

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Dezember 2014 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. Dezember 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

1. Verfahrensgang

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung vom 13. August 2014 machte der Beschwerdeführer (in weiterer Folge Bf) im Veranlagungsjahr 2013 unter anderem Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung iHv 5.257,47 € sowie Familienheimfahrten iHv 1.530,00 € geltend.

Mittels Vorhalt vom 10. September 2014 forderte die belangte Behörde den Bf auf, eine detaillierte Aufstellung der Wohnkosten, den Dienstvertrag und einen Einkommensnachweis der Ehegattin vorzulegen.

Mit Schreiben vom 24. September 2014 übermittelte der Bf die angeforderten Unterlagen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 12. Dezember 2014 bejahte die belangte Behörde das Vorliegen der Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung. Da nur eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung vorliege, wurden die Kosten für die Anschaffung von Einrichtungskosten iHv. 1.800 € nicht berücksichtigt, so dass ein verbleibender Betrag von 4.895,00 € an Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten anerkannt wurde.

Dagegen brachte der Bf am 18. Dezember 2014 Bescheidbeschwerde ein. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass Einrichtungsgegenstände, soweit sie zur üblichen Wohnausstattung zählen (gewöhnlicher Haushaltsbedarf), im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht werden könnten, umso mehr als es sich bei der Ablösezahlung um die Kücheneinrichtung, Schlaf- und Wohnzimmereinrichtung bzw. sanitäre Einrichtung handle. Darüber hinaus beantragte der Bf zusätzlich Werbungskosten iHv 7.459,00 € für die doppelte Haushaltsführung für den Zeitraum Jänner bis Juli 2013.

Mittels Vorhalt vom 1. Juni 2015 forderte die belangte Behörde den Bf auf, den Mietvertrag für die Wohnung, in welcher er in der ersten Jahreshälfte 2013 wohnte, und Nachweise für die Stromkosten und Kosten der Familienheimfahrten vorzulegen.

Mit Schreiben vom 10. Juni 2015 übermittelte der Bf die angeforderten Unterlagen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. Juli 2015 anerkannte die belangte Behörde 7.480,81,00 € an Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten. Mangels Führung von Fahrtaufzeichnungen wurden die Kosten für die Familienheimfahrten im Zeitraum September bis Dezember geschätzt, indem die Rechnungen der Tankstellen zu Grunde gelegt wurden. Betreffend Mietkosten wurden die Kosten der doppelten Haushaltsführung mit 508,22 € pro Monat berechnet, die Kosten für die Raumheizung auf die Kosten einer zweckentsprechenden Unterkunft (55m²) reduziert. Die Ablösesumme wurde in Höhe von 6.000,00 € geschätzt, da zur üblichen Wohnausstattung keine Echtleder-Bänke und kein Echtholzparkett zählen würden und auch Gegenstände überlassen wurden, welche nicht steuerlich abzugsfähig seien.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung brachte der Bf am 23. September 2015 Vorlageantrag ein und beantragte die Anerkennung der tatsächlichen Miet- und Energiekosten, da die angemessenen Kosten für eine zweckentsprechende Wohnung im Ausmaß von etwa 55m² durchwegs über den tatsächlichen Mietkosten in Höhe von 556,58 € im 14. Gemeindebezirk liegen würden. Die Energiekosten würden in der niedrigen Miete auch noch Deckung finden. Ebenso wurde die Anerkennung der Familienheimfahrten mit einem Betrag von 306 € beantragt, da neben den von der Finanzverwaltung zugelassenen Treibstoffkosten natürlich auch anteilige Versicherungskosten sowie Reparatur- und Servicekosten und die Abschreibung für Abnutzung des PKW's anfallen würde. Der beiliegenden Aufstellung könne entnommen werden, dass im Zeitraum Jänner bis Dezember 2013 monatlich zwischen 403,20 € bis max.

604,80 € pro Monat angefallen seien. Die Kosten seien dabei mittels amtlichen Kilometergeldes berechnet worden. Hinsichtlich der Ablösesumme legte der Bf eine Aufstellung vor, in der er anhand von exemplarischen Rechnungen der Vormieterin über Einrichtungsgegenstände eine Gewichtung der Ablösezahlung für die abgelösten Einrichtungsgegenstände vornahm.

Am 30. August 2016 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte, der Beschwerde lediglich im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge zu geben.

Mit Beschluss vom 19. Mai 2021 teilte das Bundesfinanzgericht den Parteien des Beschwerdeverfahrens mit, wie hoch laut Immobilienpreisspiegel und Studie der Arbeiterkammer Wien die Mietpreise für eine Kleinwohnung bis 60m² und die Energiepreise pro m² in Wien im Jahr 2013 waren und räumte eine Frist von 4 Wochen ab Zustellung des Beschlusses für eine Stellungnahme ein.

Mit Schreiben vom 20. Mai 2021 nahm die belangte Behörde Stellung und führte im Wesentlichen aus, dass im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung lediglich die zweckentsprechenden Kosten für eine Kleinstwohnung für den Steuerpflichtigen alleine (ca. 45-55 m²) abzugsfähig seien. Darüber hinausgehende Kosten seien als Aufwendungen der Lebensführung steuerlich nicht abzugsfähig. Bei einer Schätzung dieser Kosten sei weder das Finanzamt noch das Gericht angehalten, die Kosten für eine solche Wohnung im oberen Preissegment oder in bester oder sehr guter Lage zu berücksichtigen. Zu berücksichtigen seien daher die durchschnittlichen Kosten einer Kleinstwohnung in durchschnittlicher Lage, wobei diese Kleinstwohnung nach Größe und Ausstattung gerade geeignet sein muss, das dringende Wohnbedürfnis (nur) des Steuerpflichtigen am Beschäftigungsort zu decken.

Unter Heranziehung der vom BFG in dem oben angeführten Beschluss vorgehaltenen Quadratmeter-Mietpreis von etwa 10,15 € errechne sich unter Berücksichtigung der vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung bereits zuerkannten Kosten von 508,22 €/Monat eine Wohnungsgröße von ca. 50 m², was einer entsprechenden Wohnungsgröße im Sinne der obigen Ausführungen entspräche.

Dem Ansatz von Energiekosten in der vom Bundesfinanzgericht angeführten Größenordnung werde seitens des Finanzamtes nicht entgegengetreten, weil sich bei Multiplikation der vom Bundesfinanzgericht angeführten Energiekosten/m² mit den Quadratmetern einer zweckentsprechenden Kleinstwohnung für den Steuerpflichtigen alleine ein ähnlich hoher Betrag errechne, wie dieser vom Finanzamt bereits in der Beschwerdevorentscheidung zuerkannt worden sei.

Der Bf gab keine Stellungnahme ab.

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im streitanhängigen Jahr 2013 hat der Bf seinen Familienwohnsitz in ***A*** (***X***) und seinen Beschäftigungsort in ***B***. Seine Gattin erzielt in ***X*** steuerlich relevante Einkünfte.

Der Beschwerdeführer fährt 2-3 Mal pro Woche mit dem Auto von ***B*** nach ***A***. Die Strecke ***B***-***A*** beträgt rund 235 km.

Von Jänner bis Juli 2013 wohnte der Bf in einer ca. 39m² großen Wohnung in ***B***. Für die Wohnung wendete der Bf pro Monat 614,46 € an Miete (inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer) und Fernwärme auf.

Ab August wohnte der Bf in einer ca. 100 m² großen Wohnung in ***B***. Für die Wohnung wendete der Bf pro Monat 566,58 € an Miete (inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer) und 87 € an Fernwärme auf.

Für die Einrichtungsgegenstände zahlte der Bf 18.000 €. Diese gliedern sich folgendermaßen auf:

Einrichtungsgegenstände	Ablöse gewichtet
Boden (Echtholzparkett)	5.047,65 €
Kücheneinrichtung	3.024,74 €
Wohnzimmer	2.081,79 €
Sitzgarnituren	2.394,11 €
Sessel Esszimmer	260,85 €
Kamin	272,06 €
Vorzimmer	217,65 €
Gästezimmer	1.577,94 €
Beleuchtung	761,76 €
Schrankraum	925,00 €

Vorhang + Schienen	544,12 €
Jalousien	892,35 €
Summe	18.000 €

An Einrichtungsgegenständen sind ua. eine Wohnzimmergarnitur bestehend aus einer 2er und 3er Bank aus weißem Echtleder, der Küchenblock inklusive elektrischer Geräte und ein Bioethanolkamin abgelöst und übernommen worden.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus dem dem Bundesfinanzgericht elektronisch vorgelegten Akt, insbesondere den vom Bf vorgelegten Unterlagen und Rechnungen.

Wohnungskosten:

Die tatsächlichen Kosten für Miete und Energie und die Größe und Zeiträume der Wohnungen wurden vom Bf belegt und sind unstrittig.

Fahrtkosten:

Die Wegstrecke ***B***/***A*** beträgt laut googlemaps ca. 235km.

Der Nachweis der Fahrtkosten erfolgt grundsätzlich durch ein Fahrtenbuch, jedoch kommen auch andere Beweismittel in Betracht (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191, VwGH 24.09.2014, 2011/13/0074).

Vom Bf wurden Tankrechnungen vorgelegt. Diese stimmen mit den Tagen der Fahrten an den Familienwohnsitz laut vorgelegter Aufstellung überein. Es ist glaubwürdig, dass der verheiratete Bf bei einer Distanz von 235km/Richtung 2-3 mal pro Monat an seinen Familienwohnsitz zurückkehrte (vgl. auch VwGH 11.1.84, 81/13/0171).

Das Bundesfinanzgericht sieht es daher als erwiesen an, dass der Beschwerdeführer 2-3x/Monat an den Familienwohnsitz mit dem Auto gefahren ist.

Einrichtungsgegenstände:

Die Einrichtungsgegenstände wurden vom Bf durch Vorlage der Vereinbarung auf Überlassung von Einrichtungsgegenständen zwischen dem Bf und der Vormieterin und aus vorgelegten Rechnungen der Vormieterin nachgewiesen. Das Vorbringen ist glaubwürdig und wurde von der belangten Behörde auch nicht bestritten.

Die Gewichtung der Kosten für die Einrichtungsgegenstände kann aus den vom Bf vorgelegten Rechnungen an die Vormieterin einwandfrei nachvollzogen werden. Die Gewichtung kommt den tatsächlichen Gegebenheiten näher als eine pauschale Kürzung der Ablösesumme für die Einrichtungsgegenstände auf ein Drittel durch die belangte Behörde.

Das Bundesfinanzgericht legt daher die gewichteten Kosten für die Einrichtungsgegenstände dem Erkenntnis zu Grunde.

3. Rechtliche Beurteilung**1. Zu Spruchpunkt I.**

Gem. § 16 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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

Kosten der Haushaltsführung sind daher grundsätzlich keine Werbungskosten; lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bedingte Mehraufwendungen abzugsfähig (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296). Darunter fallen insbesondere Kosten für Unterbringung und Familienheimfahrten.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sind nicht abzugsfähig Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)Ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG angeführten Betrag übersteigen.

Im vorliegenden Beschwerdefall sind die grundsätzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen der doppelten Haushaltsführung und der Geltendmachung diesbezüglicher Aufwendungen nicht strittig. Strittig ist die Höhe der anzuerkennenden Werbungskosten.

Miet- und Energiekosten:

Laut Judikatur kommen als Kosten eines beruflich veranlassten Zweitwohnsitzes nur die Kosten einer Kleinwohnung (VwGH 23.5.00, 65/14/0096) bzw. zweckentsprechenden Wohnung in Betracht (VwGH 29.1.15, 2011/15/0173).

Entscheidend sind die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort. In diesem Sinne unterliegen die tatsächlich angefallenen Wohnungskosten einer Angemessenheitsprüfung.

Zur Ermittlung von Mietpreisen für das Jahr 2013 für eine Kleinwohnung, wird vom Bundesfinanzgericht eine von der Arbeiterkammer Wien erstellte Studie (basierend auf Zahlen der Statistik Austria) und der Immobilienpreisspiegel herangezogen.

Laut einer Studie der Arbeiterkammer (im Internet auffindbar unter https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Mieten_in_Oesterreich_und_Wien_2008_bis_2016.pdf; Seite 13) lag 2013/14 die private Neuvertragsmiete brutto in €/m² in Wien bei 10,15€. Laut Immobilienpreisspiegel 2014 (Stichtag 31.12.2013) beträgt die Bruttomiete pro m² in ***Bezirk*** für eine Wohnung bis 60m² mit sehr gutem Wohnwert 10,9 €.

Unter Heranziehung des günstigeren Wertes von 10,15 €/m² ergibt dies bei einer 55m² eine Bruttomiete von rund 558,00 €. Da es sich hierbei um einen Durchschnittswert handelt und der niedrigere Wert herangezogen wurde, sind aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes die Mietkosten (Bruttomiete) von 566,58 € der größeren Wohnung angemessen und in voller Höhe anzuerkennen. Dem Einwand der belangten Behörde, dass lediglich die unbedingt notwendigen Mehraufwendungen für eine Kleinstwohnung abzugsfähig seien, ist die oa Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, der von einer Kleinwohnung spricht, die zweckentsprechend sein muss. In seinen Erkenntnissen vom 23.11.2011, 2010/13/0148 und vom 14.9.2017, Ra 2016/15/0080 hat der Verwaltungsgerichtshof die Kosten einer Wohnung in Wien von 60m² anerkannt. Ebenso sehen die Lohnsteuerrichtlinien der Finanzverwaltung (an die das Bundesfinanzgericht zwar nicht gebunden ist), eine ca. 55m² große Wohnung als zweckentsprechend an.

Betreffend die Energiekosten wird hilfsweise auf den von der Statistik Austria herausgegebenen Tabellenband Wohnen 2013 zurückgegriffen. Demnach haben 50% der Ein-Personen Haushalte 1,5 € Energiekosten pro m² (siehe Tabelle 14 auf Seite 62). Bei einer 55m²-Wohnung ergeben sich damit Energiekosten von 82,5 €/Monat. Diese werden vom Bundesfinanzgericht für die Monate August bis Dezember 2013 anerkannt.

Einrichtungsgegenstände – Ablösezahlung für die Wohnungseinrichtung:

Liegt ein beruflich veranlasster Fall doppelter Haushaltsführung vor, dann sind die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort auch im Umfang erforderlicher Einrichtungsgegenstände als Werbungskosten abziehbar (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241).

Die Aufteilung und Gewichtung der Ablösesumme von 18.000 € auf die einzelnen Einrichtungsgegenstände durch den Bf erscheinen dem Bundesfinanzgericht aufgrund der exemplarisch vorgelegten Rechnungen plausibel und werden der Berechnung der anzuerkennenden Kosten für Einrichtungsgegenstände zugrunde gelegt.

Die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes spricht von Einrichtungsgegenständen, die erforderlich sind. Dazu zählen jedenfalls Kücheneinrichtungen, aber auch Sitzgarnituren und Einrichtungsgegenstände für ein Wohnzimmer; ebenso ein Esstisch und Stühle. Eine betragsmäßige Begrenzung für Einrichtungsgegenstände ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Dass der Bf mit den Aufwendungen die Grenzen des gewöhnlichen Haushaltsbedarfes insoweit verlassen hätte, als diesen bereits Repräsentationscharakter iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG zukommt (vgl VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241), kann bei einem Echtledersofa nicht erkannt werden. Dass diese, wie von der belangten Behörde vermeint, keine zweckentsprechenden Einrichtungsgegenstände darstellen sollten, kann vom Bundesfinanzgericht daher nicht nachvollzogen werden.

Ein Boden (Echtholzparkett) stellt keine Mobilität und somit keinen Einrichtungsgegenstand dar.

Ein Gästezimmer ist in einer Kleinwohnung bzw. in einem Ein-Personen-Haushalt nicht üblich und sind die Kosten dafür nicht anzuerkennen; ebenso wenig ein Schrankraum.

Der Kamin stellt keinen gewöhnlichen Haushaltsbedarf dar.

Die Aufwendungen für Beleuchtung, Jalousien und Vorhänge betreffen die gesamte Wohnung von rund 100m². Sie werden daher (entsprechend einer 55m² Wohnung) um 45% gekürzt.

Das Bundesfinanzgericht anerkennt daher als Ablösesumme:

Einrichtungsgegenstände	Ablöse gewichtet		Anerkannte Kosten
Boden (Echtholzparkett)	5.047,65 €		0,00 €
Kücheneinrichtung	3.024,74 €		3.024,74 €

Wohnzimmer	2.081,79 €		2.081,79 €
Sitzgarnituren	2.394,11 €		2.394,11 €
Sessel Esszimmer	260,85 €		260,85 €
Kamin	272,06 €		0 €
Vorzimmer	217,65 €		217,65 €
Gästezimmer	1.577,94 €		0,00 €
Beleuchtung	761,76 €	761,76 € x 55%	418,97 €
Schrankraum	925,00 €		0 €
Vorhang + Schienen	544,12 €	544,12 € x 55%	299,27 €
Jalousien	892,35 €	892,35 € x 55%	490,79 €
Summe	18.000 €		9.188,17 €

Bei Zugrundelegung einer 10-jährigen Nutzungsdauer können jährlich 918,82 € Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Im Jahr 2013 ist eine HalbjahresAfa iHv 459,41 € zu berücksichtigen.

Familienheimfahrten:

Es bestehen keine gesetzlichen Regelungen über die anzuerkennenden Häufigkeit von Familienheimfahrten (vgl VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102).

Laut Judikatur (VwGH 11.1.84, 81/13/0171) sind bei einem verheirateten Steuerpflichtigen grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten anzuerkennen.

Der Nachweis der Fahrtkosten erfolgt grundsätzlich durch ein Fahrtenbuch, jedoch kommen auch andere Beweismittel in Betracht (vgl VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191, VwGH 24.09.2014, 2011/13/0074).

Laut der vom Bf vorgelegten Aufstellung und den zu den Tagen der Familienheimfahrten korrelierenden Tankrechnungen fuhr der Bf monatlich 2-3 mal an den Familienwohnsitz.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG dürfen pro Monat maximal Kosten in Höhe des großen Pendlerpauschale geltend gemacht werden dürfen. Da das Kilometergeld in allen Monaten diesen Betrag überschreitet, werden an Kosten für Familienheimfahrten 306€/Monat anerkannt.

Zusammenfassend werden folgende Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt:

Familienheimfahrten	12x 306 €	3.672,00 €
Miete Jänner bis Juli (inkl. BK, USt und Fernwärme)	7x 614, 46 €	4.301,22 €
Strom Jänner bis Juli	7x17 €	119,00 €
Miete August bis Dezember (inkl. BK und USt)	5x 566,58 €	2.832,90 €
Energiekosten	5x 82,5 €	412,50 €
Ablöse Einrichtungsgegenstände	9.188,17 € 10 Jahre ND HalbjahresAfA	459,41 €
Werbungskosten insgesamt		11.797,53 €

2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Erkenntnis folgt der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden

Sachverhaltsfragen ab. Es liegt somit keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, vor.

Wien, am 29. Dezember 2021