnen sich daher wie folgt:

Internetgebühr abzüglich 40% Privatanteil	162,79
PC-Bedarf minus Privatanteil	289,44
Notebook minus Privatanteil	119,80
Diensthandy	183,89
Summe	<b>755,92</b>

Zur beantragten Berücksichtigung der Aufwendungen für die Arbeitsbrille wird darauf verwiesen, dass derartige Ausgaben wegen der Zugehörigkeit zur altersbedingten Gesundheitspflege zum normalen Lebensbedarf des Steuerpflichtigen und damit zu dessen Privatsphäre gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören; sie sind daher vom Abzug ausgeschlossen und zwar selbst dann, wenn der Beschwerdeführer die betreffende Brille nur am Arbeitsplatz verwendet, diese für die Arbeit unentbehrlich ist oder während der Arbeitsverrichtung beschädigt wird (VwGH 15.2.1983, 82/14/0135, und 3.5.1983, 82/14/0297). Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28. Februar 1995, 94/14/0154, dazu grundsätzlich ausführt, ist eine Brille, die die Aufgabe hat, eine Sehschwäche

auszugleichen, ein medizinisches Hilfsmittel. Diese Funktion verliert sie auch dadurch nicht, dass sie ausschließlich bei der Berufstätigkeit verwendet und am Arbeitsplatz aufbewahrt wird. Aufwendungen zur Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel betreffen stets auch die allgemeine Lebensführung.

#### **Fortbildungskosten:**

Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Mit dem StruktAnpG BGBI. 1995/297 wurde mit Wirksamkeit ab 5. Mai 1995 diese Abzugsfähigkeit auf die Hälfte beschränkt.

Der Beschwerdeführer beantragte die Kosten für ein gemeinsames Mittagessen im Zuge eines Teamcoachingseminars in Höhe von EUR 107,90 zu berücksichtigen. Die beantragten Aufwendungen für Fortbildung im Gesamtbetrag von EUR 1.844,32 sind daher um EUR 53,95 zu verringern.

#### **Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:**

Zu den Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 zählen als "Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen" nach ständiger Rechtsprechung auch unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz (vgl. mit Hinweisen auf Vorjudikatur das Erkenntnis vom 26. Mai 2010, 2007/13/0095, und daran anschließend etwa die Erkenntnisse vom 23. November 2011, 2010/13/0148, und vom 24. November 2011, 2008/15/0235 und 2008/15/0296).

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsstandort erwachsen, sind als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsstandort ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des StPfl

von seinem Beschäftigungsstandort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder

die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst ist, weil der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist nach Rz 342 LStR 2002 jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 km

entfernt ist. Bei schlechten Verkehrsverbindungen oder unregelmäßigen Arbeitszeiten kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 25 "Doppelte Haushaltsführung - Allgemeines").

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Beschäftigungsstandort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 27 "Familienheimfahrten").

Das Finanzamt versagte die Anerkennung der vom Beschwerdeführer diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen im erstinstanzlichen Verfahren mit der Begründung, dass eine tägliche Heimkehr bei einer Fahrtzeit von 1 Stunde 14 Minuten zumutbar seien.

Im vorliegenden Fall steht nunmehr außer Streit, dass die Aufgabe des Familienwohnsitzes im Jahr 2008 in dem Beschwerdeführer schon im Hinblick auf die Erwerbstätigkeit seiner Frau nicht zumutbar war. Die tägliche Rückkehr an den rund 120 km entfernten Familienwohnsitz wird als zu weit entfernt erachtet.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 31.7.2012, 2008/13/0086 fehlt es nicht an einem objektiven Zusammenhang zwischen dem zweiten Haushalt des Abgabepflichtigen und seiner Berufstätigkeit, wenn die tägliche Rückkehr vom Arbeitsplatz an den Ort des zweiten Haushaltes zumutbar und der Familienwohnsitz für eine tägliche Rückkehr vom Arbeitsplatz dorthin zu weit entfernt ist.

Im Lichte dieser Rechtsprechung sind folgende im Jahr 2008 für den Beschwerdeführer entstandenen Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Miete, AfA	10.076,81
Einrichtungsgegenstände, Strom BK etc.	
GIS, Haushaltsversicherung	130,65
Familienheimfahrten	3.151,50
Summe	<b>13.358,96</b>

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen aber grundsätzlich keine *Werbungskosten*

dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Bei der im Jahr 2008 angeschafften Kaffeemaschine (EUR 399) und der Braun Mundhygiene (EUR 149) handelt es sich um typischerweise den Haushalt des Steuerpflichtigen und dessen Lebensführung betreffende und somit nicht abzugsfähige Wirtschaftsgüter.

Die Rechnung für die im Dorotheum erstandene Zuckerdose und den Gießer (EUR 144) sowie die Augartenrechnung für eine Fleischplatte (EUR 318) lauten nicht auf den Beschwerdeführer, weshalb diese Ausgaben nicht zu berücksichtigen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit der 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 17. September 2014