

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterInl. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Sadleder Friedrich Buchprüfungs- und Steuerberatungs-KG, Linzer Straße 62a, 4502 St.Marien, a. über die Beschwerde vom 29. Februar 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 9. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und
b. die Beschwerde vom 27.02.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 25.01.2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) hatte im Beschwerdezeitraum 2014 und 2015 seinen Haupt- und Familienwohnsitz („Familienwohnsitz“ oder „HWS“) in Ort 1 („Ort 1“) in Bundesland (BL) 1 („Bundesland (BL) 1“). Die Ehegattin des Bf. bezog im Beschwerdezeitraum am Familienwohnsitz ein beträchtliches Einkommen. Die drei minderjährigen Kinder besuchten die Volksschule im HWS bzw. weiterführende Schulen in der Umgebung des Familienwohnsitzes.

Der Bf. ist seit 09.09.2000 bei seiner Dienstgeberin angestellt. Seit 01.01.2013 ist er Geschäftsführer seiner Dienstgeberin in Ort 2 („Arbeitsstätte“, „Beschäftigungsort“ oder „Ort 2“) in Bundesland (BL) 2 („Bundesland (BL) 2“). Er hat in Ort 3 („Ort 3“ oder „Nebenwohnsitz“) im BL 2 eine Wohnung gemietet und seit 04.06.2013 dort seinen Nebenwohnsitz gemeldet.

Streit besteht, ob dem Bf. in den Jahren 2014 und 2015

- Aufwendungen für Familienheimfahrten von jährlich € 3.672,00 sowie
- die von ihm begehrten Mietaufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung im Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes zustehen.

Familienheimfahrten:

Der Bf. beantragte in **den Einkommensteuererklärungen 2014 und 2015** Werbungskosten für Familienheimfahrten (je € 3.672,00). Der für die Benützung des Firmen-Kfz besteuerte Sachbezug betrug mtl. € 597,26 (01-02/2014) bzw. mtl. € 720,00 (03/2014-12/2015). Für die Familienheimfahrten erhielt der Bf. keinen Kostenersatz (Bestätigung des Dienstgebers).

Dem Bf. stand von seinem Dienstgeber ein Firmen-Pkw auch für Privatfahrten zur Verfügung. Diese „Benutzungsrichtlinie“ war vom Bf. nicht unterschrieben. Ein Fahrtenbuch führte er unter Hinweis auf die Besteuerung des vollen Sachbezuges nicht.

Im **Einkommensteuerbescheid 2014** versagte das Finanzamt den Aufwendungen für Familienheimfahrten den Abzug, im Wesentlichen mit der Begründung, dass kein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vorliege.

In der **Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014** brachte der Bf. vor, dass die einfache Wegstrecke zwischen dem Familienwohnsitz und der Arbeitsstätte 235 km betrage. Es werde niemand mitbefördert.

In der **abweisenden BVE betreffend Einkommensteuer 2014** hielt das Finanzamt fest, dass Familienheimfahrten nur bei Tragung eines Aufwandes zum Abzug kämen. Im gegenständlichen Fall sei mangels Aufzeichnungen der beruflich bzw. privat zurückgelegten Kilometer nicht auszuschließen, dass im Beschwerdezeitraum andere private Fahrten (inklusive Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) von mehr als 6.000 km angefallen seien.

Unter Hinweis auf Rz.355 LStR und VwGH-Judikatur brachte der Bf. im **Vorlageantrag** vor, dass bei ihm nur für Familienheimfahrten 21.500 km anfallen würden. Neben diesen habe er wenig Lust auf weitere Privatfahrten. Es sei daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass neben den Familienheimfahrten kaum noch Privatkilometer mit dem Dienst-Pkw zurückgelegt worden seien.

Im **Einkommensteuerbescheid 2015** gewährte das Finanzamt unter Hinweis auf die Begründung im Einkommensteuerverfahren die Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht. Die **Beschwerde** wies das Finanzamt in der **BVE** ab, wogegen der Bf. wiederum den **Vorlageantrag** einbrachte.

Im **weiteren Verfahren vor dem BFG** ging der Bf. von folgender Aufteilung der Kilometerleistung aus, die er im Schätzungswege ermittelte. Er gab dafür die Anzahl der monatlichen Fahrten bekannt. Die Summen teilen sich wie folgt auf:

2014:

Gesamtkilometeranzahl: 46.733 km

Familienheimfahrten: 122 Fahrten á 228 km(einfache Wegstrecke) = 27.816 km,
 Nebenwohnsitz-Arbeitsstätte: 209 Fahrten á 9,5 km(einfache Wegstrecke) = 1.986 km,
 Arbeitsstätte - Zentrale („Zentrale) 12 Fahrten á 227 km(einfache Wegstrecke) = 2.724 km,
 Besuche von insgesamt 145 Filialen im Bundesland 2 und einem angrenzenden Bundesland:
 58 Fahrten á durchschnittlich geschätzte 190 km = 11.020 km und
 Privatkilometer 3.188 km.

2015:

Gesamtkilometeranzahl: 52.992 km

Familienheimfahrten: 133 Fahrten á 228 km(einfache Wegstrecke) = 30.324 km,
 Nebenwohnsitz-Arbeitsstätte: 192 Fahrten á 9,5 km(einfache Wegstrecke) = 1.824 km,
 Arbeitsstätte -Zentrale 16 Fahrten á 227 km(einfache Wegstrecke) = 3.632 km,
 Besuche von insgesamt xxx Filialen im Bundesland 2 und einem angrenzenden Bundesland: 61
 Fahrten á durchschnittlich geschätzte 190 km = 11.590 km und
 Privatkilometer 5.622 km.

Montags habe er die Arbeitsstätte im BL 2 üblicherweise vom Familienwohnsitz aus angefahren und freitags sei er von der Arbeitsstätte zum Familienwohnsitz gefahren. An diesen Tagen sei er die Fahrtstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung im BL 2 nur einmal gefahren.

Viele Fahrten trete er direkt vom Nebenwohnsitz aus an. Er sei für einen Produktionsbetrieb in Ort 4 („Ort 4“) verantwortlich und müsse regelmäßig mindestens einmal pro Woche xxx Standorte im gesamten Bundesland 2 und einem weiteren angrenzenden Bundesland besuchen. An Tagen mit Filialbesuchen lege er deutlich über 300 km zurück. Im Durchschnitt rechne er daher für alle xxx Standorte 190 km pro Reisetag. Es würden auch viele Auswärtstermine (Behörden, Geschäftspartner) vom Nebenwohnsitz aus wahrgenommen. Da viele Fahrten vom Nebenwohnsitz aus gestartet würden, sei er der Ansicht, dass die Strecke Nebenwohnsitz-Arbeitsstätte als betriebliche anzusehen sei.

Privatfahrten habe er im Hinblick auf die bereits hohe betriebliche Kilometerleistung nur im Ausmaß von 3.000 km bis max. 5.600 km zurückgelegt. Zudem besitze die Gattin des Bf. ein 7-sitziges Kfz, welche für eine fünfköpfige Familie bedeutend besser sei als das Firmen-Kfz. 2015 sei das Kfz getauscht worden und seien daher etwas mehr Privatkilometer angefallen.

Die Reiseaufzeichnungen (Anm: Reisekostenabrechnungen) seien zu den Fahrtkosten nur wenig aussagekräftig; es seien nur Tage angeführt, an denen er Diäten geltend gemacht habe. Exemplarisch legte der Bf. die Reiseaufzeichnungen für 07/2014 vor. Mit dem Bf. habe die Dienstgeberin vereinbart, dass er weder für die Dienstgeberin noch für das Finanzamt Kilometer-Aufzeichnungen führen müsse, weil der volle Sachbezug angesetzt sei.

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht. Die „Angaben zu den beruflichen bzw. sonst privat gefahrenen Kilometern“ würden nicht die Voraussetzungen der vom Bf. zu führenden Aufzeichnungen - zumindest Datum, Dauer, Beginn und Ende, Start- und Zielort, Zwischenziele, Fahrtroute, Zweck jeder einzelnen Reise - erfüllen. Bis auf die Tage im Juli 2014 seien auch die Firmenbesuche nicht belegt bzw. nicht nachvollziehbar. Es sei nicht ersichtlich, ob die Fahrten vom Nebenwohnsitz oder vom Büro aus angetreten und wo sie beendet worden seien. Die Angaben würden keine Auskunft über die Anzahl der Familienheimfahrten bzw. die sonstigen privat zurückgelegten Kilometer geben. Ob man „Lust für weitere Privatfahrten“ habe, sei nach den Erfahrungen des täglichen Lebens, insbesondere bei einem Familienvater, nicht relevant.

Einzelne Angaben seien nicht plausibel:

Die pauschal mit 190 km bezifferten Fahrten zu Filialen seien nicht nachvollziehbar.

Die Anzahl der Familienheimfahrten des Bf. (2014 122, 2015 133) liege deutlich über jener für wöchentliche Heimfahrten. Bei etwa 52 Wochen seien unter Berücksichtigung von Urlaubszeiten 90 Fahrten von der Arbeitsstätte und retour üblich.

Das Verhältnis zwischen den Fahrten zwischen Familienwohnsitz und der Arbeitsstätte und den Fahrten zwischen dem Nebenwohnsitz und der Arbeitsstätte sei besonders in den beiden August-Monaten (Anm.: wird Sommermonaten gemeint sein) extrem ungewöhnlich. Im Jahr 2014 würden 7 Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz und der Arbeitsstätte und ebenso 7 Fahrten zwischen dem Nebenwohnsitz und der Arbeitsstätte gegenüberstehen, bei zusätzlich einem Tag für Filialbesuche. Dies bedeute, dass der Bf. - folge man seinen Ausführungen - im Monat August 2014 nie vom Nebenwohnsitz zur Arbeitsstätte und zurück gefahren sei, sondern jeweils entweder von Hauptwohnsitz zur Arbeitsstätte und weiter zum Nebenwohnsitz oder vom Nebenwohnsitz zur Arbeitsstätte und weiter zum Familienwohnsitz und einmal „dazwischen“ einen Tag zu Filialen.

Daraus folge, dass der Bf. im August 2014 insgesamt acht Tage, davon - abgesehen vom Freitag dem 1. Juli - jeweils zweimal zwei bzw. einmal drei Tage hintereinander gearbeitet habe. Im

Hinblick auf die Größe der Wohnung (mehr als 105 m²), Ferienzeit und Nähe zum Erholungsgebiet („Erholungsgebiet“) sei es durchaus denkbar, dass nicht der Bf. für 2 bis 3 Tage ins BL 2 zum Arbeiten und dann zur Familie am Familienwohnsitz gefahren sei, sondern sich die Familie am Nebenwohnsitz im BL 2 aufgehalten habe.

Aber auch in den anderen Monaten sei es durchaus denkbar, dass nicht der Bf. vor den arbeitsfreien Tagen jeweils an den Familienwohnsitz zurückkehrte, sondern die Familie zum Nebenwohnsitz ins BL 2 gekommen sei. Den vorgelegten Angaben nach hätte der Bf. 2014 und 2015 zwischen Weihnachten und Neujahr arbeiten müssen.

Unterlagen dafür, dass der Bf. viele Auswärtstermine (Behörden, Geschäftspartner) zum Teil auch unmittelbar vom Nebenwohnsitz aus „anfahre“, habe er nicht vorgelegt (Stellungnahme vom 10.07.2020).

Dem hielt der Bf. entgegen, sich bemüht zu haben, die Fahrten entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen nachzuvollziehen. Es entspreche sicherlich nicht den gesetzlichen Bestimmungen, Ausgaben wegen des fehlenden Fahrtenbuches zu verweigern.

Die pauschalen 190 km pro Tag für Filialbesuche seien ein Durchschnittswert, bei einzelnen Filialbesuchen werde diese Kilometerleistung bei Weitem überschritten, andererseits gebe es kürzere Strecken.

Familienheimfahrten gebe es nicht nur am Wochenende, sondern seien auch zu familiären Anlässen (Krankheit Frau oder Kind, Schulevents, Geburtstage etc.) notwendig. Ebenso fahre er an Feiertagen während der Woche (Zwickeltagen) zu seiner Familie. Es könne durchaus vorkommen, dass am Folgetag in der Früh das Unternehmen im BL 2 angefahren und am Abend wieder der Weg nach Hause eingeschlagen werden müsse. Wenn man als Familienvater versuche, trotz örtlicher Trennung auch das Familienleben nicht zu vernachlässigen, sei verständlich, dass möglicherweise mehrere Fahrten als „üblich“ (was ist üblich?) getätigt würden.

Im August verbringe er üblicherweise seinen Sommerurlaub. Da könne es auch durchaus vorkommen, dass einmal für einige Tage die Familie zum Nebenwohnsitz komme. Dies sei nicht schädlich, da er den Aufwand für die Wohnung mit üblicher Größe reduziert habe. Nach Recherchen würden die getroffenen Aufzeichnungen sehr wohl mit den tatsächlichen Verhältnissen zusammenpassen.

Zwischen Weihnachten und Neujahr habe er noch jedes Jahr gearbeitet; die Wochen vor Weihnachten und Silvester seien die umsatzstärksten im Handel. Hier müsse, wenn seine Mitarbeiter den größten Stress haben, der Geschäftsführer soweit wie möglich anwesend sein. Er habe am 22./23./29./30. und 31.12.2014 sowie am 21./22./23./29./30. und 31.12.2015 gearbeitet (Gegenäußerung vom 23.07.2020).

Das Finanzamt hielt es gerade bei einer mehr als 200 km entfernten Arbeitsstätte den Erfahrungen des täglichen Lebens entgegenstehend, dass der Bf. aus familiären Gründen wesentlich öfter als an Wochenenden zum Familienwohnsitz gefahren sei. Wenn die Familie im August zum Bf. komme, würden sich die Familienheimfahrten erübrigen; dies spreche gegen eine hohe Anzahl der Familienheimfahrten (Stellungnahme vom 22.09.2020).

b. Doppelte Haushaltsführung:

Vorauszuschicken ist, dass

- das Erfordernis einer doppelten Haushaltsführung und somit die Wohnsitznahme des Bf. in Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes unerlässlich ist,
- der Beschäftigungsort des Bf. (Ort 2) im Bezirk 2 (Bezirk 2), sein Nebenwohnsitz (Ort 3) im Bezirk 3 (Bezirk 3), und der vom Finanzamt in die Betrachtung einbezogene Ort 5 („Ort 5“) im Bezirk 5 (Bezirk 5) gelegen ist,
- der Beschäftigungsort (Ort 2/Bezirk 2) in unmittelbarer Nähe zu den Bezirken 3 und 5 gelegen ist,
- die Wohnung des Bf. im Ort 3/Bezirk 3 sich laut Bf. in 9,5 km Entfernung vom Beschäftigungsort Ort 2/Bezirk 2 befindet und die Fahrzeit 12 Minuten beträgt, und
- der Nebenwohnsitz am Ort 3 und der Ort 5 in (etwa) der gleichen Zeit von der Arbeitsstätte aus mit dem Kfz erreicht werden können.

Die Werte laut dem im Akteninhalt aufliegenden Immobilienpreisspiegel für Mietwohnungen mit frei vereinbarten Mieten haben für eine „**Wohnung bis 60 m² mit gutem Wohnwert**“ betragen:

- Ort 3: € 7,20 (2014) und € 7,40 (2015).
- Bezirk 2 bzw. Bezirk 5 jeweils 5,50 (2015).

Für eine „**Wohnung bis 60 m² mit SEHR gutem Wohnwert**“ haben sie betragen:

- Ort 3: € 8,80 (2014) und € 9,20 (2015)
- Bezirk 2: € 7,40 (2015)
- Bezirk 5: € 6,60 (2015).

Der „**Jahresdurchschnitt**“ (Anm: **ohne** Differenzierung von Wohnwerten) hat betragen:

- Ort 3: € 7,20 (2014) und € 7,30 (2015).

Der Bf. mietete mit **Mietvertrag vom 27.05.2013** im Ort 3/Bezirk 3 in einer sehr guten Wohngegend für die Dauer von drei Jahren eine sehr gut ausgestattete Wohnung mit einer Wohnfläche von 105,53 m², 15,84 m² Balkon, Kellerabteil und Tiefgaragenabstellplatz.

Die um einen 25%-igen Befristungsabschlag verminderte Miete zuzüglich Betriebskosten-Akonto für die Tiefgarage, Heizung und Warmwasser belief sich auf mtl. netto € 1.219,25/brutto € 1.350,00, der jährliche Mietaufwand inkl. Betriebskosten-Akonto auf € 16.200,00.

Die mtl. Miete (ohne Betriebskostenkonto) betrug netto € 972,73, zuzgl. € 97,27 USt, brutto somit € 1.070,00, d. s. netto € 9,22 bzw. brutto € 10,14 pro Quadratmeter. Bezogen auf eine Wohnungsgröße von 55 m² machte der Mietaufwand monatlich netto € 506,97/brutto € 557,66 aus.

Einkommensteuer 2014:

In den **Einkommensteuererklärungen 2014** begehrte der Bf. als Werbungskosten anteilige Miet- und Betriebskosten bezogen auf eine Fläche von 55 m² (Miete inkl. Betriebskosten € 8.592,83 zuzgl. € 785,78 AfA für die Einrichtung, zusammen 9.378,61).

Im **Einkommensteuerbescheid 2014** versagte das Finanzamt den Abzug, die Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung würden fehlen.

Der **Beschwerde** gab das Finanzamt in der **Beschwerdevorentscheidung** dem Grunde nach Folge. Es seien aber nur die Kosten für eine zweckentsprechende Unterkunft abzugsfähig, nach geltender Auffassung bei einer durchschnittlich ausgestatteten Wohnung von 55m² mit einem ortsüblichen Durchschnittsmietpreis (vgl. VwGH vom 23.05.2000, 95/14/0096, und vom 23.11.2011, 2010/13/0148).

Die Durchschnittsmiete pro m² Nutzfläche für eine in Ort 3 gelegene Wohnung betrage für 2014 lt. Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer € 7,20 (Anmerkung: Jahresdurchschnitt 2014 für Ort 3). Als Mietaufwand für eine zweckentsprechende Zweitunterkunft von 55m² seien insgesamt € 7.417,13 (Mietaufwand: € 7,20 x 55m² = € 4.752,00, Betriebskosten (€ 1.751,20), Aufwendungen für Strom/Haushaltsversicherung (€ 128,15) und AfA für Einrichtung (€ 785,78) absetzbar. Die der Höhe nach unstrittigen Beträge mit Ausnahme des Mietaufwandes machen zusammen €2.665,13 aus. Die über € 7.417,13 hinaus gehenden Wohnkosten seien gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

In **Vorlageantrag** wandte der Bf. ein, dass der Immobilienpreisspiegel nur einen groben Durchschnittswert ermittle; er könne hier nicht herangezogen werden, da ein solcher Mietpreis in der näheren Umgebung nicht angeboten werde. Der Bf. habe in der näheren Umgebung eine Wohnung nehmen müssen, um jederzeit möglichst rasch zum Dienstort zu gelangen. Der tatsächlich gezahlte Mietpreis entspreche dem Preis in der Umgebung. Es könne nicht davon gesprochen werden, dass aufgrund einer privaten Mitveranlassung der Mietpreis überhöht wäre.

Einkommensteuer 2015:

In der **Einkommensteuererklärung 2015** begehrte der Bf. an Miete und Betriebskosten insgesamt € 9.455,15.

Das Finanzamt brachte im **Einkommensteuerbescheid 2015** für die Wohnung - wie schon in der BVE 2014 - € 7.417,13 in Abzug und verwies auf die Begründung des Vorjahres.

In der **Beschwerde** berief sich der Bf. auf die Vorbringen betreffend das Vorjahr.

In der **Beschwerdevorentscheidung** brachte das Finanzamt für die Wohnung € 7.483,13 in Abzug (Mietaufwand: € 7,30 x 55m² = € 4.818,00 zuzüglich die der Höhe nach unstrittigen anteiligen Aufwendungen für Betriebskosten sowie die AfA ((zusammen € 2.665,13) [Anm.: Soweit dem vorgelegten Immobilienpreisspiel zu entnehmen, handelte es sich bei den € 7,30 um den Jahresdurchschnitt für 2015 für den Ort 3]).

Im **Vorlageantrag** verwies der Bf. auf seine bisherigen Vorbringen betreffend Einkommensteuer 2014.

Im **Vorlagebericht** hielt die Amtsvertreterin fest:

„Wohnung: Die Miete beträgt € 10,14 pro m². Lt. VwGH v. 23.11.2011, 2010/13/0148, ist die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen (vgl. beispielsweise auch die Erkenntnisse vom 21. September 2005, 2001/13/0241, und vom 22. November 2006, 2006/15/0162, sowie Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Tz 3 zu § 16 Abs. 1 Z 6). Dem wird durch Ansatz von Kosten für eine Wohnung mit gutem Wohnwert (d.s. laut Immobilienpreisspiegel € 7,20 pro m²) entsprochen. Dass um diesen Preis in der näheren Umgebung keine Wohnung angeboten werde und die Wohnung in der Nähe der Arbeitsstelle liegen müsse, ist entgegen zu halten, dass lt. Routenplaner von der gegenständlichen Wohnung zur Arbeitsstelle etwa 13 Minuten benötigt werden. In derselben Zeit wäre die Arbeitsstelle z.B. auch vom Ort 5 aus erreichbar. Der Mietpreis im Ort 5 ist laut Immobilienpreisspiegel (2015) bei gutem Wohnwert € 5,50 (für den Ort 3 € 7,40), also merklich unter der vom Bf. bezahlten Miete und dem Preisniveau im Ort 3.“

Das Vorhalteverfahren beim BFG hat ergeben:**Standpunkt des Finanzamtes:**

Für das Finanzamt war nicht die Frage relevant, ob in der Umgebung des von Bf. gewählten Wohnsitzortes (Ort 3), sondern ob in der Umgebung des Beschäftigungsortes (Büro) eine Wohnung zu einem derartigen Preis angeboten werde. Beigelegt waren Ergebnisse der Abfrage vom 06.02.2018 auf der Immobilienplattform „willhaben.at“ von Mietanboten im Ort 5:

- Mietanbot 1:

43 m², Privat, „Schöne Wohnung mit Küche 3 MM Kaution, HWB: ...“, € 369,00

- Mietanbot 2:

51 m³, 2 Zimmer, im 2. Liftstock, „Gemütliches Wohnen im Ort 5 Fußgängerzone“, „Das Haus befindet sich im 2ten Liftstock des Hauses Hauptplatz, Ort 5“ Das Haus besitzt zwei Eingänge, die nach Belieben benutzt werden können“, € 385,00

- Mietanbot 3:

45 m², Privat, 2 Zimmer, EG, „Schöne, helle Wohnung im Zentrum vom Ort 5, Zimmer: 1 Schlafzimmer:1 Küche/Wohnraum, 1 großer Vorraum, 1 Bad/WC, 1 ...“, € 390,00

- Mietanbot 4:

50 m², Privat, 2 Zimmer, Tiefparterre, „Neu renovierte Wohnung, Bad, WC, Fenster, Heizung, Küche, Fassade uvm. nagelneu, Bus und Bahnhof in unmittelbarer Nähe, Hallenbad, Freibad“, € 360,00

- Mietanbot 5:

47 m², BUWOG Group Vermietung, "Single Mietwohnung im Ort 5", 2 Zimmer, „die gut aufgeteilte 2-Zimmer-Wohnung liegt im ersten Stock (ohne Lift) einer gepflegten Anlage Nähe Zentrum Ort 5. Aufgeteilt ist die Wohnung in ...“, €310,00

- Mietanbot 6:

50 m², 2 Zimmer, Privat, „...Zentrumsnähe, Neu sanierte Mietwohnung im Ort 5, Provisionsfrei“, „Ort 5, Zentrumsnähe, Gepflegte, neu sanierte 50 m² , mit Küche, Hochparterre, Südseite, mit Blick in den Garten“, € 330,00

Name X

- Mietanbot 7:

50 m², 2 Zimmer, Privat, „Zentrumsnähe, Neu sanierte Mietwohnung im Ort 5, Provisionsfrei“, „Ort 5, Zentrumsnähe, Gepflegte, neu sanierte 50 m², mit Küche, Hochparterre, Südseite, mit Blick in den Garten“, € 400,00

Name X

- Mietanbot 8:

58 m², 3 Zimmer, BUWOG Group Vermietung, „Günstige Mietwohnung im Ort 5“, „Diese helle 3-Zimmer-Wohnung befindet sich im 2. Stock (ohne Lift), Nähe des Zentrums des Ortes 5. Die Wohnung hat einen offenen...“, € 411,59

Laut Finanzamt seien per 17.09.2021 im Ort 5 sieben Mietwohnungen in der Größe zwischen 40 m² und 60 m² angeboten. Die Mietpreise auf "willhaben.at" seien als "Gesamtmiets inkl. MWSt" bezeichnet (Anhang: Wohnungen Ort 5 - aktuell, S. 2), also mit den im "Immobilien-Preisspiegel" ausgewiesenen Durchschnittspreisen (d.h. die Nettomiete pro Quadratmeter ohne Betriebskosten und ohne gesetzliche Umsatzsteuer) nicht ident.

Beigelegte Ergebnisse der Abfrage auf der Immobilienplattform „willhaben.at“ der Mietangebote per 17.09.2021, „40 - 60 m²“ im Ort 5:

- Anbot 9: Garconniere, 40 m², 1 Zimmer, € 400,00
- Anbot 10: Wohnung (reserviert), 44 m², 2 Zimmer, € 400,00
- Anbot 11: „Schöne und günstige Dachgeschoßwohnung“, 45 m², 1 Zimmer, € 448,36

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2011, 2010/13/0148, blieb das Finanzamt bei seiner bisherigen Ansicht. Die Ausführungen und Behauptungen in der Stellungnahme des Bf. vom 08.10.2021 seien weitestgehend nicht nachvollziehbar und, soweit jegliche Sachlichkeit fehle, selbstsprechend.

Der Ort 3 habe rund xx Einwohner, der Ort 5 etwas mehr als x. Es sei nicht glaubhaft, daher nach Ansicht der Behörde unter Beweis zu stellen, „dass zum damaligen Zeitpunkt keine günstigere Wohnung zu finden war“ und, wenn diese Behauptung sich als richtig erweist, wäre noch zu belegen, dass auch danach, insbesondere in den streitgegenständlichen Jahren, keine günstigere Wohnung am Mietmarkt angeboten worden sei (Stellungnahmen vom 10.07.2020 und vom 21.10.2021).

Standpunkt des Bf.:

Der Bf. legte ein **Schreiben eines Immobilienbüros vom 16.06.2020** vor. Darin heißt es:

„... neue oder neuwertige Mietwohnungen am yyy (Anm.: Sehr guten Wohngegend) im Ort 3 mit den Spezifikationen

Wohnfläche zwischen 65 und 90 m²

Balkon oder Terrasse

Moderne und zeitgemäße Ausstattung

Moderner und zeitgemäßer Schnitt/Grundriss

Ruhige Wohnlage

Mit 1 bis 2 Parkplätzen

vermieten sie zur Zeit für eine Nettomiete iHv € 8,00 - € 9,50 im Quadratmeter.

Bitte kalkulieren Sie noch 10 % Mehrwertsteuer und Betriebs-/Heizkosten von € 2,50 bis € 4,00 pro Quadratmeter inklusive Mehrwertsteuer dazu und Sie haben die sog. Warmmiete.“

(Schreiben des Bf. vom 22.06.2020).

Der Mietpreis seiner Wohnung entspreche den üblichen Preisen und sei nicht überhöht. Auch in der näheren Umgebung - wenn eine Wohnung zu finden gewesen wäre - wäre der Mietzins nicht günstiger. Er sei für xxx Standorte im gesamten Bundesland 2 sowie einem weiteren angrenzenden Bundesland verantwortlich, sodass die Frage des Mietortes sicherlich ihm zugestanden werden müsse (VB vom 10.07.2020 und vom 23.07.2020).

Er habe die Wohnung in der Zeitung und auf Homepages (wie z.B. Immobilienbüro 1) selbst gesucht und keinem Makler übergeben. Ein Anforderungsprofil gebe es daher nicht. Ihm sei ein Angebot von Immobilienbüro 1 im Osten des Ortes 3 aufgefallen. Die Maklerin habe ihm bei der gemeinsamen Besichtigung dieser Wohnung mitgeteilt, dass sie zwei weitere Wohnungen zu vermieten hätte. Er habe sich für die gegenständliche Wohnung entscheiden. Er legte noch zwei von der Maklerin übermittelte **Exposés aus Mai 2013** betreffend Wohnungen im Ort 3 vor:

- **„3-Zimmer-Wohnung in Bestlage zu vermieten“**

„Wohnfläche ca. 105 m², Ausrichtung: West, Aufteilung: offener Vorraum und Wohn-Essbereich , 2 Zimmer, Badezimmer inkl. Wanne und Doppelwaschbecken, Badezimmer mit Dusche, WC,

Terrasse, ca. 27m² Keller, TG-Platz

Heizung: Zentralheizung

Stockwerk: 1.

Lift: ja

Beziehbar: ab sofort!

Beschreibung:

Diese Wohnung in offener Bauweise, eingebauter Küche mit hochwertigen Markengeräten, 2 getrennten Zimmern, 2 Bädern und einer 16m² West-Terrasse lässt keine Wünsche offen.

Das Beste vom Besten in bester Wohnlage im Ort 3.

Offen, hell, sonnig. Koffer packen und einziehen!

Miete: € 1.350,-- (inkl. BK u. HZ)

Kaution: € 4.000,00“

„Stilvoll renovierter Altbau im Zentrum des Ortes 3“:

Wohnfläche: 117,27 m²

Ausrichtung: Süd-Nord

Aufteilung: Vorraum, 3 Zimmer, zentral begehbar, Badezimmer inkl. Wanne, WC,

2 Abstellräume, Loggia, Keller

Heizung: Zentralheizung

Keller: ja

Beziehbar ab sofort!

Beschreibung:

Die top sanierte 3-Zimmer Altbauwohnung liegt im Halbstock eines Jahrhundertwendehauses, in unmittelbarer Nähe im Ort 3.

Rund 2,85m hohe Räume mit Innengartenblick, Flügeltüren, Echtholzparkettböden, Bäder mit Feinsteinzeug und Doppelwaschbecken sind nur einige Attribute dieser sehr geschmackvollen Stilwohnung, die sich auch hervorragend als Kanzlei- oder Praxisräumlichkeit anbietet.

Kosten: € 1.300,-- (inkl. BK u. HZ)

Gesamtmiete: 1.300,-- (inkl. BK u. HZ)

Kaution: € 3.900,00“

Über Aufforderung, im Falle von Einwendungen gegen die vom Finanzamt zum Ort 5 vorgelegten Unterlagen sogleich die seine Angaben dokumentierenden Unterlagen beizulegen, führte der Bf. aus:

Zur Frage nach Grundlagen für seine Ausführungen, „Auch in einer näheren Umgebung - wenn eine Wohnung zu finden gewesen wäre - wäre der Mietzins nicht günstiger“, bzw. nach Nachweisen für eine Wohnungssuche in der näheren Umgebung, gab er an, dass 2021 die Suche nach einer Mietwohnung deutlich einfacher sei als sie 2013 gewesen sei. „Willhaben“ und andere Immobiliensuchportale seien damals noch nicht die erste Adresse für die Immobiliensuche gewesen, sondern eher Zeitungen und Websites bzw. bekannte Immobilienmakler, wie z. B. das Immobilienbüro 1.

Er habe 2013 auch keine Zeit gehabt, um ausgiebige Wohnungssuche zu betreiben und alles zu analysieren, was im Umkreis der Arbeitsstätte mietbar gewesen wäre. Schließlich habe er einen Betrieb mit x.xxx Mitarbeitern und xxx Betriebsstätten übernehmen müssen.

Zum damaligen Zeitpunkt sei keine günstigere Wohnung zu finden gewesen. Aufgrund der Übernahme der Geschäftsführung habe die Wohnungssuche rasch und ohne viel Zeitverlust erfolgen müssen, sodass dies sicherlich angemessen sei.

Es werde im Aufrufzeitpunkt 17.09.2021 auf „Willhaben“ die 7 Mietwohnungen wohl gegeben haben. Welche Qualität sie haben, welcher Zustand, welche Heizung, ob ein Parkplatz dabei sei, etc., seien wesentliche Fragen für einen Mieter, ob tatsächlich ein relevantes Wohnungsangebot vorliege. Der Amtsvertreterin sei das aber natürlich egal, Hauptsache, es werde irgendein „Loch“ angeboten. Er sei immer wieder verwundert, dass ihm das Finanzamt vorschreiben will, wo er sich eine Wohnung hätte suchen sollen. Die Amtsvertreterin habe im Vorlagebericht festgehalten, dass die Arbeitsstelle auch vom Ort 5 aus erreichbar wäre. Gemäß ihrer Argumentation müsste er ohnehin froh sein, wenn sie seinen Mietpreis im Ort 3 auf einen Durchschnittsmietpreis (gemäß Immobilienpreisspiegel) im Ort 3 kürze und nicht jenen vom Ort 5 heranziehe.

Umgekehrt hieße das, wenn sein Büro im 1. Wiener Gemeindebezirk wäre, dann müsste er den Mietpreis in der näheren Umgebung, also einer Wohnung im 1. Bezirk, heranziehen und nicht jenen, wo er tatsächlich wohnen würde. Das wäre wirklich interessant, ob die Finanzbehörde dieser Argumentation folgen würde, wenn er einen höheren Mietpreis aufgrund der Lage des Dienstortes ansetzen würde als jenen, den er tatsächlich zahle.

Zur Frage, welcher Mietpreis anzusetzen wäre, wenn es eine Kleinwohnung im Raum des Ortes 5 gäbe, teilte er mit, den Abruf der Amtsvertreterin vom 17.09. 2021 (interessanterweise stehe auf der nächsten Seite von ihr, dass dieser Abruf vom 06.02.2018 stamme) probiert, als Antwort aber nur bekommen zu haben: „Die Seite wurde entfernt oder die URL wurde erneuert.“

Ein „Willhaben“-Abruf vom heutigen Tag (Anm.: Tag des Schreibens des steuerlichen Vertreters: 08.10.2021) zum Ort 5, 40 - 60 m², hätte ergeben, dass es auch deutlich höhere als die dem BFG im Juni 2020 bekanntgegebene Nettomieten (€ 8 bis € 9,50 + 10 % USt) gäbe; darunter seien laut beigelegten Mietanboten Wohnungen mit € € 8,68 bis € 11,92 pro m² zuzüglich Betriebskosten:

- Mietanbot A des Immobilienbüros 2 („Immobilienbüro 2“):

„xxx, Leben an der Stadtmauer, Mietwohnung mit eigenem Gartenanteil im Zentrum“;

2 Zimmer, Terrasse, Garten“,

Preisinformation: „Miete exkl. MWSt. € 530,00, Betriebskosten exkl. MWSt. € 102,60, MWSt. € 65,76, Gesamtbelastung € 698,36“.

In einem separaten Fenster „Miete exkl. Betriebskosten“ ist angeführt:

„Miete € 530,00, MWSt. € 65,76, Gesamt € 595,76, /50 m² = € 11,92/m²“

- Mietanbot B des Immobilienbüros 2:

„xxx, Leben an der Stadtmauer; 1 Zimmer“,

Preisinformation: „Miete exkl. MWSt. € 420,00, Betriebskosten exkl. MWSt. 83,25, MWSt. € 50,33, Gesamtbelastung € 533,58“.

In einem separaten Fenster „Miete exkl. Betriebskosten“ ist angeführt:

„Miete € 420,00, MWSt. € 50,33, Gesamt € 470,33, /49 m² = € 9,60/m²“

- Mietanbot C eines Immobilienbüros (nur „Kontakt“ ersichtlich):

„Kleinwohnung im Herzen des Ortes 5“, „Gesamtmete inkl. MWSt. € 448,36, Kautio € 1.350“

Preisinformation: „Miete exkl. MWSt. € 350,00, Betriebskosten exkl. MWSt. € 57,60, MWSt. € 40,76, Gesamtmiete exkl. MWSt. € 407,60, Gesamtmiete inkl. MWSt. € 448,36“.

In einem separaten Fenster „Miete exkl. Betriebskosten“ ist angeführt:

„Miete € 350,00, MWSt. € 40,76, Gesamt € 390,76 /49 m² = € 8,68/m²“.

Für den Bf. könne das Finanzamt in keinsten Weise darlegen, dass in den Jahren 2014 und 2015 tatsächlich eine günstigere Wohnung zur Verfügung gestanden sei.

Die Wohnung sei seit Juni 2013 angemietet. Es sei dem Bf. sicherlich nicht zumutbar, jährlich einen Wohnsitzwechsel vorzunehmen, da möglicherweise ab dem Folgejahr eine günstigere Mietwohnung gerade angeboten werde. In der Gegenäußerung treffe das Finanzamt nur nicht belegbare Annahmen, um lediglich von dem eingenommenen Standpunkt nicht abweichen zu müssen.

2013 seien gegenüber den letzten Jahren die Angebotsvielfalt sowie die Möglichkeiten, Informationen zu erhalten, nicht in diesem Ausmaß wie heute gegeben gewesen. Man habe zu diesem Zeitpunkt einen möglichen Vergleich einzelner Wohnungen mit einzelnen Mietzinsen nicht in der heute gewohnten Art und Weise vornehmen können. Dies könne dem Bf. nicht zur Last gelegt werden. Er habe daher dem Vermittlungsbüro Vertrauen schenken müssen. Zumal der Bf. damals lediglich aus Zeitungen und bekannten Immobilienvermittlern Daten eingeholt habe und die angebotenen Mietobjekte ähnliche Mietzinse gehabt hätten, könne der Schluss gezogen werden, dass der Mietpreis nicht als überhöht angesehen werden könne (Stellungnahme vom 08.10.2021 und vom 08.11.2021).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

a. Familienheimfahrten:

Unstrittig ist, dass beim Bf. 2014 und 2015 der volle Sachbezug für die Benützung des Firmen-Kfz besteuert wurde. Der Bf. hat kein Fahrtenbuch geführt. Er ermittelte in seinen Aufstellungen die Sparten seiner der Höhe nach unstrittigen Gesamtkilometerleistung im Schätzungswege. Für die Familienheimfahrten bekam der Bf. keinen Kostenersatz vom Dienstgeber.

Für das Finanzamt war nicht auszuschließen, dass der Bf. sonstige private Fahrten von mehr als 6.000 km pro Jahr zurückgelegt hat. Es verneinte die Aufteilung des Sachbezuges. Es bestreitet die vom Bf. erstellte Aufteilung, insbesondere die Anzahl der Familienheimfahrten, die durchschnittliche Kilometeranzahl für Filialbesuche sowie seine Angaben bezüglich des Ortes des Antrittes bzw. der Beendigung der Fahrten. Konkrete, nach Ansicht des Finanzamtes maßgebliche Zahlen für die einzelnen Positionen nannte es nicht.

b. Doppelte Haushaltsführung:

Unstrittig ist das Erfordernis einer doppelten Haushaltsführung sowie die für den Werbungskostenabzug angemessene Größe der Wohnung von 55 m². Beide Parteien gehen davon aus, dass unmittelbar am Beschäftigungsort (Ort 2) keine vermietbare Wohnung zu finden war.

Strittig ist ausschließlich die Höhe der Miete für eine zweckentsprechende Wohnung.

Der Bf. hat sich keine Wohnungen in Orten der Bezirke 2 oder 5 gesucht, sondern ausschließlich im angrenzenden Ort 3/Bezirk 3. Die Wohnung im Ort 3 und der Ort 5 sind in etwa der gleichen Zeit vom Beschäftigungsort aus erreichbar.

Unterlagen des Bf. über eine konkrete Suche in den Jahren 2013 bis 2015 einer Kleinwohnung (von rd. 55 m²) liegen nicht vor; er behauptet auch nicht, eine solche gesucht zu haben. Er suchte nur bedeutend größere Wohnungen mit einer sehr guten Ausstattung in sehr guter Lage ausschließlich im Ort 3.

Die gegenständliche Wohnung hat der Bf. nach Suche in Zeitungen und Inseraten über ein Immobilienbüro gefunden. Sie ist sehr gut ausgestattet und in sehr guter Lage im Ort 3. Sie ist im Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes gelegen.

Die Gründe des Bf. für das Erfordernis der von ihm gewählten Wohnung sind im Sachverhalt festgehalten.

Nachweise für seine Behauptung, dass es keine günstigere Wohnung im Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes gegeben hätte, liegen nicht vor.

Das Finanzamt erachtet den Mietaufwand für eine gut ausgestattete Wohnung mit gutem Wohnwert als angemessen. Es bemaß diesen angemessenen Mietaufwand mit dem Jahresdurchschnittswert (Anm. ohne Differenzierung nach Wohnwert) für 2014 und 2015 für eine Wohnung im Ort 3. Mit diesem Betrag wäre eine Wohnung z. B. im Ort 5 mietbar gewesen.

Die von den Parteien vorgelegten Ergebnisse von Anfragen auf Immobilienplattformen bzw. die vorgelegten Exposés sind im Sachverhalt festgehalten.

2. Beweiswürdigung

Das BFG traf seine Feststellungen aufgrund des vorgelegten Akteninhalts sowie der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens beim BFG.

3. Rechtliche Beurteilung

a. Zu Familienheimfahrten:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß **§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988** Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag (Anm: € 3.672,00 jährlich) übersteigen, nicht abgezogen werden.

Besteht gemäß **§ 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001**, in der für die Lohnzahlungszeiträume des Beschwerdezeitraumes geltenden Fassung für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich (bis Feber 2014) bzw.maximal 720 Euro monatlich (ab März 2014), anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezugswert im

halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 360 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Der Rechtsprechung **des VwGH** ist nicht zu entnehmen, dass eine Aufteilung nur bis zu einem Anteil von 6.000 Privatkilometern zu erfolgen habe, siehe hiezu das **Erkenntnis des VwGH vom 27.04.2017, Ra 2016/15/0078**:

„Nutzt ein Dienstnehmer ein Fahrzeug, das ihm im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur Verfügung gestellt wurde, auch im Rahmen eines weiteren Dienstverhältnisses, so ist der Einsatz dieser Nutzung im Rahmen des zweiten Dienstverhältnisses als ein zu Werbungskosten führender Abfluss anzusehen. Dieser Einsatz ist mit dem Wert des zugeflossenen Sachbezugs bzw. mit einem entsprechenden Anteil davon zu bewerten (vgl. VwGH vom 25. April 2013, 2010/15/0209). Bei einer Nutzung des Fahrzeuges sowohl im Rahmen eines weiteren Dienstverhältnisses als auch außerhalb, hat eine Aufteilung zu erfolgen. Dafür, dass eine Aufteilung nur bis zu einer privat zurückgelegten Strecke von 6.000 km zu erfolgen hätte (nach Ansicht des Finanzamtes: in diesem Fall entsprechend § 4 Abs. 2 der Sachbezugswerteverordnung mit dem halben Betrag), bestehen keine Anhaltspunkte. Die Sachbezugswerteverordnung regelt nur, welche Beträge für die dort genannten Sachbezüge anzusetzen sind.“

Im gegenständlichen Fall wurde der volle Sachbezug angesetzt.

Bezüglich der begehrten Werbungskosten für Familienheimfahrten ergibt sich folgende Beurteilung:

Das Finanzamt bestreitet nicht, dass dem Bf. dem Grunde nach Werbungskosten für Familienheimfahrten zustehen. Seine Begründung - keine Aufteilung, weil nicht auszuschließen sei, dass der Bf. sonstige Privatkilometer von mehr als 6.000 km zurücklegte - hält im Lichte des zuvor angeführten VwGH-Erkenntnisses nicht stand.

Dem Gesetz lässt sich nicht entnehmen, dass im Rahmen der hier geltend gemachten Werbungskosten für Familienheimfahrten diesen allein wegen des Fehlens eines Fahrtenbuches der Abzug zu versagen wäre. Es ist bezüglich der Werbungskosten auch die Glaubhaftmachung zulässig (siehe das Erkenntnis des **BFG vom 21.07.2017, GZ. RV/2101365/2016**, und die dort zitierte Judikatur).

Zweifellos hätte der Bf. mit einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch den Nachweis für sein Begehren erbringen können. Im gegenständlichen Fall sind jedoch die einzelnen Positionen in den Aufstellungen des Bf. im Rahmen der freien Beweiswürdigung einer Würdigung zu unterziehen.

Zur Gesamtkilometerleistung:

Diese stellt das Finanzamt nicht in Abrede.

Zu den Fahrten in die Zentrale:

Diese hat das Finanzamt nicht in Frage gestellt und werden auch nach Ansicht des BFG die vom Bf. veranschlagten Kilometer hierfür angefallen sein.

Zu Fahrten für Filialbesuche in zwei Bundesländern:

Die Verpflichtung des Bf. zu Filialbesuchen in zwei Bundesländern stellt das Finanzamt nicht in Abrede. Es hat die seiner Ansicht nach maßgebliche Kilometeranzahl nicht dargelegt.

Die vom Bf. für Filialbesuche geschätzten 190 km pro Reisetag sind in Anbetracht der im gesamten Gebiet von zwei Bundesländern gelegenen Filialen für das BFG glaubhaft.

Zu den Fahrten Familienwohnsitz - Arbeitsstätte:

Das Finanzamt erachtet 90 Fahrten als üblich. Bei der vom Bf. ins Treffen geführten Pflege des Familienlebens wird möglicherweise - auch bei einer Fahrtstrecke von mehr als 200 km - nach Ansicht des BFG die eine oder andere zusätzliche Fahrt angefallen sein. Wie dann die später angeführte rechnerische Ermittlung zeigt, hätte selbst die Kürzung der diesbezüglichen Fahrten auf 90 pro Jahr keine Auswirkung auf die Entscheidung des BFG.

Zu den Fahrten Nebenwohnsitz - Arbeitsstätte:

Für das BFG ist glaubhaft, dass der Bf. im Regelfall am Montag von seinem Familienwohnsitz aus ins Büro bzw. am Freitag vom Büro aus zum Familienwohnsitz gefahren sein wird. Ebenso wenig ist für das BFG auszuschließen, dass der Bf. - sei es zu Filialbesuchen, Erledigung diverser Agenden - seine Fahrten von seiner Wohnung am Nebenwohnsitz aus angetreten haben wird. Bei durchschnittlichen 45 Arbeitswochen würde - folgt man den Angaben des Bf. (2014: 209 Fahrten, 2015: 192 Fahrten) - die Zurücklegung des Weges Nebenwohnsitz-Arbeitsstätte und retour an etwas mehr als zwei Tagen bedeuten (2014: 4,64 Fahrten, 2015: 4,27 Fahrten). D. h., ein Tag würde durch je eine Fahrt am Montag und Freitag verbraucht, sodass nur etwas mehr als ein Tag verbliebe, an dem die Strecke Nebenwohnsitz-Arbeitsstätte und retour zurückgelegt wird; dies erscheint ohne entsprechende Nachweise doch sehr niedrig bemessen.

Sonstige Privat-Km:

Diesbezüglich hat das Finanzamt keine konkreten (zahlenmäßigen) Einwendungen erhoben.

Folgt man der Aufteilung des Bf. in seiner Aufstellung, so ergibt sich Folgendes:

Mit dem vollen Sachbezug wurden daher insgesamt 32.990 km Privatkilometer (100%) abgegolten (Familienwohnsitz - Arbeitsstätte 27.816 km (Nebenwohnsitz- Arbeitsstätte 1.986 km (6,02%) und sonstige Privat-Km 3.188 km (9,66%).

Der volle Sachbezug 2014 hat € 8.394,52 betragen. Der auf die Familienheimfahrten entfallende Anteil am Sachbezug beträgt daher € 7.077,96 (84,32% von € 8.394,52).

Selbst wenn man z. B. von nur 90 Familienheimfahrten ausgeht und die daraus resultierende Differenz (7.296 km) den sonstigen Privatkilometern hinzurechnet, ergäben sich insgesamt 10.484 (7.296 km zuzgl. 3.188 km) Privatkilometer. Der durch den Sachbezug abgegoltene Anteil für die nunmehr maßgeblichen 20.520 km für 90 Familienheimfahrten beträgt 62,20%, also entfielen € 5.221,45 (62,20% von € 8.394,52) des Sachbezuges auf Familienheimfahrten.

Würde die Privatkilometerleistung z. B. auch hinsichtlich der Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung erhöht, wird der Anteil der Familienheimfahrten am Sachbezug noch immer so hoch sein, dass jedenfalls die vom Gesetz für Familienheimfahrten maximal abzugsfähigen € 3.672,00 in Abzug zu bringen sind.

Das Finanzamt hat trotz all seiner teilweise auch nicht unberechtigten Bedenken nicht aufgezeigt, dass ein so hoher Privatkilometeranteil in Ansatz zu bringen wäre, dass nach der vorzunehmenden Aufteilung ein geringerer als der vom Gesetz festgelegte Höchstbetrag zum Tragen käme bzw. dem Bf. überhaupt keine diesbezüglichen Werbungskosten zustünden.

Für 2014 sind daher für Familienheimfahrten € 3.672,00 als Werbungskosten zum Abzug zuzulassen und ist der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben.

Für 2015 zeigt sich kein anderes Bild:

Folgt man der Aufteilung des Bf. in seiner Aufstellung, so ergibt die Berechnung:

Mit dem vollen Sachbezug 2015 (€ 8.400,00) wurden insgesamt 37.770 Privatkilometer (100%) abgegolten (Familienwohnsitz -Arbeitsstätte 30.324 km (80,29%), Nebenwohnsitz - Arbeitsstätte 1.824 km (4,83%) und sonstige Privat-Km 5.622 km (14,88%).

Der auf die Familienheimfahrten entfallende Anteil am Sachbezug 2015 beträgt - folgt man den Angaben des Bf. - € 6.744,02 ((80,29% von € 8.400,00).

Wenn man z. B. wiederum wie 2014 die Familienheimfahrten auf 90 Fahrten pro Jahr begrenzt und somit die sonstigen Privatkilometer um einen nicht unbeträchtlichen Anteil erhöht, ergäbe sich immer noch ein auf die Familienheimfahrten entfallender Anteil am vollen Sachbezug von 38,72%, d. s. € 4.503,24.

Die allgemein gehaltenen Einwendungen des Finanzamtes geben keinen Anlass, dass tatsächlich ein so hoher Anteil an Privatkilometern angefallen wäre, sodass der maximal als Werbungskosten für Familienheimfahrten zu berücksichtigende Betrag unterschritten würde.

Demzufolge sind auch 2015 € 3.672,00 als Werbungskosten für Familienheimfahrten in Abzug zu bringen und ist in diesem Punkt dem Begehren des Bf. Folge zu geben.

b. Zur Doppelten Haushaltsführung:

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Höhe der Miete für eine „**zweckentsprechende Wohnung**“ des Bf. im Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes Ort 2.

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

Gemäß **§ 20 Abs. 1 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z. 1), und 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 (Z. 2a), nicht abgezogen werden.

Wie im Erkenntnis des VwGH vom 14.09.2017, Ra 2016/15/0080, festgehalten, sind Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich **unvermeidbare Mehraufwendungen**, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind. Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der **Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort** zu ziehen. In diesem Sinne unterliegen die tatsächlich angefallenen Wohnungskosten einer **Angemessenheitsprüfung** (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2015, 2011/15/0173, mwN).

Den Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 26.05.2010, 2007/13/0095, folgend, ist auf die Verhältnisse des Einzelfalles einzugehen. Im Folgeerkenntnis vom 23. November 2011, 2010/13/0148, VwSlg. 8678/F, hat der Verwaltungsgerichtshof sodann ausgesprochen, wenn die belangte Behörde mangels anderer Anhaltspunkte zur Ermittlung der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort eine Wohnungsgröße von rund 60 m² zu Grunde gelegt habe, könne ihr für sich allein noch nicht entgegnet werden. Dass es dem (dortigen) Beschwerdeführer nicht möglich gewesen wäre, im Zeitraum seines

berufsbedingten Aufenthaltes (in jenem Fall) in Wien um den von der belangten Behörde angesetzten monatlichen Betrag eine Wohnung anzumieten, habe der Beschwerdeführer ebenso wenig vorgebracht, wie er auch nicht konkret darstellte, aus welchen Gründen des Einzelfalles er mit einer solchen Wohnung nicht den beruflich veranlassten Wohnungsbedarf hätte abdecken können (VwGH vom 14.09.2017, Ra 2016/15/0080).

Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes

Unbestrittenermaßen war unmittelbar am Beschäftigungsort (Ort 2) keine zweckentsprechende Wohnung zu finden. Es war daher zu prüfen, ob im Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes, also im Bezirk des Beschäftigungsortes eine solche Wohnung mietbar war.

Dazu ist anzuführen, dass der Ort 2 im nördlichen Bereich des Bezirks 2 gelegen ist, und aus geographischer Sicht der Bezirk 3 bzw. Teile davon bzw. der Bezirk 5 bedeutend näher liegen, als der Großteil der Orte des Bezirkes 2. Daher können nach Ansicht des BFG sowohl die hier angesprochenen Orte 3 und 5 als Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes angesehen werden; dies haben auch die Parteien getan.

Unvermeidbare Mehrkosten

Da nur unvermeidbare Mehrkosten zu berücksichtigen sind, ist - wenn am Beschäftigungsort selbst keine zweckentsprechende Wohnung verfügbar ist - zu prüfen, welcher Aufwand mindestens erforderlich ist, um im Einzugsgebiet eine zweckentsprechende Wohnung anzumieten (vgl. VwGH vom 14.09.2017, Ra 2016/15/0080).

Beide Parteien sehen als „zweckentsprechend“ eine Wohnungsgröße von 55 m² an. Divergenz besteht letztendlich nur hinsichtlich des Wohnungswertes, bestimmt hier von den Parteien durch Ausstattung und Lage.

Für eine 55 m² große sehr gut ausgestattete Wohnung in SEHR GUTER Lage und auch sehr gutem Wohnwert beziffert der Bf. den Aufwand mit brutto € 557,66. Dem steht der Wert laut Finanzamt von € 396,00 (2014) und € 401,60 (2015) für eine 55 m² große Wohnung mit GUTEM WOHNWERT gegenüber.

Das Finanzamt hat zwar keine Mietanbote aus 2013 bzw. für den Beschwerdezeitraum vorgelegt bzw. vorlegen können, doch hat es - so nahe zum Beschwerdezeitraum wie nur möglich - im Zuge der Beschwerdevorlage 2018 sehr wohl Mietanbote aus dieser Zeit (in der rechten unteren Ecke des dem Bf. übermittelten Screenshots ist der vom Bf. zitierte 06.02.2018 ersichtlich) für den Ort 5 vorgelegt. Die Mietanbote 1, 3, 5 können nach Ansicht des BFG keinen hinreichenden Nachweis für die Auffassung des Finanzamtes bilden, weil die diesen Mietanboten zugrunde liegenden Wohnungsgrößen deutlich unter den relevanten 55 m²

liegen. Dies gilt auch für die vom Finanzamt vorgelegten „aktuellen“ Mietanbote 9 bis 11 des Jahres 2021.

Was die verbleibenden Mietanbote aus 2018 anlangt, so lassen die sich den 55 m² nähernden Mietanbote 4, 6 und 7 (jeweils 50 m²) sowie 2 (51 m²) den Schluss zu, dass der vom Finanzamt zugrunde gelegte „mindestens erforderliche Mietaufwand“ sehr wohl ausreichte, im Beschwerdezeitraum eine „zweckentsprechende Wohnung im Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes“ anzumieten. Dass die Höhe der Mieten 2013 generell höher gewesen wäre als jene des Jahres 2018, hat der Bf. nicht behauptet.

Wenn auch keine konkrete Beschreibung der Wohnungen zu den Mietanboten 2, 4, 6, 7 vorliegt, so ist dem Bf. zu entgegnen, dass auch seine Mietanbote A bis C keine solchen (detaillierten) Beschreibungen aufweisen. Zumal in den Mietanboten 4, 6, 7 „neu saniert/renovierte“ Wohnungen angeboten werden, vermag das BFG nicht den Schluss zu ziehen, dass mit dem vom Finanzamt festgesetzten Betrag nur „irgendein Loch“ zu bekommen gewesen wäre.

Zum Mietanbot 8 (€ 411,59 für 58 m²) ist anzumerken, dass diese Wohnung geringfügig größer als die herangezogenen 55 m² ist, die Miete aber geringfügig über dem vom Finanzamt ermittelten Betrag liegt.

Es ist jedoch noch Folgendes zur Berechnung des Finanzamtes anzumerken:

Das Finanzamt hat selbst darauf hingewiesen, dass die Werte laut Immobilienpreisspiegel keine Umsatzsteuer enthalten. Da der Bf. jedoch die Umsatzsteuer zu tragen hat, ist diese nach Ansicht des BFG bei den Werbungskosten zu berücksichtigen.

Dem Vorlagebericht ist zu entnehmen, dass das Finanzamt den Wert laut Immobilienpreisspiegel für eine „Wohnung mit gutem Wohnwert“ angesetzt haben möchte. Für 2014 hat es dies auch getan (€ 7,20). 2015 beträgt dieser jedoch laut vorgelegtem Immobilienpreisspiegel im Ort 3 € 7,40 und nicht - wie in der BVE betreffend Einkommensteuer 2015 angesetzt - € 7,30. Daher sind nach Ansicht des BFG im Jahr 2015 dem Bf. € 7,40 zuzüglich Umsatzsteuer zuzubilligen.

Anstatt des bisherigen monatlichen Mietaufwandes laut Finanzamt (2014 € 396,00, 2015 € 401,60) sind nunmehr

- 2014 monatlich € 435,60 ($€ 7,20 + 0,72 \text{ USt} = € 7,92 \text{ mal } 55 \text{ m}^2$) und
- 2015 monatlich € 447,70 ($€ 7,40 + 0,74 \text{ USt} = € 8,14 \text{ mal } 55 \text{ m}^2$) zum Werbungskostenabzug zuzulassen.

Diesen Ausführungen folgend findet sogar das Mietanbot 8 in dem - im Sinne einer Vergleichbarkeit von Werten zwingend - zu korrigierenden Wertansatz Deckung.

Zwar wurde die dem Erkenntnis des VwGH vom 14.09.2017, Ra 2016/15/0080, zugrunde liegende Entscheidung des BFG aufgehoben. Nicht jedoch hat der VwGH sich ablehnend zur Ansicht des Finanzamtes geäußert, dass vom „ortsüblichen Durchschnittspreis einer durchschnittlich ausgestatteten Wohnung“ ausgegangen werden kann.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt nicht einen „mittleren Wohnwert“ angenommen, der auf die zuvor festgehaltene Beschreibung eher zutreffen würde, sondern einen „guten Wohnwert“ zugrundegelegt. Überdies hat es nicht den Wohnwert des deutlich „günstigeren“ Bezirks 2 oder des Bezirks 5, sondern ohnehin den Mietaufwand für eine Wohnung im „teuersten“ Ort 3 seinen Berechnungen zugrunde gelegt.

Betrachtet man die vom Bf. vorgebrachten Gründe für das Erfordernis der von ihm gewählten Wohnung für die Deckung seines beruflich veranlassten Wohnbedarfs, so zeigt sich folgendes Bild:

- Zum ins Treffen geführten Erfordernis, rasch am Arbeitsort sein zu müssen, zeigte sich, dass der Bf. seinen Beschäftigungsort auch z. B. vom Ort 5 aus in etwa der gleichen Zeit erreichen kann, die er von seiner Wohnung im Ort 3 benötigt. Eine mögliche Differenz von 1 Minute wird in diesem Fall nicht die zwingende Wohnungsnahme am Ort 3 ausmachen. Abgesehen davon liegt der Ort 5 direkt am Weg vom Beschäftigungsort des Bf. zum Familienwohnsitz.
- Zumal der Bf. nicht die Verwendung der Wohnung für die Arbeit im Rahmen der Geschäftsführung behauptet, ist in seinem Hinweis auf die Anzahl der von ihm zu betreuenden Filialen sowie der ihm unterstellten Beschäftigten nichts für sein Begehren zu gewinnen.
- Es mag sein, dass dem Bf. 2013 noch nicht die Internetplattformen zur Verfügung standen und er sich nur in Zeitungen bzw. Inseraten von Immobilienbüros über den Wohnungsmarkt informierte sowie aufgrund der bevorstehenden Aufgabe die Wohnungssuche rasch erfolgen sollte. Diese Gründe vermögen aber nicht den von ihm begehrten Mietaufwand zu rechtfertigen. Wie den beiden Exposés zu entnehmen, hat er niemals nach einer Kleinwohnung mit gutem Wohnwert im Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes gesucht, sondern wollte er nur eine sehr gut ausgestattete Wohnung in sehr guter Lage im „teuersten“ Ort 3.
- Da für die Frage des Mietaufwandes einer zweckentsprechenden Wohnung der „mindestens erforderliche Aufwand“ relevant ist, vermögen die Mietangebote A bis C des Bf. die (vom BFG korrigierten) Werte des Finanzamtes nicht zu entkräften.
- Beide Parteien bewegten sich - wenn auch jeweils in einem anderen Bezirk - im Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes. Anderes behauptet der Bf. nicht. Ein „Vorschreiben“ bezüglich der Wahl des Wohnortes erfolgte nicht, sondern folgte das Finanzamt nur der von der Rechtsprechung geforderten Angemessenheitsprüfung.

Das BFG gelangt beim vorliegenden Sachverhalt insbesondere aufgrund der Mietanbote 4, 5, 6 und 8 zur Auffassung, dass es dem Bf. im Beschwerdezeitraum möglich war, um die vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegten und vom BFG noch zum Vorteil des Bf. korrigierten Mietaufwendungen eine zweckentsprechende Wohnung zur Deckung seines beruflich veranlassten Wohnbedarfs im Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes - sei es auch im Bezirk 5 - zu finden. Es erachtet aus den angeführten Gründen die aufgezeigten Korrekturen als gerechtfertigt.

Nunmehr sind als Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung abzugsfähig:

- 2014 mtl. € 435,60 Miete, d.s. jährlich € 5.227,20, zuzüglich unstrittige Betriebskosten und AfA (€ 2.665,13), zusammen € 7.892,33, und
 - 2015 mtl. 447,70, d.s. jährlich € 5.372,40, zuzüglich unstrittige Betriebskosten und AfA (€ 2.665,13), zusammen € 8.037,53

Demzufolge ist der Beschwerde in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Zusammenfassend ist daher der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 teilweise Folge zu geben.

c. Zur Un/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.

Die Entscheidung bezüglich der Familienheimfahrten sowie der doppelten Haushaltsführung finden in dem von der Rechtsprechung des VwGH gegebenen Rahmen Deckung, im Übrigen (Betriebskosten, AfA) stehen die Werbungskosten der Höhe nach außer Streit.

Beilagen:

2 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Dezember 2021