

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, den Richter Mag. Ulrich Petrag sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Peter Neumann und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Helmut Käferböck, Kreuznerstraße 6, 4360 Grein, über die Beschwerde vom 20. Juli 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 2. Juli 2020 betreffend Einkommensteuer 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin Kerstin Nicole Schinagl zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2019	Einkommen	116.947,70 €	Einkommensteuer	44.410,34 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	- 56.556,39 €
			Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,05 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 12.146,00 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

I. Verfahrensgang

1.1 Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) reichte am 10. April 2020 seine Einkommensteuererklärung elektronisch via Finanzonline beim Finanzamt ***1*** (im Folgenden: Finanzamt) ein. In dieser erklärte der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 157,13 und machte folgende Werbungskosten geltend:

Art	Betrag
Reisekosten	€ 572,87
Fortbildungskosten	€ 2.796,56
Familienheimfahrten	€ 3.672,00
Doppelte Haushaltsführung	€ 18.483,63
sonstige Werbungskosten	€ 2.057,51

Auch machte er den Familienbonus Plus in voller Höhe für drei Kinder geltend, wobei für den im Jahr 2000 geborenen Sohn nur für zehn Monate Familienbeihilfe bezogen wurde.

1.2 Mit Vorhalt vom 19.5.2020 wurde der Bf. ersucht folgende Unterlagen und Informationen bis 21.8.2020 vorzulegen:

Aufstellung und Belege für die geltend gemachten Bildungskosten in Höhe von € 2.796,56

Aufstellung und Belege über geltend gemachte sonstige Werbungskosten in Höhe von € 2.057,51

Aufstellung und Belege über die geltend gemachte doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 18.438,63 sowie die Familienheimfahrten in Höhe von € 3.672,-

1.3 Bereits am 20. Mai 2020 langte folgende Vorhaltsbeantwortung auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein:

In der Beilage würden die gewünschten Aufstellungen und Nachweise übermittelt werden. Zu den Familienheimfahrten wäre auszuführen: Es würde sich um wöchentliche Heimfahrten von ***2*** nach ***3*** handeln und zwar rund 14.000 km im Jahr 2019. Es wäre der gesetzlich vorgesehene Höchstbetrag beantragt worden.

Dieser Vorhaltsbeantwortung waren folgende Unterlagen angeschlossen:

Aufstellung über vom Bf. besuchte Weiterbildungsveranstaltungen im Jahr 2019 unter Anführung von Datum und Ort sowie Bezeichnung der Veranstaltung samt Angabe von Beginn und Ende. Die für Fortbildung geltend gemachten Kosten setzen sich aus einem anteiligen Sachbezug von € 2.402,76 für das dienstgebereigene Kfz (für 6.542 km) und € 393,80 an Tagesgeldern zusammen.

Aufstellung über die sonstigen Werbungskosten: anteilig Büromaterial (circa 50% privat) in Höhe von € 850,00 und Anteil Telefongebühren und Internet zu Hause (circa 50% privat): € 1.207,51

Betreffend die Telefon- und Internetkosten legte der Bf. eine Umsatzliste des Girokontos ***4*** über den Zeitraum 2.1.2019 bis 30.12.2019 vor aus der sich ergibt, dass sich die Kosten für Telefon und Internet auf zwei Festnetzanschlüsse und mehrere Mobilfunknummern verteilen.

Die geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung wurden wie folgt aufgeschlüsselt:

[...]

Betreffend der Zinsen und der Eintragung einer Hypothek in das Grundbuch wurden Kontoauszüge vorgelegt.

Die Ausgaben für die Wohnungseinrichtung und die dafür angefallenen Betriebskosten wurden wie folgt aufgeschlüsselt:

[...]

Betreffend die Betriebskosten, die Kosten für Wasser, Heizung und Strom wurde eine Umsatzliste des Giro-Kontos Nr. ***4*** betreffend das Jahr 2019 vorgelegt. Die bezahlten GIS-Gebühren von € 251,17 wurden ebenfalls belegmäßig nachgewiesen.

Bezüglich A1-Gebühr für Internet und Fernseher wurde auch eine Umsatzliste des im Vorabsatz angeführten Girokontos vorgelegt.

Zu den geltend gemachten Kosten für Einrichtungsgegenstände wurden Rechnungen des Möbelhauses ***5***, der ***6***, der ***7*** sowie der ***8*** vorgelegt.

1.4 Am 2. Juli 2020 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 und wich von der Erklärung des Bf. in folgenden Punkten ab:

Die vom Bf. erklärten sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 2.057,51 wurden zur Gänze nicht anerkannt.

Die Kosten der doppelten Haushaltsführung wurden nur mit einem Betrag von € 15.890,04 berücksichtigt.

Insgesamt wurden im Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 2.7.2020 € 22.931,47 an Werbungskosten berücksichtigt.

Dieser Bescheid wurde in einer gesondert ergangenen Begründung wie folgt begründet:

sonstige Werbungskosten:

Der Aufwand für Büromaterial in Höhe von € 850.- könne mangels belegmäßigem Nachweis nicht berücksichtigt werden.

Aufwendungen für Telefonkosten würden laut vorgelegter Aufstellung die Kosten für das Internet in der Wohnung in ***2***, Festnetz und Internet für das Eigenheim in ***3***, sowie die Kosten für 4 SIM Karten beinhalten. Da diese Aufwendungen weder in Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit, noch mit der nichtselbstständigen Tätigkeit des Bf. gebracht werden könnten, könnten diese Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Ermittlung des Grundanteils:

Es wird auf die Bescheidbegründung betreffend Beschwerdeentscheidung Einkommensteuer 2017 vom 3.9.2019 verwiesen.

Hausrat:

Aufwendungen für ein Backrohr in Höhe von € 399.- und ein Ceranfeld in Höhe von € 300.- wären laut Auskunft der steuerlichen Vertretung irrtümlich in die Aufstellung der doppelten Haushaltsführung miteinbezogen worden. Diese wären jedoch keine Aufwendungen dafür.

Ebenso könnten Aufwendungen für Luxusgegenstände, solche, welche über einen notwendigen Einpersonenhaushalt hinausgehen sowie Aufwendungen die zu keinen Mehraufwendungen führen, nicht auf Kosten der Allgemeinheit angeschafft werden. Geltend gemachte Aufwendungen, wie Küchenmaschine, Soda Sprudler, Rasierer und Plattengriller wären als solche Aufwendungen zu werten und daher nicht abzugsfähig.

In der Begründung der Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2017 vom 4.9.2019 wird betreffend den Grundanteil ausgeführt, dass vom Bf. beantragt wird, die Grundstückstangente anstatt mit 30% mit 4,27% anzusetzen (siehe beiliegende Rechtsauffassung der ***9*** vom 16.1.2019). Somit würde sich eine Afa-Basis von 386.064,46 Euro ergeben (1,5% Afa ergibt somit 5.790,97 Euro (bisher 4.234,49 Euro)).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, wären bei Vermietungen ab dem 1.1.2016 von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes grundsätzlich 40% als Anteil für den Grund und Boden pauschal auszuscheiden.

Alternativ dazu könne auch das Aufteilungsverhältnis entsprechend der GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, herangezogen werden:

Danach würde der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten betragen: 30% in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 Euro beträgt, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Das pauschale Aufteilungsverhältnis würde allerdings nicht zur Anwendung kommen, wenn das tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachgewiesen werde, oder wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich, dh. eindeutig ersichtlich, vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen würden.

Ein erhebliches Abweichen würde dann vorliegen, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht.

Der Nachweis eines vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichenden tatsächlichen Aufteilungsverhältnisses könne zB durch ein Gutachten erbracht werden. Das Gutachten würde der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegen.

Die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes könnten aber auch entsprechend dem Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV) glaubhaft gemacht werden, sofern eine solche Glaubhaftmachung aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis plausibel erscheint. Ein auf diese Weise ermittelter Anteil des Grund und Bodens von weniger als 20% des Gesamtkaufpreises würde jedenfalls nicht plausibel erscheinen. In diesem Fall wäre weder eine Glaubhaftmachung noch ein Nachweis erbracht worden. Es wären die pauschalen Aufteilungsverhältnisse gemäß Grundanteilverordnung 2016 anzuwenden.

Dabei wäre die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude auf den Zeitpunkt der Anschaffung zu beziehen. Dies würde auch für vor dem 1.1.2016 vermietete Grundstücke gelten. In diesen Fällen wäre der Grundwert und der Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 GrWV zum 1.1.2016 zu ermitteln.

Da jedoch kein Nachweis der anderslautenden Aufteilung durch Vorlage eines Gutachtens eines Sachverständigen erfolgt wäre, wären aus Sicht der Finanzverwaltung nur die pauschalen Aufteilungsverhältnisse der Grundanteilverordnung 2016 anzuwenden.

1.5 Am 20. Juli 2020 brachte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 2.7.2020 eine Beschwerde ein, wobei sich die Beschwerde gegen folgende Punkte des angefochtenen Bescheides richtet:

- Ermittlung der Gesamtsumme an abzugsfähigen Werbungskosten 2019: Laut Bescheidbegründung sollten in Summe € 23.072,39 abzugsfähig sein; tatsächlich wären € 22.931,47 anerkannt worden.
- Gänzliche Nichtanerkennung „sonstiger Werbungskosten“ 2019 in Höhe von € 2.057,51
- Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung 2019: pauschale Ermittlung Grundanteil für Afa-Bemessungsgrundlage anstatt Ansatz des Grundanteils mit 4,27 % der Anschaffungskosten

In der Beschwerde wurde beantragt, die sonstigen Werbungskosten für anteilige Telefonkosten in Höhe von € 600,00, die Abschreibung für das Gebäude im Rahmen der Kosten für doppelte Haushaltsführung von einer Bemessungsgrundlage von € 386.064,46 zu ermitteln und somit in Höhe von € 4.012,21 zum Abzug zuzulassen und somit die anzuerkennenden Werbungskosten 2019 insgesamt mit € 24.758,30 anzuerkennen.

In der Begründung dieser Beschwerde wurde betreffend die Differenz der Werbungskosten laut Bescheidbegründung und dem angefochtenen Bescheid vorgebracht, dass sich nach Maßgabe der Bescheidbegründung insgesamt nicht abzugsfähige Werbungskosten iHv € 4.465,18 ergeben würden; tatsächlich wären jedoch Werbungskosten in Höhe von € 4.606,10 nicht anerkannt worden (Berechnung siehe Beilage). Die Differenz iHv € 140,92 wäre rechnerisch nicht nachvollziehbar; der Bescheid 2019 sei daher schon aus diesem Grunde rechtswidrig.

Zu den nicht anerkannten sonstigen Werbungskosten wurde vorgebracht, dass der Bf. als Prokurist eine Führungsaufgabe ausüben würde. Er wäre daher verpflichtet, auch in der Freizeit (insbesondere auch an Wochenenden) erreichbar zu sein. Dazu wäre ein Mindestmaß an privater Büroinfrastruktur erforderlich.

Die beantragten Kosten für Telekommunikation wären aufgrund dieses Umstandes entgegen den Ausführungen der Bescheidbegründung sehr wohl durch die nichtselbständige Tätigkeit verursacht. Es werde daher ersucht, die Kosten für Telefon in Höhe von € 600,00 (ca 50 % der gesamten Telefonkosten) anzuerkennen.

Zudem werde beantragt, die Grundstückstangente bei Ermittlung der Gebäude-Abschreibung anstatt pauschal mit 30 % mit 4,27 % der Anschaffungskosten anzuerkennen. Die Berechnungsgrundlagen wären der Behörde bereits vorgelegt worden. Insbesondere möge sich die Behörde bitte mit den rechtlichen Grundlagen auseinandersetzen:

Nach Maßgabe der VO BGBl II Nr 99/2016 wäre der auszuscheidende Grundanteil nicht pauschal nach Maßgabe der zit. VO zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird.

Der Anteil des Grund und Bodens wäre auch dann nicht pauschal im Sinne der VO zu ermitteln, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen würden.

Das Grundstück würde insgesamt 1.739 m² umfassen. Auf die gegenständliche Wohnung würden 87/10519 Anteile entfallen, dh anteilig 14,38 m².

Die pauschal ausgeschiedene Grundstückstangente (30 %) würde sich auf € 120.985,43 belaufen. Dies würde einen durchschnittlichen m²-Preis von rd € 8.400,00 ergeben (!).

Dieser Wert würde offenkundig erheblich von den tatsächlichen Verhältnissen abweichen.

Einfache Internet-Recherchen hätten ergeben, dass sich die Grundstückspreise in der gegenständlichen Lage aktuell (Stand Juli 2020) in einer Bandbreite von 570,00 bis 1.390,00 pro Quadratmeter bewegen würden. Dies würde ziemlich exakt den Berechnungen der ***9*** aus dem Jahr 2016 entsprechen, nach deren Maßgabe sich ein Quadratmeterwert von ca € 1.200,00 ergeben würde.

Somit würde sich ergeben, dass der pauschal ermittelte Grundstückswert (ca € 8.400,00 pro Quadratmeter) offenkundig erheblich von den tatsächlichen Verhältnissen (ca € 1.200,00 pro Quadratmeter) abweichen würde.

Aufgrund dieser Sach- und Rechtslage wäre daher die auszuscheidende Grundstückstangente auf Basis der Ausführungen der ***9*** mit 4,27 % des Gesamtkaufpreises anzusetzen. Somit würde sich eine Jahres-Abschreibung von € 4.040,21 ergeben: siehe auch Beilage). Auf die im Verfahren vorgelegten Unterlagen werde verwiesen.

In der Beschwerde wurden die Anträge auf Entscheidung durch einen Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In der Beilage zur Beschwerde werden die beantragten Werbungskosten laut Beschwerdebegehren wie folgt aufgeschlüsselt:

Reisekosten: € 572,87

Fortbildungskosten: € 2.796,56

Familienheimfahrten: € 3.672,00

Doppelte Haushaltsführung: € 17.116,87

Sonstige Werbungskosten (Telefonkosten): € 600,00

Auch wurde der Beschwerde ein Ausdruck aus dem Internet vom 18.7.2020 beigelegt, aus der sich für den ***10*** als niedrigster Grundstückspreis ein Betrag von € 570,00 und als höchster Grundstückspreis ein solcher von € 1.390,00 ergibt.

1.6 Mit Schreiben vom 17.8.2020 teilte das Finanzamt dem Bf. folgendes mit:

Sonstige Werbungskosten:

Wie bereits in der Bescheidbegründung vom 2.7.2020 angeführt, würde es sich bei den sonstigen Werbungskosten für Telefonkosten, laut der Aufstellung durch den Bf., um Aufwendungen für 4 SIM Karten (***11***) handeln - diese würden laut vorgelegten Rechnungen für Telefonie und Datendienste verwendet. Weiters würden Aufwendungen für die Telefonnummer ***12*** in der Wohnung in ***2*** geltend gemacht, welche laut Rechnung Aufwände für Internet, A1 TV, A1 TV plus und die Mediabox beinhalten, und die Telefonnummer ***13***. Letztere Nummer würde ein Kombipaket beinhalten, welches in den vorgelegten Rechnungen nicht genauer definiert sei.

Dass der Bf. als Prokurist auch in seiner Freizeit für das Unternehmen erreichbar zu sein hätte wäre nachvollziehbar, jedoch werde davon ausgegangen, dass der Bf. als Führungskraft dafür von seinem Unternehmen ein Firmenhandy inkl. Datenvolumen zur Verfügung gestellt werde, dies würde jedenfalls den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen. Eine zusätzliche unternehmerische Notwendigkeit für 4 Handynummern, zusätzlichem Internet in der Wohnung in ***2*** und dem Haus in ***3***, A1 TV und der Mediabox wäre somit nicht nachvollziehbar.

Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung – Grundstückstangente:

Wie auch in den Vorjahren werde der Grundanteil pauschal mit 30%, wie in der Grundanteilsverordnung § 2 Abs. 2 vorgegeben, angenommen. Es wäre weder durch den Bf., noch durch die steuerliche Vertretung ein Gutachten über die tatsächlichen Werte von dem Gebäude eingereicht worden. Eine lapidare Berechnung indem der Wohnungsanteil von 87/10519 auf die Grundstücksgröße umgelegt und mit dem Durchschnittswert des Bezirkes ***10*** multipliziert werde, würde als Beweis der tatsächlichen Verhältnisse über den Wert von Grund und Boden nicht ausreichen.

Gesamtsumme der abzugsfähigen Werbungskosten:

Die Differenz iHv € 140,92 würde aus der unterschiedlichen Berechnung der m² der doppelten Haushaltsführung resultieren. Durch die steuerliche Vertretung wäre bei der Basis der Wohnungsgröße der Wert von 86 m² herangezogen worden und es wären die Kosten für 60m² beantragt worden.

Die Größe der Wohnung wäre laut Bauplan jedoch 82,37 m² (siehe Auszug aus Bauplan) und es würden von Seiten der Finanzverwaltung 55m² als angemessen erachtet werden. Diese Werte wären auch bereits in der Berechnung der doppelten Haushaltsführung für das Veranlagungsjahr 2018 herangezogen und auch in der Beschwerde gegen den

Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 2.4.2019 werde durch die steuerliche Vertretung auf die Kosten einer 55m² Wohnung verwiesen.

Sollten seitens des Bf. gegen die vorgesehene Beschwerdeerledigung Einwände bestehen, werde der Bf. ersucht diese schriftlich unter Anschluss vorhandener Beweismittel bis längstens 4. September 2020 darzulegen.

1.7 Mit Schreiben vom 2.9.2020 gab der Bf. zu den Ausführungen des Finanzamtes im Schreiben laut Punkt 1.6 folgende Stellungnahme ab:

Nach dem Gesetzeswortlaut wäre „ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses“ die Grundstückstangente pauschal zu ermitteln.

Zudem würde dies (sprich: die pauschale Ermittlung) nicht gelten, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen.

Der Nachweis könne nach dem Wortlaut der GrundanteilVO „beispielsweise“ durch ein Gutachten erfolgen. Dh. die Vorlage eines Gutachtens wäre nach dem Wortlaut der VO - entgegen der Ansicht der Behörde - nicht zwingend erforderlich. Vielmehr wäre ein Nachweis zu erbringen. Im vorliegenden Fall wäre der Nachweis durch die Vorlage von sachverständigen Berechnungen der ***9*** erbracht worden. Zur Information:

[...]

Es wäre eine allgemein bekannte Tatsache, dass die ***9*** ein auf dem österreichischen Wohnimmobilienmarkt weithin bekanntes und bedeutendes Unternehmen wäre. Es wäre daher nicht erschließbar, dass die Behörde den Ausführungen der ***9*** zur Ermittlung der Grundstückstangente den Nachweischarakter im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmungen absprechen würde.

Hingewiesen sei, dass im vorliegenden Fall die „***9***“ zudem die Verkäuferin der Wohnung sei.

Die Pauschalermittlung der Grundstückstangente würde dann nicht gelten, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen.

Dazu wäre in einem ersten Schritt das zivilrechtliche Ausmaß am Grundstückseigentum ermittelt worden. Von der Behörde wäre diese auf gesetzlichen Grundlagen fußende Berechnung ohne nähere Begründung als „lapidar“ abgetan worden.

Setzt man - wie die Behörde dies tun würde - das Grundstücksausmaß des zivilrechtlichen Eigentums (14,38 m²) in Relation zum pauschal ermittelten Wert der Grundstückstangente (€ 120.985,43) würde sich ein Quadratmeter-Wert, nämlich rd € 8.400,00 / m² (!) ergeben, der offenkundig und notorisch um mehr als 50 % vom tatsächlichen Wert abweichen würde.

Somit würde sich nach beiden Ausnahmetatbeständen ergeben, dass im vorliegenden Fall die Grundstückstangente nicht pauschal zu ermitteln wäre.

Die Behörde werde ersucht, die vorgelegten Nachweise in rechtstaatlich gebotener Weise im Lichte der rechtlichen Bestimmungen zu würdigen.

Zu den beantragten Kosten für Telefon und Internet wäre auszuführen, dass vom Dienstgeber jedenfalls keine Kosten für Internet ersetzt würden. Es werde ersucht, angemessene Kosten für Internet im Schätzungswege zu berücksichtigen.

1.8 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. Februar 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 20.7.2020 betreffend Einkommensteuer 2019 als unbegründet ab und führte in der zu dieser Entscheidung ergangenen Begründung wie folgt aus:

Wie bereits in der Bescheidbegründung vom 2.7.2020 angeführt worden wäre, würde es sich bei den sonstigen Werbungskosten für Telefonkosten, laut der Aufstellung durch den Bf.,

um Aufwendungen für 4 SIM Karten (**11**) handeln - diese würden laut vorgelegten Rechnungen für Telefonie und Datendienste verwendet. Weiters würden Aufwendungen für die Telefonnummer **12** in der Wohnung in **2** geltend gemacht, welche laut Rechnung Aufwände für Internet, A1 TV, A1 TV plus und die Mediabox beinhalten, und die Telefonnummer **13**. Letztere Nummer würde ein Kombipaket beinhalten, welches in den vorgelegten Rechnungen nicht genauer definiert sei.

Dass der Bf. als Prokurist auch in seiner Freizeit für das Unternehmen erreichbar zu sein habe wäre nachvollziehbar, jedoch werde davon ausgegangen, dass dem Bf. als Führungskraft dafür von seinem Unternehmen ein Firmenhandy inkl. Datenvolumen zur Verfügung gestellt werde, dies würde jedenfalls den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen. Eine zusätzliche unternehmerische Notwendigkeit für 4 Handynummern, zusätzlichem Internet in der Wohnung in **2** und dem Haus in **3**, A1 TV und der Mediabox wäre somit nicht nachvollziehbar. In der Vorhaltsbeantwortung vom 2. September 2020 wäre nur darauf hingewiesen worden, dass keine Kosten für Internet durch den Dienstgeber ersetzt würden, und diese im Schätzungswege zu berücksichtigen wären. Ein Nachweis bzw. eine Bestätigung durch den Dienstgeber darüber, dass der Bf. in seiner Freizeit eine Internetverbindung für dienstliche Zwecke benötigen würde, die über die Datenverbindungen eines Handys hinausgehen, wäre nicht vorgebracht worden. Es wäre auch keine Bestätigung des Dienstgebers vorgelegt worden, wonach kein Internet zur Verfügung gestellt werde. Durch diese Umstände wäre aus Sicht der Finanzverwaltung keine dienstliche Notwendigkeit für ein zusätzliches Internet gegeben und die Aufwendungen hierfür könnten nicht berücksichtigt werden.

Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung – Grundstückstangente:

Wie auch in den Vorjahren werde der Grundanteil pauschal mit 30%, wie in der Grundanteilsverordnung § 2 Abs. 2 vorgegeben, angenommen. Die durch die steuerliche Vertretung eingereichte Grundstückswertberechnung der ***9*** könne als Nachweis zur Feststellung über die tatsächlichen Verkehrswerte nicht berücksichtigt werden. In dieser Berechnung werde das Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert nach dem Pauschalmodell gem. § 2 Grundstückswerteverordnung ermittelt. Dabei werde der Grundwert in der Weise ermittelt, indem die Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert gem. § 53 Abs. 2 BewG multipliziert werde, und dieser Wert mit einem Faktor, der konkret für den ***10*** mit 3 festgelegt worden wäre, hochgerechnet. Zur Berechnung des Gebäudewertes werde ein für jedes Bundesland, konkret für ***2*** mit € 1.470,- festgelegter Baukostenfaktor herangezogen. Dieser pauschalen standardisierten Berechnung würden somit keine Feststellungen über die tatsächlichen Verkehrswertverhältnisse zu Grunde liegen (vgl. BFG 23.10.2019 RV/7105055/2019).

Die weitere Behauptung, dass die pauschale Ermittlung der Grundstückstangente im vorliegenden Fall nicht anwendbar wäre, da die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig davon abweichen würden, könne nicht geteilt werden. Eine erhebliche Abweichung wäre dann gegeben, wenn der tatsächliche Anteil des Grunds und Bodens um zumindest 50% abweicht. Dies müsse offenkundig und für jeden ersichtlich bzw. klar erkennbar sein, ohne dass es einer weiteren Prüfung bedürfe. Eine kurze Berechnung indem der Wohnungsanteil von 87/10519 auf die Grundstücksgröße umgelegt und mit dem Durchschnittswert des ***10*** multipliziert werde, würde als Beweis der tatsächlichen Verhältnisse über den Wert von Grund und Boden nicht ausreichen (vgl. BFG 30.11.2018 RV/2101083/2018)

Gesamtsumme der abzugsfähigen Werbungskosten:

Die Differenz iHv € 140,92 würde aus der unterschiedlichen Berechnung der m² der doppelten Haushaltsführung resultieren. Durch die steuerliche Vertretung wäre bei der Basis der Wohnungsgröße der Wert von 86m² herangezogen worden und es wären die Kosten für 60m² beantragt worden.

Die Größe der Wohnung wäre laut Bauplan jedoch 82,37m² und es würden von Seiten der Finanzverwaltung 55m² als angemessen erachtet werden. Diese Werte wären auch bereits in der Berechnung der doppelten Haushaltsführung für das Veranlagungsjahr 2018 herangezogen worden und auch in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 2.4.2019 werde durch die steuerliche Vertretung auf die Kosten einer 55m² Wohnung verwiesen. In der Bekanntgabe über die vorgesehene Beschwerdeerledigung vom 17. August 2020 wäre dem Bf. sowie der steuerlichen Vertretung der Grund über die Abweichung bekannt gegeben worden. Aus Sicht der Finanzverwaltung wäre diese Berechnung, also die Berechnung mit der Wohnungsgröße laut Bauplan und den angemessenen 55m², welche auch in den Vorjahren herangezogen wurden, als korrekt anzusehen.

1.9 Mit Fax vom 23.2.2021 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein in dem ausgeführt wurde, dass die Beschwerdepunkte laut Beschwerdeschrift vom 2. September 2020 vollinhaltlich aufrechterhalten würden. Zur Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 28. Jänner 2021 wird folgendes ausgeführt:

Ad Sonstige Werbungskosten:

Der Dienstgeber würde kein stationär funktionierendes Internet bzw. keine vollständige Home-office-Struktur zur Verfügung stellen. Laut Ansicht des Finanzamtes wäre „keine dienstliche Notwendigkeit für ein zusätzliches Internet gegeben“. Laut Literatur und Verwaltungspraxis wäre zur Abzugsfähigkeit die berufliche Veranlassung zu prüfen. Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit wären grundsätzlich nicht zu prüfen (vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band 1, 12, Auflage, Rz 489). Damit würde die Behörde die Rechtslage verkennen und der Bescheid wäre somit inhaltlich rechtswidrig.

Ad Grundstückstangente - Kosten für doppelte Haushaltsführung:

Gemäß § 3 Abs. 2 der GrundanteilVO 2016 wäre der Anteil des Grund und Bodens dann nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, „wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Eine erhebliche Abweichung ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50 % abweicht.“

Die Behörde würde das Erkenntnis des BFG vom 23.10.2019 zitieren. Darin würde das BFG ausführen, dass diese Bestimmung nur in „Extremfällen“ zur Anwendung kommt, nämlich zum Beispiel dann, wenn bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern auf die einzelne Wohnung nur ein relativ geringer Grundanteil entfällt. Genau diese Konstellation wäre im vorliegenden Fall gegeben. Die - von der Behörde als „kurze Berechnung“ abgetanene - Ermittlung des Grundstücksanteils würde ergeben, dass die Behörde für einen Grundanteil von 14,38 m² einen Wert von € 120.985,43 annehmen würde. Dies würde einen Quadratmeterpreis von rd € 8.400,00 ergeben. Dieser Wert würde im Sinne der oben angeführten Bestimmung bzw Ausführungen des BFG offenkundig und notorisch um mehr als 50 % vom tatsächlichen Wert abweichen. Dies würde keines weiteren Beweises bedürfen. Hätte die Behörde den Sachverhalt ordnungsgemäß gewürdigt, indem zB die Wertermittlung der ***9*** in Relation gesetzt worden wäre... oder zB durchschnittliche Grundwerte durch die Statistik Austria (siehe Beilage) herangezogen worden wären, käme die Behörde zu einem anderen inhaltlichen Ergebnis. Der Bescheid wäre daher in diesem Punkte rechtswidrig.

Dem Vorlageantrag war eine Aufstellung der Statistik Austria über Grundstückspreise der ***14*** mit einer Datenbasis 2015 bis 2019 angeschlossen, wonach für den ***10*** der Durchschnittspreis pro Quadratmeter Baugrundstück € 707,10 beträgt.

1.10. Mit Vorlagebericht vom 11. März 2021 legte das Finanzamt (nunmehr Finanzamt Österreich Dienststelle ***1***) die Beschwerde vom 20.7.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 2.7.2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde, wobei als Begründung folgendes vorgebracht wurde:

Ad Grundstücksanteil:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, wären bei Vermietungen ab dem 1.1.2016 von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes grundsätzlich 40% als Anteil für den Grund und Boden pauschal auszuscheiden. Alternativ dazu könne auch das Aufteilungsverhältnis entsprechend der GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, herangezogen werden:

Danach würde der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten 30 % in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden betragen, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 Euro beträgt, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Dieses pauschale Aufteilungsverhältnis würde nicht zur Anwendung kommen, wenn das tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachgewiesen werde, oder wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich, dh. eindeutig ersichtlich, vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen würden. Ein erhebliches Abweichen würde dann vorliegen, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht. Der Nachweis eines vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichenden tatsächlichen Aufteilungsverhältnisses könne zB durch ein Gutachten erbracht werden. Das Gutachten würde der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegen. Vom Bf. wäre kein Gutachten vorgelegt worden, sondern eine Grundstückswertberechnung der ***9***, die nach der Grundstückswertverordnung (GrWV) erfolgt wäre und einen Grundanteil von 4,27 % errechnet hätte. Ein auf diese Weise ermittelter Anteil des Grund und Bodens von weniger als 20% des Gesamtkaufpreises würde nach den EStR nicht plausibel erscheinen und könne nicht als Nachweis eines von der GrundanteilV abweichenden Aufteilungsverhältnisses dienen. Diesbezüglich werde auf die Begründung in der BVE verwiesen, wonach dieser pauschalen Berechnung keine Feststellungen über die tatsächlichen Verkehrswertverhältnisse zu Grunde liegen würden und daher nicht berücksichtigt werden könne. Auch nach der Rechtsprechung des BFG (RV/2101083/2018) wäre diese Berechnung nicht geeignet, die Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG bzw. der GrundanteilV zu widerlegen. Das weiters vorgebrachte Argument, dass die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig vom Aufteilungsverhältnis nach der GrundanteilV abweichen würden, wäre vom Bf. mit durchschnittlichen Grundstückspreisen der Statistik Austria begründet worden. Dem wäre entgegenzuhalten dass die von der Statistik Austria ermittelten Baugrundstückswerte nicht geeignet wären, als Richtwerte für den

durchschnittlichen Baulandpreis iSd GrundanteilV 2016 zu dienen (BFG 21.2.2018, RV/1100449/2017).

Eine erhebliche Abweichung müsse "offenkundig" sein, was bedeuten würde, dass eine zumindest 50%ige Abweichung ohne Durchführung eines besonderen Ermittlungsverfahrens, ohne besondere Fachkenntnisse und ohne jede Schwierigkeit festgestellt werden könne (vgl. die bei Ritz, BAO-Kommentar6, § 167 Tz 1, zitierte Rechtsprechung zum Begriff der offenkundigen Tatsachen). Die Anwendung des pauschalen Ansatzes als Regelfall solle nur in besonders gelagerten Fällen, in denen die erhebliche Abweichung klar zu Tage tritt, ausgeschlossen sein. Dies wäre hier nicht der Fall.

Darüber hinaus würde die Beweislast für die Widerlegung der gesetzlichen Vermutung in Bezug auf den Anteil des Grund und Bodens den Steuerpflichtigen treffen (VwGH 30.6.2015, 2013/15/0169). Dieser Beweis wäre dem Bf. nicht gelungen.

Hinsichtlich Telefonkosten werde auf die ausführliche Begründung in der BVE verwiesen.

1.11 Mit Beschluss vom 22.6.2021 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Arbeitgeber des Bf. gemäß § 143 BAO um Bekanntgabe, ob der Bf. über ein Diensthandy verfügt, mit der dieser dienstliche Gespräche (auch) von zu Hause aus führen kann bzw. ob mit dem Tarif dieses Diensthandys auch ein Datenvolumen für das Arbeiten über Internet diesem zur Verfügung steht und wenn ja in welcher Höhe. Auch möge bekanntgegeben werden, ob der Bf. verpflichtet ist, in der Freizeit (insbesondere an Wochenenden) für den Dienstgeber erreichbar zu sein.

1.12 Mit Schreiben vom 14. Juli 2021 beantwortete der Arbeitgeber dieses Auskunftersuchen wie folgt:

Der Bf. würde über ein Diensthandy verfügen, mit dem er dienstliche Gespräche (auch) von zu Hause aus führen kann. Mit dem Tarif diesen Diensthandys würde auch ein Datenvolumen für das Arbeiten über Internet zur Verfügung stehen, wobei die genaue Höhe dieses Datenvolumens für 2019 nicht mehr eruiert hätte werden können.

Der Bf. würde zudem über ein iPad mit 20 GB Datentarif und über einen Laptop mit einer Extra-Simkarte mit 20 GB Datenvolumen verfügen. Beim iPad und Laptop würde es sich um Firmengeräte handeln und würden die Kosten der Datentarife dieser beiden Geräte vom Dienstgeber des Bf. übernommen werden.

Hinsichtlich der Erreichbarkeit in der Freizeit werde bekanntgegeben, dass die Erreichbarkeit des Bf. in gewissen Notfällen auch am Wochenende notwendig wäre (beispielsweise im betrieblichen Ablauf, welche sicherheitsrelevant wäre bzw. die zeitgerechte Bereitstellung von ***15*** gefährden würden).

1.13 Mit Beschluss vom 24.8.2021 wurde die Auskunft des Arbeitgebers des Bf. laut Punkt 1.12 den Parteien des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis und Äußerung innerhalb von drei Wochen übermittelt.

1.14 Das Finanzamt gab in der Stellungnahme vom 1.9.2021 an, dass nachdem aus dem Antwortschreiben der ***16*** vom 14.7.2021 hervorgeht, dass der Bf. von seinem Dienstgeber ein Diensthandy sowie ein iPad mit 20 GB Datentarif und ein Laptop mit 20 GB Datenvolumen zur Verfügung gestellt wird und die Kosten dafür vom Dienstgeber übernommen werden, würde nach Ansicht des Finanzamtes keine dienstliche Notwendigkeit für zusätzliches Internet bestehen und könnten diese Aufwendungen daher nicht anerkannt werden.

1.15 In der Äußerung vom 16.9.2021 brachte der Bf. vor, dass nie in Abrede gestellt worden wäre, dass vom Dienstgeber eine mobile Infrastruktur (Handy) zur Verfügung gestellt werde. Punkt wäre jedoch, dass diese mobile Struktur nicht voll funktionsfähig wäre (insbes. schlechter Empfang und langsame Datenübertragung, mutmaßlich bedingt ua durch Betonwände in der privaten Wohnung). Daher wäre auch — um den beruflichen Verpflichtungen nachkommen zu können - eine stationäre Struktur (Festnetz) erforderlich, die vom Dienstgeber nicht zur Verfügung gestellt werde.

Zum weiteren Beschwerdepunkt „Grundstückstangente“ dürfe der Vollständigkeit halber nochmals auf die Entscheidung des BFG vom 23.10.2019, RV/7105055/2019, verwiesen werden (siehe Beilage). Darin würde das BFG ua ausführen, dass das pauschale Aufteilungsverhältnis dann nicht gelten würde, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Dies - so das BFG weiter — wäre „etwa bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern, bei denen auf die einzelne Wohnung ein relativ geringer Grundanteil entfällt“, denkbar.

Genau diese Konstellation wäre im vorliegenden Fall gegeben. Die streitgegenständliche Wohnung würde sich in einem 28-stöckigen Gebäude mit 127 Wohnungen befinden, bei einer Grundstücksfläche von 1.739 m².

1.16 Mit Beschluss vom 21.2.2022 übermittelte das Bundesfinanzgericht den Parteien des Beschwerdeverfahrens den in der Urkundensammlung des Grundbuches zu TZ ***17*** der KG ***18*** (EZ ***19***) enthaltenen Kaufvertrag zwischen der ***20*** und u.a. der ***21*** und der ***22*** vom ***23***2011 zur Kenntnis und Äußerung innerhalb von drei Wochen.

Weiters wurde der Bf. um Bekanntgabe ersucht wie viele Kilometer er mit dem ihm von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Kfz (laut Lohnzettel 2019 für alle 12 Monate) insgesamt gefahren ist und wie viel davon auf dienstliche Fahrten und wie viel auf private Fahrten entfallen ist. Außerdem möge mitgeteilt werden wie hoch der Sachbezug für das vom

Dienstgeber zur Verfügung gestellte Kfz im Jahr 2019 insgesamt betragen hat. Es sind diesbezüglich entsprechende Nachweise (zB Fahrtenbuch; Lohnabrechnung) vorzulegen. Schließlich wurde der Bf. auch um Bekanntgabe ersucht, ob er die Familienheimfahrten mit den arbeitgebereigenen Kfz oder mit seinem eigenen Kfz getätigt hat.

1.17 Mit Fax vom 3. März 2022 nahm der Bf. zum Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2022 wie folgt Stellung:

Der zur Kenntnis gebrachte Kaufvertrag würde zum Ausdruck bringen, dass – wie schon mehrfach vorgebracht – die tatsächlichen Verhältnisse offensichtlich erheblich von der von der Finanz angewendeten Pauschalmethode abweichen würden. Ergänzend werde eine Information der Statistik Austria über durchschnittliche Grundstückspreise aus dem Jahr 2019 vorgelegt.

Die gewünschten Informationen betreffend geltend gemachte Fahrtkosten, insbesondere die im Beschluss geforderte Verhältnisrechnung wären dem Finanzamt ***24*** bereits mit Fax vom 10. April 2020 offengelegt worden. Die Berechnung samt einer Gehaltsabrechnung (03/2019) würden diesem Fax beiliegen. Die Familienheimfahrten würden mit dem arbeitgebereigenen Kfz unternommen. In der Familie wäre ein Zweit-Pkw (Privat-Pkw) vorhanden.

Die wöchentlichen Familienheimfahrten würden den überwiegenden Anteil der sachbezugsrelevanten gefahrenen Kilometer ausmachen. Nach Maßgabe der Entscheidung des BFG Graz vom 21.7.2017, RV/7101365/2016 bzw. der im Beschluss geforderten Verhältnisrechnung wäre der versteuerte Sachbezug auf Familienheimfahrten, Weiterbildung und sonstige Privatfahrten aufgeteilt worden.

Diesem Fax war eine von der Statistik Austria am 29.5.2020 erstellte Auflistung der Durchschnittspreise pro Quadratmeter Baugrundstück für die ***14*** auf Datenbasis 2015 bis 2019 angeschlossen, aus der sich für ***10*** ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von € 707,10 ergibt. Diese Auflistung war bereits dem Vorlageantrag vom 23.2.2021 angeschlossen.

Auch wurde eine Ermittlung des Sachbezuges für den arbeitgebereigenen Pkw verteilt auf Familienheimfahrten, Weiterbildung und sonstige Privat-Km vorgelegt sowie eine Lohnabrechnung für März 2019.

1.18 Mit am 28. März 2022 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Fax zog die Bf. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat im Jahr 2016 von der der ***21*** eine Eigentumswohnung im Ausmaß von 82,37 m² an der Adresse ***25***, EZ ***19***, KG ***18***, um den Kaufpreis von € 379.800,00 erworben und zwar die Top W ***26*** mit Kellerabteil ***26***, die mit einem Mindestanteil von 87/10506 verbunden ist.

An Grunderwerbssteuer und Eintragungsgebühr ist ein Betrag von € 17.471,00, an Kosten der Vertragserrichtung ein Betrag von € 5.649,12 und für die Eintragung des Bf. im Grundbuch an Notarkosten ein Betrag von € 364,60 angefallen.

Der Bf. hat zur Finanzierung dieser Eigentumswohnung bei der ***27*** am ***28***2016 einen Kredit über € ***29*** (nach Abzug der bei Auszahlung einbehaltenen Entgelte und Kosten ist zur Auszahlung ein Betrag von € 380.000,00 verblieben) aufgenommen.

An Zinsen für diesen Kredit ist im Jahr 2019 ein Betrag von € 4.440,52 und für die Eintragung einer Hypothek für die kreditgewährende Bank ein Betrag von € 4.836,90 angefallen. Zu C-LNR ***30*** ist zu Tz ***31*** eine Höchstbetragshypothek in Höhe von € 300.000,00 zugunsten der ***27*** am Anteil des Bf. an der EZ ***19***, KG ***18***, eingetragen worden.

Die Nutzungsdauer der Eigentumswohnung des Bf. in der ***25*** beträgt 66,67 Jahre.

Die Liegenschaft EZ ***19***, KG ***18***, auf der sich das Gebäude ***25*** mit der Eigentumswohnung des Bf. befindet, hat eine Grundstücksfläche von 1.739 m².

Der Bf. ist seit dem Jahr 2015 für die ***32*** an deren Betriebsstandort in ***33***, tätig. An den Wochentagen, an denen er für die ***32*** tätig ist, nutzt er die Wohnung ***25*** (insbesondere für Nächtigungen).

Seinen Familienwohnsitz hat der Bf. an der Anschrift ***Bf1-Adr***. Seine Gattin, ***34***, hat von ihrer Arbeitgeberin ***35*** Bezüge von brutto € 21.343,60 bezogen, wobei die Gattin des Bf. ihre Tätigkeit am Standort ***36***, ausgeübt hat

Für die Eigentumswohnung in ***25***, hat der Bf. im Jahr 2019 folgende Anschaffungen getätigt:

Sessel und Stehlampe: € 238,98

Küchenmaschine: € 238,80

TV-Gerät: € 49,99

Soda-Sprudler: € 59,99

Kochtopf und Rasierer: € 94,98

Plattengriller und Pfanne: € 238,99

An Absetzung für Abnutzung für bereits in den Vorjahren angeschaffte Einrichtung der Wohnung in ***25***, sind 2019 folgende Beträge angefallen:

Küche: € 740,00

Einrichtung Wohn-, Esszimmer, Vorraum, Schlafzimmer und Bad: € 794,08

Geschirrspüler: € 148,00

Die laufenden Betriebskosten für die Wohnung in ***25***, haben im Jahr 2019 € 2.809,00, für Wasser und Heizung € 2.053,15 und für Strom € 248,40 betragen. An Rundfunkgebühr (GIS) ist ein Betrag von € 251,17 angefallen.

Weiters hat der Bf. über einen Festnetzanschluss mit der Nummer ***12*** in der Wohnung ***25*** verfügt, wobei über diesen Anschluss sowohl Telefonie als auch Internet („A1 Internet Pur“ mit Glasfaser) und Internet-TV („A1-TV-Plus“ inklusive Mediabox) vom Bf. genutzt wurde. Dafür sind Nutzungsentgelte von € 519,52 im Jahr 2019 angefallen.

Die Wohnung in ***25***, befindet sich in einem 28-stöckigen Gebäude („***37***“) – also einem Hochhaus. Dabei befinden sich 18 Etagen oberirdisch. Solche Häuser verfügen über Stahlbetonwände. Im Gebäude ***25*** befinden sich insgesamt 127 Eigentumswohnungen.

Die Dämpfung des WLAN-Empfangs durch Stahlbetonwände beträgt bei 45 cm 18 dBi bei 2,4 GHz und 30 dBi bei 5 GHz. Bei einer Dicke von 70 cm beträgt die Dämpfung 45 dBi bei 2,4 GHz und 53 dBi bei 5 GHz.

Das unbebaute Grundstück Nr. ***38*** laut Teilungsplan der ***39*** vom ***40***2011, GZ ***41***, mit der Anschrift ***25***, wurde von der ***42*** und der ***22*** von der ***43*** mit Kaufvertrag vom ***44*** bzw. ***23***2011 um insgesamt € 4.139.918,00 erworben.

Laut Immobilienpreisspiegel waren im ***10*** die durchschnittlichen Grundstückspreise für Baugrundstücke pro Quadratmeter in den Jahren 2011 bis 2015 wie folgt:

Jahr	Betrag
2011	302,7
2012	312,8
2013	338,5
2014	349,6

2015	364,5
------	-------

Am Familienwohnsitz verfügt der Bf. ebenfalls über einen Festnetzanschluss inklusive Internet, wofür Kosten von € 410,24 2019 angefallen sind. Eine berufliche Nutzung dieses Anschlusses kann nicht festgestellt werden.

Der Bf. verfügte auch im Jahr 2019 über ein Diensthandy, mit dem er dienstliche Gespräche (auch) von zu Hause aus führen konnte. Mit dem Tarif diesen Diensthandys stand ihm auch ein Datenvolumen für das Arbeiten über Internet zur Verfügung.

Dem Bf. wurde von seinem Arbeitgeber zudem ein iPad mit 20 GB Datentarif und ein Laptop mit einer Extra-Simkarte mit 20 GB Datenvolumen zur Verfügung gestellt. Beim iPad und Laptop handelt es sich um Firmengeräte und wurden die Kosten der Datentarife dieser beiden Geräte vom Dienstgeber des Bf. übernommen.

Aufgrund seines Arbeitsplatzes muss der Bf. für seinen Dienstgeber bzw. dessen Mitarbeiter/innen in gewissen Notfällen auch am Wochenende erreichbar sein (beispielsweise im betrieblichen Ablauf, welche sicherheitsrelevant wäre bzw. die zeitgerechte Bereitstellung von ***15*** gefährden würden). Diesbezüglich wird festgestellt, dass die Erreichbarkeit über das Diensthandy gewährleistet ist und keine Notwendigkeit besteht dafür private angemeldete Handys zu verwenden. Es wird daher festgestellt, dass die Handyanschlüsse mit den Nummern ***11*** nicht für berufliche Zwecke verwendet wurden.

Auch eine berufliche Nutzung des Festnetzanschlusses am Familienwohnsitz kann angesichts der Ausstattung des Bf. mit einem Diensthandy sowie einem iPad mit 20 GB Datentarif und eines Laptop mit einer Extrasimkarte mit 20 B Datenvolumen nicht festgestellt werden. Dazu kommt noch, dass in der Stellungnahme der Bf. vom 16.9.2021 nur auf den schlechten Empfang und langsame Datenübertragung durch Betonwände in der privaten Wohnung, dh. der Wohnung in ***25***, Bezug genommen wird. Dass es am Familienwohnsitz des Bf. auch einen schlechten Empfang für mobiles Internet geben würde wird nicht einmal behauptet und ist angesichts der Größe des Familienwohnsitzes davon auszugehen, dass die mobile Infrastruktur (insbesondere der Laptop mit Extra-SIM-Karte) dort eingerichtet wird, wo keine Empfangsstörungen bestehen.

Dem Bf. wurde von seinem Dienstgeber ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt mit dem er auch Privatfahrten tätigen durfte. Dafür wurde ihm pro Monat ein Sachbezug von € 733,46 Lohnversteuert.

Das arbeitgebereigene Kfz nutzte der Bf. im Jahr 2019 – außer den Fahrten für seinen Arbeitgeber – wie folgt:

Familienheimfahrten: 14.000 km
 Weiterbildung: 6.542 km
 sonstige Privat-Km: 3.422 km

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung betreffend den Erwerb einer Eigentumswohnung in ***25***, von der ***21*** gründet sich auf das Grundbuch (B-LNR ***45*** der EZ ***19*** KG ***18***) sowie den Kaufvertrag vom ***46***2016. Die Größe der Eigentumswohnung ergibt sich aus dem von der ***21*** erstellten Plan des 14. Obergeschosses des „***37***“ der TOP ***26***.

Dass es sich bei dem Gebäude, in dem sich die Wohnung des Bf. befindet, um ein 28-stöckiges Hochhaus mit 18 oberirdischen Etagen handelt, ergibt sich einerseits aus dem Grundbuch sowie aus einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Internetrecherche (https://***47***) und wird auf das nachstehende Foto verwiesen:

[...]

Dass der Bf. für die Finanzierung der Eigentumswohnung der ***25*** einen Kredit über € ***29*** aufgenommen hat, ergibt sich aus dem vom Bf. vorgelegten Abstattungskreditvertrag zu ***48*** vom ***28***2016.

Die Höhe der für die Finanzierung der Wohnung TOP ***26*** ***25*** im Jahr 2019 angefallenen Kreditzinsen samt Kontoführungsspesen ergibt sich aus dem vom Bf. vorgelegten Kontoauszug des Kontos bei der ***27*** Nr. ***49*** vom 16.12.2019 sowie der Umsatzauflistung des Kontos ***4*** betreffend das Konto ***50*** (€ 212,47). Die Kosten für die Eintragung der Höchstbetragshypothek über € 300.000,00 wurden durch Vorlage eines Buchungsbeleges der ***27*** nachgewiesen.

Dass die Nutzungsdauer der Eigentumswohnung des Bf. in der ***25*** 66,67 Jahre beträgt, ergibt sich nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts aus der Bauweise und ist sowohl der Bf. in seinen Einkommensteuererklärungen als auch die belangte Behörde von einer solchen Nutzungsdauer ausgegangen.

Die Grundstücksfläche der EZ ***19*** KG ***18*** sowie die Anzahl der Eigentumswohnungen im Gebäude ***25*** ergibt sich aus dem Grundbuch.

Die Höhe und der Gegenstand der für die Wohnung in ***25***, im Jahr 2019 getätigten Anschaffungen (Sessel, Stehlampe, TV-Gerät etc.) ergibt sich aus den vom Bf. diesbezüglich vorgelegten Rechnungen. Bezüglich des in der Aufstellung „Ausgaben im Zusammenhang mit

doppelter Haushaltsführung“ ebenfalls enthaltenen Anschaffung eines Backrohrs und eines Cerankochfeldes wurde von der steuerlichen Vertretung dem Finanzamt mitgeteilt, dass diese Aufwendungen nicht als Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung beantragt werden und geht das Bundesfinanzgericht auch aufgrund des Umstandes, dass diese Geräte von einem Händler aus ***3*** erworben wurden, davon aus, dass diese nicht für die Wohnung in ***25*** angeschafft wurden.

Die Höhe des von der Gattin des Bf. im Jahr 2019 bezogenen Gehaltes sowie ihr Arbeitsort ergeben sich aus dem Lohnzettel für 2019.

Die Höhe der für die Wohnung in ***10*** angefallenen Betriebs-, Strom-, Heizungs- und Wasserkosten sowie für die Rundfunkgebühr und des Festnetzanschlusses ergibt sich aus den vom Bf. vorgelegten Belegen (A1-Rechnungen und Umsatzübersichten).

Bezüglich des Ausmaßes der Dämpfung des WLAN-Empfangs durch Stahlbetonwände wird auf die Studie von Lars Grossmann (Großer Beleg) von der technischen Universität Dresden vom 29.11.2011 (Punkt 3.3; abrufbar unter: https://www.rn.inf.tu-dresden.de/uploads/Studentische_Arbeiten/Belegarbeit_Gro%C3%9Fmann_Lars.pdf) verwiesen.

Die Höhe des Kaufpreises für den Erwerb des Grundstückes Nr. ***38*** mit der Anschrift ***25***, durch die ***42*** und der ***22*** von der ***43*** ergibt sich aus dem in der Urkundensammlung des Grundbuches des Bezirksgerichts ***51*** zu TZ ***17*** erliegenden Kaufvertrag vom ***44*** bzw. ***23***2011 (Punkt V. b).

Die Feststellung, dass die Handyanschlüsse mit den Nummern ***11*** nicht für berufliche Zwecke verwendet wurden, gründet sich auf den Umstand, dass dem Bf. vom Dienstgeber – wie sich aus der Auskunft der ***52*** vom 14.7.2021 ergibt – ein Diensthandy für Telefonate außerhalb seines Arbeitsortes zur Verfügung gestellt wurde. Das im Schriftsatz vom 16.9.2021 erstattete Vorbringen, dass durch die Betonwände in der privaten Wohnung der Empfang schlecht wäre, kann die Notwendigkeit der Nutzung von privaten Handys jedenfalls nicht darlegen. Im gegenständlichen Fall wird durch das Vorbringen die privaten Handyanschlüsse (es handelt sich zudem um vier verschiedene SIM-Karten) würden dienstlich genutzt werden, obwohl dem Bf. ein Diensthandy zur Verfügung gestellt, ein Sachverhalt behauptet, der mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch steht (vgl. VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; VwGH 7.6.2001, 95/15/0049; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0061; VwGH 25.6.2007, 2004/17/0105). Da vom Bf. diesbezüglich keinerlei Beweismittel (außer den Mobilfunkrechnungen) vorgelegt wurden, kann eine berufliche Nutzung der vier Mobilfunkanschlüsse nicht festgestellt werden.

Die Feststellungen betreffend die Nutzung des arbeitgebereigenen Kfz, für den dem Bf. ein monatlicher Sachbezug von € 733,46 lohnversteuert wurde, gründen sich auf die mit Fax vom

3.3.2022 vorgelegte Aufstellung und die ebenfalls mit diesem Fax vorgelegte Entgeltabrechnung der ***53*** für März 2019 sowie auf die vom Bf. vorgelegte Aufstellung betreffend die im Jahr 2019 besuchten Weiterbildungsveranstaltungen. Statt den in der Aufstellung für Weiterbildung angesetzten 7.964 km waren lediglich 6.542 km anzusetzen, weil diese Kilometeranzahl in der Aufstellung der Weiterbildungsveranstaltungen für 2019 ausgewiesen war (und sich diese Km-Anzahl auch bei Addition der gefahrenen Kilometer der aufgelisteten Veranstaltungen ergibt). Überdies wurde in der am 10.4.2020 abgegebenen Einkommensteuererklärung für 2019 auch nur ein Betrag von € 2.402,76 an Fahrtkosten (anteiliger Sachbezug) für Fortbildungsveranstaltungen geltend gemacht. Schließlich ist festzuhalten, dass die in der Aufstellung angesetzte Anzahl von 2.000 km für Privat-Kilometer als „runder Betrag“ unglaublich ist, sodass aufgrund der Lebenserfahrung und mangels Vorlage eines Fahrtenbuches bzw. deshalb weil sich die 7.964 km auch nicht aus der vorgelegten Auflistung der Weiterbildungsveranstaltungen ableiten lassen, von sonstigen Privatfahrten von 3.422 km im Jahr 2019 mit dem arbeitgebereigenen Kfz auszugehen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1 Zu den sonstigen Werbungskosten:

Einerseits hat der Bf. anteilige Kosten für Büromaterial – unter Abzug eines 50%-igen – Privatanteiles in der Einkommensteuererklärung für 2019 in Höhe von € 850,00 als Werbungskosten geltend gemacht.

Im angefochtenen Bescheid wurde diesbezüglich ausgeführt, dass Aufwand für Büromaterial mangels belegmäßigen Nachweises nicht berücksichtigt werden kann.

Das Begehren in der Beschwerde umfasst diese Werbungskosten nicht mehr und wurden auch im Beschwerdeverfahren diesbezüglich keinerlei Nachweise vorgelegt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Abgabepflichtige die beantragten Werbungskosten über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (vgl. zB VwGH 17.02.2021, Ra 2020/13/0090; VwGH 26.07.2007, 2006/15/0111; VwGH 9.12.1992, 91/13/0094). Da der Bf. trotz der Darlegung im angefochtenen Bescheid, dass die diesbezüglichen Werbungskosten nachzuweisen sind, diese weder nachgewiesen noch zumindest glaubhaft gemacht hat, steht ein Werbungskostenabzug für Büromaterial nicht zu.

Zu den vom Bf. ebenfalls als sonstige Werbungskosten geltend gemachten Telefongebühren und Internet für zu Hause in ursprünglicher Höhe von € 1.207,51 (in der Beschwerde wurden unter diesem Titel lediglich € 600,00 begehrt) ist folgendes festzuhalten:

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, besteht kein beruflicher Zusammenhang zwischen den Kosten für vier SIM-Karten für Mobiltelefonie sowie für das Festnetz und Internet am Familienwohnsitz.

Betreffend die Internet- und Telefonkosten hat der Bf. diese auch unter dem Punkt doppelte Haushaltsführung geltend gemacht und stehen diese natürlich nur einmal zu. Aufgrund der Bauweise des Gebäudes in ***25***, (Stahlbetonbauweise) und der dadurch verursachten Beeinträchtigung des WLAN-Empfanges liegen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts diesbezüglich (dh. für die Kosten des Anschlusses in der Wohnung ***25***) voll abzugsfähige Werbungskosten vor (€ 519,52).

3.1.2 Kosten für Weiterbildung

Es wurden neben Fahrtkosten auch Tagesgelder für jeweils nicht länger als einen Tag dauernde Fortbildungsveranstaltungen von insgesamt € 393,80 geltend gemacht. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehen für Reisen keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn sich der Steuerpflichtige nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte (Fortbildungsstätte) aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

Daher stehen nur die geltend gemachten Fahrtkosten für die vom Bf. besuchten Fortbildungsveranstaltungen als Werbungskosten zu, wobei der als Werbungskosten abziehbare Teil des vom Dienstgeber lohnversteuerten Sachbezuges € 2.402,75 beträgt.

3.1.3 Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung

Eine berufliche und damit zu Werbungskosten der betroffenen Aufwendungen führende Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn einem Arbeitnehmer die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei eine solche Unzumutbarkeit die unterschiedlichsten Ursachen haben kann. Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. zB VwGH 28.4.2010, 2007/13/0073, mwN).

Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes stellt einen solchen Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung dar, wenn der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltig Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt (vgl. zB VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154). Angesichts des von der Ehegattin des Bf. im Jahr 2019 bezogenen Gehaltes von über € 21.000 brutto besteht kein Zweifel, dass die Ehegattin am Ort des Familienwohnsitzes Einkünfte erzielt, die für das Familieneinkommen von Bedeutung sind. Es liegen daher die Voraussetzungen für eine doppelte Hausführung dem Grunde nach vor.

Bevor auf die Frage des Ausmaßes der Werbungskosten in Bezug auf die Wohnungsgröße und die Frage der AfA-Bemessungsgrundlage eingegangen wird, ist auf die im Jahr 2019 für diese Wohnung angeschafften Einrichtungsgegenstände einzugehen, die als Kosten der doppelten Haushaltsführung vom Bf. geltend gemacht wurden:

Einrichtungskosten dürfen die Grenzen des gewöhnlichen Haushaltsbedarfes nicht verlassen und können daher keine Aufwendungen unter dem Titel doppelte Haushaltsführung geltend gemacht werden, die ihres Charakters wegen als Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 nicht abzugsfähig wären. Daher ist Hausrat nur bei Vorliegen der Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung abzugsfähig, und nur soweit er der zweckentsprechenden Befriedigung des Wohnbedürfnisses eines Ein-Personen-Haushaltes dient (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241).

Angesichts des Umstandes, dass die Erstausrüstung der Küche im Jahr 2016 in Höhe von € 7.400,00 bereits von der belangten Behörde als Werbungskosten anerkannt wurde vermeint auch das Bundesfinanzgericht, dass die Kosten für die Küchenmaschine, den Soda Sprudler, einen Kochtopf sowie Plattengriller und Pfanne nicht mehr für die zweckentsprechende Befriedigung des Wohnbedürfnisses erforderlich sind. Die Aufwendungen für einen Rasierer (dabei handelt es sich um keinen Einrichtungsgegenstand) sind als Aufwendungen der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 17.9.1997, 94/13/0001; VwGH 26.11.1997, 95/13/0061). Es verbleiben daher von den vom Bf. unter dem Titel „GWG“ für die doppelte Haushaltsführungen geltend gemachten Kosten jene für das TV-Gerät und die Mikrowelle als Werbungskosten abzugsfähig (€ 346,79).

Die Aufwendungen für die Anschaffung eines Sessels und einer Stehlampe dienen hingegen der zweckentsprechenden Befriedigung des Wohnbedürfnisses eines Einpersonenhaushaltes und sind daher abzugsfähig (€ 238,98).

Hinsichtlich der den Vorjahren getätigten Anschaffungen für Küche, Wohn-, Esszimmer, Vorraum, Schlafzimmer und Bad geht auch die belangte Behörde von der Notwendigkeit für

einen Einpersonenhaushalt aus und steht die auf das Jahr 2019 diesbezüglich entfallende AfA (in Summe: € 1.682,08) als Werbungskosten zu.

Zur Wohnungsgröße ist auszuführen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH als Kosten eines beruflich veranlassten Zweitwohnsitzes nur die Kosten einer Kleinwohnung anzuerkennen sind (VwGH 23.5.2000, 95/14/0096). Zur konkreten Größe einer Kleinwohnung vertritt der VwGH, dass mangels anderer Anhaltspunkte zur Ermittlung der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort eine Wohnungsgröße von rund 60 m² zu Grunde zu legen ist (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148).

Die belangte Behörde ist hingegen von einer Wohnungsgröße von 55 m² ausgegangen. Die Heranziehung einer Wohnungsgröße von 55 m² wurde in der ergangenen Beschwerdeentscheidung damit begründet, dass bereits im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2017 von einer solchen Wohnungsgröße ausgegangen wurde. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides für 2017 vom 1.3.2019 findet sich diesbezüglich lediglich die Aussage, dass aus Sicht der Finanzverwaltung und der laufenden Judikatur nur ein Aufwand für eine Kleinwohnung von rund 55 m² Wohnfläche als zweckmäßig angesehen werden könne. Damit wird aber in keiner Weise dargetan aus welchen Gründen nicht von einer Wohnungsgröße von 60 m² auszugehen ist – weswegen in Übereinstimmung mit der Judikatur des VwGH (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148) - mangels anderer Anhaltspunkte eine Wohnungsgröße von 60 m² als zweckentsprechend zugrunde zu legen ist.

Soweit die belangte Behörde im angeführten Bescheid vom 1.3.2019 auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 Bezug nehmen sollte (vgl. Rz 349 LStR 2002: „Zu den unvermeidbaren Mehraufwendungen zählen:

Miete einer Wohnung: Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (rund 55 m²).

Kauf einer Wohnung: Bei Eigentumswohnungen ist zu prüfen, ob nicht die berufliche Veranlassung durch private Gründe (zB Vermögensschaffung, künftige Wohnvorsorge für Angehörige; vgl. VwGH 14.03.1990, 89/13/0102) überlagert wird. Steht die berufliche Veranlassung im Vordergrund, können die Absetzung für Abnutzung (1,5% pro Jahr), die Betriebskosten und die Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (ebenfalls rund 55 m²) abgesetzt werden.“) ist festzuhalten, dass Aussagen in Richtlinien des BM für Finanzen für das Bundesfinanzgericht zu steuergesetzlichen Regelungen nicht bindend sind (vgl. zB VwGH 27.2.2014, 2013/15/0134; VwGH 18.9.2013, 2010/13/0138; VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139).

Die im Jahr 2019 für die Wohnung in der ***25*** angefallenen Betriebskosten (inklusive Kosten für Strom, Wasser, Heizung) stehen daher aliquot bezogen auf eine Wohnungsgröße von 60 m² (= 72,84%) als Werbungskosten zu:

Art Kosten	Kosten	Aliquot für 60 m ²
------------	--------	-------------------------------

Betriebskosten	€ 2.809,00	€ 2.046,13
Wasser, Heizung	€ 2.053,15	€ 1.495,56
Strom	€ 248,40	€ 180,94
Summe		€ 3.650,63

Daneben stehen noch die Kosten für die GIS in Höhe von € 251,17 als Werbungskosten zu. Auf die Kosten von Internet inklusive Internet-TV-Nutzung wurde schon unter Punkt 3.1.1 eingegangen.

An Kosten der Fremdfinanzierung der Eigentumswohnung steht ein Betrag von € 6.757,86 als Werbungskosten zu, der sich wie folgt zusammensetzt:

Art Kosten	Kosten	Aliquot für 60 m ²
Kreditzinsen	€ 4.440,52	€ 3.234,57
Kosten für Eintragung Höchstbetragshypothek	€ 4.836,90	€ 3.523,30
Summe		€ 6.757,86

Festzuhalten ist, dass die 2019 angefallenen Kosten für die Eintragung der Höchstbetragshypothek in Höhe € 300.000,00 als Finanzierungskosten nicht zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung zählen (vgl. VwGH 7.7.1971, 734/69; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 56 zu § 6; vgl. auch Hermann/Heuer/Raupach, dEStG²¹, Anm. 1500 zu § 6 dEStG unter dem Stichwort „Finanzierungskosten“).

Bezüglich des bei der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage für die angeschaffte Eigentumswohnung in ***10*** in ***2*** auszuscheidenden Grundanteils – dies stellt den Hauptpunkt der Beschwerde dar – wurde wie folgt erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit d 2. Satz EStG idF des StRefG 2015/16, BGBl I 2015/118, ist ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Nach dem dritten Satz dieser Bestimmung gilt dies nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z.B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d letzter Satz EStG 1988).

Diese Bestimmung ist gemäß § 124b Z 284 EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden.

Aufgrund der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d letzter Satz EStG 1988 enthaltenden Ermächtigung ist mit BGBl II 2016/99 die GrundanteilV 2016 ergangen.

§ 2 Abs. 2 der GrundanteilV lautet wie folgt:

In Gemeinden mit mindestens 100 000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) mindestens 400 Euro beträgt, sind als Anteil des Grund und Bodens

– 30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, oder

- 40% auszuscheiden, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor.

Da das Gebäude ***25*** in ***2*** liegt (Gemeinde mit mehr als ***54*** Einwohnern laut Volkszählung 2011; vgl. BGBl II Nr. 181/2013) und über mehr als zehn Wohneinheiten verfügt, ist gemäß § 2 Abs. 2 der GrundanteilV 2016 ein Grundanteil von 30% anzusetzen.

Gemäß § 3 Abs. 1 der GrundanteilV 2016 ist auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird. Der Nachweis kann beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde.

Der in § 3 Abs. 1 leg.cit. geforderte Nachweis wird in der Regel durch ein Gutachten zu erbringen sein, wobei das Gutachten auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung abstellen muss (vgl. zB Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, Tz 161 zu § 16 EStG).

Im vorliegenden Fall hat der Bf. keinen Nachweis des konkreten Wertverhältnisses zwischen Gebäude- und Grundstückswert, insbesondere ein Sachverständigengutachten, vorgelegt, sondern mit Schreiben vom 4. April 2019 (im Rahmen des Beschwerdeverfahrens für das Jahr 2017) eine Grundstückswertberechnung der ***9*** für das gesamte Gebäude (nicht nur für die Wohnung des Bf.) ***25***, EZ ***19***, Grundbuch ***18*** (Grundstücksnummer ***38***) gemäß Grundstückswertverordnung (GrWV) nach dem Pauschalwertmodell dem Finanzamt übermittelt.

Die GrWV, BGBl II Nr. 442/2015, ist zu § 4 Abs. 1 GrEStG ergangen und dient ausschließlich der Ermittlung des Grundstückswerts als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Beim Pauschalwertmodell nach § 2 GrWV wird der Grundwert in der Weise ermittelt, dass die Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert pro Quadratmeter gemäß § 53 Abs. 2 BewG multipliziert wird, wobei für den Bodenwert jener Wert maßgebend ist, der auf den dem

Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde (gegenständlichenfalls 50,8709 Euro), weiters ist der dreifache Bodenwert mit einem Faktor, im konkreten Fall 3 (laut Anlage zu § 2 Abs. 2 Z 2 der GrWV), hochzurechnen. Es werden daher nur pauschal ermittelte Werte herangezogen und nicht auf die im Einzelfall gegebenen tatsächlichen Verhältnisse, nämlich den Verkehrswert, abgestellt. Daher stellt eine Berechnung nach dem Pauschalwertmodell gemäß § 2 GrWV keinen Nachweis im Sinn des § 3 Abs. 1 erster Satz GrundanteilVO dar. Demgemäß kann durch die vorgelegte Berechnung der ***9*** nach dem Pauschalwertmodell gemäß § 2 GrWV für die Liegenschaft ***25*** die Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG bzw. der GrundanteilV nicht widerlegt werden (vgl. zB BFG 30.11.2018, RV/2101083/2018; BFG 14.11.2019, RV/1100353/2017; BFG 2.3.2020, RV/2100676/2019).

Soweit der Bf. im Schreiben vom 2.9.2020 ausführt, dass es eine allgemein bekannte Tatsache wäre, dass die ***9*** ein auf dem österreichischen Wohnimmobilienmarkt weithin bekanntes und bedeutendes Unternehmen wäre und daher nicht erschließbar wäre, dass die Behörde den Ausführungen der ***9*** zur Ermittlung der Grundstückstangente den Nachweischarakter im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmungen absprechen würde, ist festzuhalten, dass sich die Berechnung der ***9*** auf das Pauschalwertmodell des § 2 GrWV bezieht und dessen Richtigkeit für den Bereich der Grunderwerbssteuer weder von der belangten Behörde noch vom Bundesfinanzgericht in Zweifel gezogen wird.

Die pauschale Aufteilung nach § 2 GrundanteilV 2016 kommt gemäß § 3 Abs. 2 leg.cit. auch dann nicht zur Anwendung, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen. Ein erhebliches Abweichen liegt dann vor, wenn der tatsächliche Bodenanteil um mindestens 50% vom Wert nach der GrundanteilV 2016 abweicht, dh. der Grundanteil muss entweder nach oben mindestens 45% betragen und nach unten höchstens 15%.

Die erhebliche Abweichung muss „offenkundig“ sein. Das bedeutet, dass eine zumindest 50%-ige Abweichung ohne Durchführung eines besonderen Ermittlungsverfahrens, ohne besondere Fachkenntnisse und ohne jede Schwierigkeit festgestellt werden kann (vgl. zB BFG 12.4.2021, RV/7100418/2021). Denkbar ist eine solche offenkundige erhebliche Abweichung bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern, bei denen auf die einzelne Wohnung ein relativ geringer Grundanteil entfällt (vgl. zB BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019).

Wendet man den in der GrundanteilsV 2016 vorgesehenen pauschalen Grundanteil von 30% im konkreten Fall an, ergibt dies einen Quadratmeterpreis von € 8.401,40 (Kaufpreis inklusive Anschaffungsnebenkosten für die Eigentumswohnung TOP ***26***: € 403.284,72 mal 0,3 = € 120.985,42; 1.739 m2 gesamte Grundfläche bezogen auf den Anteil des Bf. 87/10.506 ergibt 14,40 m2 : 120.986,42 / 14,4 = 8.401,40).

Angesichts der Durchschnittspreise je Quadratmeter Baugrundstück laut Statistik Austria – auf Basis von Transaktionen der Jahre 2015 bis 2018 – von € 707,10 für den ***10*** und auch

wenn man den Umstand bedenkt, dass es sich um ein Hochhaus handelt (vgl. ***55*** der Bauordnung für ***56*** und daher der Durchschnittspreis entsprechend zu erhöhen ist (zumindest zu verdoppeln), ist nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts aufgrund der Höhe des Gebäudes (Hochhaus) vom Bf. der Nachweis eines erheblichen Abweichens im Sinn des § 3 Abs. 2 GrundanteilV erbracht worden.

Wie bereits dargelegt kann die von der ***9*** erstellte Grundstückswertberechnung gemäß § 2 GrWV nicht als Nachweis des Grundanteils herangezogen werden.

Vielmehr kann nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts der seinerzeitige Kaufpreis für das unbebaute Grundstück Nr. ***38*** im Ausmaß von 1.739 m² laut Kaufvertrag vom ***23***2011 herangezogen werden, der € 4.139.918,00 betragen hat. Dies ergibt pro m² einen Preis von € 2.380,63.

Dieser Preis ist auf den Zeitpunkt des Erwerbes der Eigentumswohnung durch den Bf. wie folgt aufzuwerten (vgl. BFG 12.4.2021, RV/1100176/2019) und zwar auf Basis der Preise für Baugrundstücke im ***10*** in ***2*** laut Immobilienpreisspiegel, die sich wie folgt darstellen:

[...]

Dies ergibt eine Steigerung von 20,42% und einen aufgewerteten m²-Preis von € 2.866,67. Auf den Anteil des Bf. am Grundstück Nr. ***38*** ergibt dies einen Betrag von € 41.281,81, der vom Kaufpreis als Grundanteil auszuschneiden ist.

Unter Berücksichtigung der Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Kosten für Rechtsanwalt und Notar in Höhe von gesamt € 23.484,92) ergibt sich ein Betrag von € 43.834,47 als Grundanteil.

Summe Anschaffungskosten	€ 403.284,72
minus Grundanteil	- € 43.834,17
Anschaffungskosten Wohnung ohne Grundanteil	€ 359.450,45
aliquot für 60 m ²	€ 261.831,09
1,5% AfA	€ 3.927,47

Insgesamt steht daher ein Betrag von € 16.854,98 als Kosten doppelter Haushaltsführung zu.

3.1.4. Kosten für 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 Z 1 Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 243/2015 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 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.

Aufgrund dieser Regelung hat der Dienstgeber des Bf. für die Nutzung des dem Bf. zur Verfügung gestellten Kfz einen Betrag von € 733,46 pro Monat der Lohnsteuer unterworfen.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 27.04.2017, Ra 2016/15/0078, folgendes ausgesprochen: "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."

Diese Rechtsprechung des VwGH ist auch für Familienheimfahrten und Fahrten zu Fortbildungsveranstaltungen mit dem arbeitgebereigenen Kfz anzuwenden (vgl. zB BFG 28.12.2021, RV/4100056/2018). Es ist daher der Kilometeraufwand, der mit dem Sachbezug abgegolten wurde (sachbezugsrelevante Fahrten), zum Kilometeraufwand für die Fortbildungsveranstaltungen und jener der Familienheimfahrten ins Verhältnis zu setzen (vgl. BFG 21.7.2017, RV/2101365/2016).

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 20. Mai 2020 ist der Bf. einmal in der Woche an seinen Familienwohnsitz hin- und zurückgefahren und haben die gefahrenen Kilometer für Familienheimfahrten insgesamt rund 14.000 betragen. Diesem Vorbringen ist vom Finanzamt

nicht entgegengetreten worden und erscheint dies auch dem Bundesfinanzgericht plausibel, wenn man von sechs Wochen Urlaub im Jahr 2019 ausgeht:

145 km (***3*** – ***2***) hin- und zurück: 290 km mal 46 Wochen = 13.440 km

Auch wenn man bei den Familienheimfahrten lediglich 13.440 km ansetzen würde, würde der beantragte Betrag von € 3.672,00 zustehen, weil dann der anteilige Sachbezug € 4.936,36 betragen würde.

3.1.5 Zusammenfassend stehen daher folgende Beträge als Werbungskosten zu:

Internet für Wohnung ***25***:	€ 519,52
Reisekosten:	€ 572,87
Fortbildungskosten:	€ 2.402,76
Familienheimfahrten:	€ 3.672,00
Doppelte Haushaltsführung:	€ 16.854,98
Summe:	€ 24.022,13

3.2. 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 Bundesfinanzgericht ist bei der rechtlichen Beurteilung von der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Betreffend den Grundanteil für die Eigentumswohnung in der ***25*** wurde der Grundanteil nicht nach der GrundanteilV 2016, BGBl II 2016/99, sondern nach den tatsächlichen Verhältnissen ermittelt, weswegen auch diesbezüglich, weil es sich um eine Tatfrage handelt, keine Revision zulässig ist.

Linz, am 7. April 2022