



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 12

GZ. RV/0661-S/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R.L. gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 10. Jänner bzw 23. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise - im Sinne der Berufungsverentscheidung vom 21.Juli 2006 - Folge gegeben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 16.4.2004 wurde der Berufungswerber (Bw) antragsgemäß zur Einkommensteuer 2003 veranlagt.

Mit Schreiben vom 10.3.2005 regte der Bw eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 Bundesabgabenordnung (BAO) mit der Begründung an, dass ihm zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung 2003 die Abschreibtmöglichkeiten für die doppelte Haushaltsführung nicht bekannt gewesen seien und machte gleichzeitig zu den bisherig beantragten und vom Finanzamt gewährten Werbungskosten von € 2.857,69 (EDV, Fachliteratur Büromaterial, Elektronik, Bauteile, Telekommunikation, Afa) Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in Höhe von € 6.826,10 geltend.

Das Finanzamt nahm das Verfahren von Amts wegen wieder auf (Bescheid vom 13.5.2005), wobei hinsichtlich der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung Kosten in Höhe von

gesamt € 4.956,82 (pauschalen Fahrtkosten von € 1050, Miete € 3.558,53, Strom € 348,29) berücksichtigt wurden.

Am 25.2. 2005 begehrte der Bw mit Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 11.846,91 sowie sonstige Werbungskosten in Höhe € 2.743,91.

Mit Bescheid vom 10.1.2006 wurde der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 13.5.2005 gem. § 299 BAO aufgehoben, weil sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwies.

Im daraufhin neu ergangenen Einkommensteuerbescheid 2003, ebenfalls vom 10.1.2006, wurden nunmehr Werbungskosten (Afa, Telekommunikation, EDV, Computer, Software, Fachliteratur, Büromaterial, Elektronik, Bauteile) in Höhe von gesamt € 1010,90 steuerlich in Abzug gebracht. Die beantragten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung wurden nicht mehr berücksichtigt.

Betreffend die Abweichungen zum Erstbescheid vom 13.5.2005 bezüglich der doppelten Haushaltsführung und sonstige Werbungskosten wurde auf die Zusatzbegründung zum Einkommensteuerbescheid 2004 verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 10.1.2006 (berichtigt gem. § 293 b BAO am 23.1.2006) nahm die Behörde nunmehr folgende Abweichungen von den ursprünglichen Anträgen des Bw bezüglich doppelte Haushaltsführung und sonstige Werbungskosten vor (gültig auch für das Jahr 2003):

<i>Notebook, PC und Digitalkamera:</i>	beruflich	privat
Notebook	80%	20%
PC	20%	80%
Digitalkamera	00%	100%

Die verbleibenden Aufwendungen wurden auf die bisherige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 5 Jahren aufgeteilt, wobei sich eine Afa für das Notebook von € 279,04 und für den PC von € 55,22 ergab.

<i>Telefonkosten:</i>	00%	100%
<i>EDV, Computer, Software, Elektronik, Bauteile:</i>	40%	60%

<i>Kosten der doppelten Haushaltsführung:</i>	nicht anerkannt	
---	-----------------	--

Die Aufwendungen bezüglich der Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung wurden zur Gänze mit der Begründung nicht anerkannt, dass die Neubegründung eines weiteren Wohnsitzes (Errichtung eines Einfamilienhauses) außerhalb des bisherigen Beschäftigungsplatzes privat und nie beruflich veranlasst war.

In seinem Berufungsbegehren vom 13.2.2006 bzw. seiner Berufungsergänzung vom 21.2.2006 betreffend die Berücksichtigung von Werbungskosten für die Jahre 2003 und 2004 beantragte der Bw nachstehende Änderungen:

<b>Jahre</b>	<b>2003</b>		<b>2004</b>	
Aufwendungen für:	beruflich	Privat	Beruflich	privat
<i>Notebook, PC, Digitalkamera:</i>	90%	10%	90%	10%
<i>Monitor und Drucker</i>	90%	10%		
<i>Elektronik, Bauteile: %</i>	100%	00%	100%	00%
<i>EDV, Computer, Software</i>	90%	10%	90%	10%
<i>Kosten für das Internet (und Grundgebühr anteilig)</i>	80%	20%	80%	20%
Telefonkosten	€ 200		€200	
<i>Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten</i>	€ 8.826,10		€ 9.271,67	

Im Zuge der hierzu ergangenen Ausführungen verwies der Bw auf den von ihm beigebrachten bzw. beigelegten Lehrplan der höheren Lehranstalt für Elektronik, auf die Arbeitgeberbestätigung über die berufliche Notwendigkeit von Arbeitsmitteln, wie PC, Notebook, Digitalkamera, Software, Computerzubehör etc., sowie auf die Aufstellung Werbungskosten, Afa, Internet.

Er führte weiters aus:

*Notebook, PC und Digitalkamera:*

---

Die o.a. Geräte würden ausschließlich beruflich verwendet. Für private Zwecke würde ein älterer, abgeschriebener Computer verwendet- Privat photographierte er mit einem konventionellen Photoapparat.

*EDV, Computer, Software:*

Die angeführten Positionen gehörten zum Notebook und PC und würden ausschließlich beruflich verwendet.

*Elektronik, Bauteile:*

Die Arbeit mit elektronischen Bauteilen gehörte zur beruflichen Fortbildung.

*Internet:*

Der überwiegende Anteil der Nutzung des Internets bezöge sich auf die berufliche Fortbildung und Informationsbeschaffung. Das Internet diente auch zur Kommunikation mit Schülern, Fachkollegen etc.

*Telefonkosten:*

Das Telefon diente ebenfalls der Kommunikation mit Arbeitgeber, Firmen Institutionen, Schülern und Eltern.

*Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:*

Seine Gattin erzielte an ihrem Beschäftigungsamt in Krimml ein steuerlich relevantes Einkommen. Sie hätten erstmals einen gemeinsamen Familienwohnsitz am Beschäftigungsamt seiner Gattin gegründet.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.7.2006 wurde der Berufung teilweise stattgegeben:

Hinsichtlich der Berufungspunkte

- Notebook, PC, Monitor, Drucker und Software wurde dem Berufungsbegehren stattgegeben und hinsichtlich der Aufwendungen für EDV einer 90%igen beruflichen Nutzung zugestimmt.
- Digitalkamera wurde der Privatanteil mit 40%, der berufliche Anteil mit 60% festgesetzt.
- Elektronik, Bauteile wurde eine 100%ige berufliche Nutzung anerkannt.
- Telefon- und Internetkosten ging die Behörde von einer 20%igen beruflichen Veranlassung aus. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 20 EStG 1988 wurde die

---

Grundgebühr für Telefon und Internet als Aufwendungen des täglichen Lebens der privaten Lebensführung zugerechnet und daher steuerlich nicht anerkannt.

- Doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin beantragte der Bw, die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004 unter Berücksichtigung nachstehender Änderungen dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen:

**Jahr 2003:**

1. Afa mit 90% beruflicher Anteil, 10% Privatanteil (Notebook, PC, Digitalkamera, Monitor, Drucker)
2. Telefonkosten in Höhe von € 200
3. EDV, Computer, Software mit 90% beruflicher Anteil, 10% Privatanteil
4. Fachliteratur mit 100% beruflicher Anteil
5. Büromaterial mit 100% beruflicher Anteil
6. Elektronik Bauteile mit 100% beruflicher Anteil
7. doppelte Haushaltsführung € 6.826,10
8. Kosten für Internet (Grundgebühr anteilig) mit 90% beruflicher Anteil und 10% Privatanteil

**Jahr 2004:**

1. Afa mit 90% beruflicher Anteil, 10% Privatanteil (Notebook, PC, Digitalkamera)
2. Telefonkosten in Höhe von € 200
3. EDV, Computer, Software mit 90% beruflicher Anteil, 10% Privatanteil
4. Fachliteratur mit 100% beruflicher Anteil
5. Büromaterial mit 100% beruflicher Anteil
6. Elektronik Bauteile mit 100% beruflicher Anteil
7. doppelte Haushaltsführung € 9.271,67
8. Kosten für Internet (Grundgebühr anteilig) mit 90% beruflicher Anteil und 10% Privatanteil

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

Unter Berücksichtigung des bisherigen Verlaufes des Berufungsverfahrens und unter Beachtung der Berufungsvorentscheidung vom 21. 7.2006 bleiben noch folgende Streitpunkte offen:

Der Bw begeht die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für

1. die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten
2. die berufliche Verwendung der Digitalkamera mit 90% anstelle der berücksichtigten 60%-Afa
3. Telefon mit € 200 sowie die Grundgebühr (anteilig)
4. das Internet (und die Grundgebühr anteilig) mit 90% beruflicher Veranlassung

**Ad 1.****Kosten der doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in den Jahren 2003 und 2004:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- 2.a) 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen (vgl. die grundsätzlichen Ausführungen im Erkenntnis vom 9. Oktober 1991, 88/13/0121). In dem zitierten Erkenntnis wird weiter ausgeführt:

Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung

finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seines Ehegatten.

Solche Umstände müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsamt, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z.B. für die Wohnung am Beschäftigungsamt und die Kosten für Familienheimfahrten, somit nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Begründung des zweiten Haushaltes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist.

Eine berufliche Veranlassung in diesem Sinn liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsamt ist, weg verlegt und am Beschäftigungsamt einen zweiten Haushalt führt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 1994, 93/15/0083, mit weiteren Nachweisen).

Die Berücksichtigung eines Mehraufwandes durch doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten kommt nach der oben angeführten Rechtsprechung nur dann in Betracht, wenn die Begründung des zweiten Haushaltes am Arbeitsort beruflich veranlasst und die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes unzumutbar ist. Diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14. September 1993, 92/15/0054, ausgeführt hat, *ist die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsamt des Abgabepflichtigen wegen der Aufnahme einer Beschäftigung des Ehegatten an einem anderen Ort nicht durch die Erwerbstätigkeit des Abgabepflichtigen veranlasst und führt deshalb nicht zu berücksichtigungsfähigen Werbungskosten.*

Ein derartiger Fall kann auch nicht mit jenen Fällen verglichen werden, in denen die steuerlichen Folgen der Begründung eines weiteren Haushaltes am Ort der Beschäftigung des

einen Ehepartners bei Beibehaltung des bisherigen Familienwohnsitzes am Beschäftigungsamt des anderen Ehepartners zu beurteilen sind.

Der Berufungswerber (Bw) ist seit 1990 an der HTBLA Salzburg als Lehrer beschäftigt. Der Bw hat mit seiner Familie seinen Hauptwohnsitz in W. mit Mitte des Jahres 2003 aufgelassen und ist in das neu gebaute Haus in K. , welches sich in einer Entfernung von 130 km vom Arbeitsplatz des Bw in Salzburg befindet, umgezogen. Er hat damit seinen Hauptwohnsitz von W. /Salzburg nach K. verlegt. Die Wohnung in W. wird seitdem als Zweitwohnsitz geführt, die vom Bw und seinen schulpflichtigen Kindern während der Woche bewohnt wird. Den Arbeitsplatz in Salzburg behält der Bw bei.

Wenn der Bw nun vermeint, dass seine Gattin in K. berufstätig sei und ihr Einkommen wesentlich zum Familieneinkommen beitrage, so ist ihm folgendes zu entgegnen:

Die Gattin des Bw war erst ab der zweiten Hälfte des Jahres 2003 berufstätig und ging in den Streitjahren in K. zunächst nur einer geringfügigen Beschäftigung (laut Aktenlage in der Gastronomie) nach. Die Wegverlegung des Familienwohnsitzes an einen anderen Ort war demnach zunächst nicht durch berufliche Überlegungen im Hinblick auf die Erwerbstätigkeit der Ehegattin veranlasst. Die weitere Wohnsitznahme hat sich erst nachträglich als vorteilhaft für die Arbeitsplatzsuche der Ehegattin erwiesen.

Bei dieser Rechtslage kommt es demnach nicht darauf an, ob der Bw die tägliche Rückkehr vom Arbeitsort zu ihrem neuen Familienwohnsitz in K. zumutbar war oder nicht.

Die Wegverlegung des Familienwohnsitzes nach K. ist durch persönliche Gründe bedingt und gehört daher zur Sphäre der privaten Lebensführung.

Die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsamt des Bw wegen der Aufnahme einer Beschäftigung der Ehegattin an einem anderen Ort ist nicht durch die Erwerbstätigkeit des Bw veranlasst und kann daher nicht zu berücksichtigungsfähigen Werbungskosten führen.

Im Übrigen darf auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung vom 21.7.2006 verwiesen werden.

### **Ad 2.,3. und 4. Arbeitsmittel**

Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmittel sind Werbungskosten, wenn die berufliche Veranlassung die Anschaffung (und Beibehaltung) des Wirtschaftsgutes bewirkt. Bei Wirtschaftsgütern, die auch der privaten Lebensführung dienen können und die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten. Dies kann gegebenenfalls im Schätzungswege erfolgen.

---

Eine Bestätigung des Arbeitsgebers über die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit zur Tätigung von Aufwendungen oder Ausgaben ist keine Voraussetzung für deren Abzugsfähigkeit. Sie kann allenfalls ein Indiz für die berufliche Veranlassung darstellen. Aufwendungen oder Ausgaben erhalten nicht dadurch Werbungskostencharakter, dass im Interesse oder auf Weisung des Arbeitgebers getätigten werden.

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Bw zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, sind die Anschaffungskosten gleichmäßig auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (§ 7 Abs1 EStG 1988).

### **Digitalkamera:**

Der Bw konnte glaubhaft vermitteln, dass das gegenständliche Arbeitsmittel beruflich genutzt wird.

Das Finanzamt schätzte den beruflichen Anteil mit 60%.

Die erkennende Behörde schließt sich diesbezüglich dem Aufteilungsschlüssel (40% Privatanteil, 60% beruflicher Anteil) der Behörde I. Instanz an. Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass bei einem Haushalt mit drei Kindern eine Digitalkamera nicht auch von diesen privat genutzt wird, zumal es nach eigenen Angaben des Bw sonst nur eine analoge Kamera in der Familie gab.

### **Telefonkosten:**

Telefonkosten für berufliche Gespräche sind Werbungskosten, wobei jedes Gespräch gesondert zu beurteilen ist. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand von seiner Wohnung - selbst wenn er dort seinem Beruf nachgeht - ausschließlich oder überwiegend berufliche Telefonate führt (VwGH 26.6.1984, 83/14/0216).

Mangels beweiskräftiger Unterlagen über Zahl, Dauer der Gespräche, den Gesprächspartner kann der der Privatanteil geschätzt werden.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass zum einen ein Großteil der erforderlichen beruflichen Gespräche erfahrungsgemäß auch von der Schule aus geführt werden können und zum anderen drei Kinder in dem Haushalt des Bw leben, ist die vom Finanzamt gewonnene Annahme einer überwiegenden Privatnutzung des Telefons, nämlich von 80%, als realistisch anzusehen.

Was die vom Bw geltend gemachten Kosten für die anteilige Grundgebühr für Telefon/Internet betrifft, so ist auszuführen:

Gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen oder

---

gesellschaftlichen Stellung des Bw ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Bw erfolgen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausbildung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar. Dies gilt insbesondere für Aufwendungen im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in eine beruflichen und in einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Grundgebühren für das Telefon stellen Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs 1 EStG 1988 dar und können als Aufwendungen des täglichen Lebens, die üblicherweise der privaten Lebensführung zuzurechnen sind, nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

### **Internetkosten:**

Kosten für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses sind als Werbungskosten absetzbar. Internetkosten unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot.

Die berufliche Notwenigkeit des Einsatzes und Nutzung eines Internets wurde durch den Arbeitgeber bestätigt.

Angesichts der zahlreichen für die private Anschaffung eines Internets maßgeblichen Gründe, die in vielen Fällen zum überwiegenden Teil privater Natur sind, ist bei der Prüfung, ob eine berufliche Veranlassung vorliegt, ein strenger Maßstab anzuwenden.

Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat eine Aufteilung in beruflich und privat veranlasste Kosten im Schätzungswege zu erfolgen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das Internet auch von in Ausbildung stehenden Familienangehörigen (drei Kinder) des Bw verwendet wird.

Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens kann davon ausgegangen werden, dass die private Nutzung des beruflich verwendeten Internets überwiegt. Die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung mit 20% beruflicher Veranlassung erscheint bei einem Vierpersonenhaushalt daher als schlüssig.

Was die weiteren Berufungspunkte (EDV, Computer, Software, Notebook, Fachliteratur, Büromaterial, Elektronik, Bauteile) betrifft, so ist dem diesbezüglichen Berufungsbegehren des Bw durch die Behörde I. Instanz in der Berufungsentscheidung vom 21. 7. 2006 entsprochen worden. Es darf in diesem Zusammenhang darauf verwiesen werden.

Der Berufung wird somit teilweise im Sinne der Berufungsentscheidung vom 21.7.2006 Folge geleistet.

Salzburg, am 9. Jänner 2008