

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SV*** und die RichterIn***Ri*** sowie die Laienrichter ***Lai1*** (Vertreterin der Wirtschaftskammer für Wien) und ***Lai2*** (Vertreter der Kammer der Arbeiter und Angestellten für Wien) in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Leitner & Leitner Wirtschaftsprüfungs- u Steuerberatungs GmbH & Co KG, Am Heumarkt 7, 1030 Wien, diese vertreten durch Mag Monika Kunesch, über die als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 6. April 2012 gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 7. März 2012, nunmehr Finanzamt Österreich, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 (ANV), Steuernummer 07-***BF1StNr1***, vertreten durch Dr Martin König, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9. Mai 2022, im Beisein der Schriftführerin ***S***, zu Recht erkannt:

I. Der als Bescheidbeschwerde zu erledigenden Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die steuerlich vertretene Beschwerdeführerin (Bf) ist deutsche Staatsbürgerin und beantragte, bei der Arbeitnehmerveranlagung 2010 erhöhte Werbungskosten infolge einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen. Sowohl die berufliche Veranlassung der Begründung als auch das Vorliegen steuerlich berücksichtigungswürdiger Gründe für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sind zwischen den Parteien unstrittig. Der Streit vor der Abgabenbehörde ging allein über die aufgrund der von der

belangten Behörde (belBeh) wegen der Wohnungsgröße von 97 m² vorgenommenen linearen Kürzung der laufenden Unterbringungskosten auf 55 m².

An Werbungskosten für die Einrichtung und Unterbringung am Berufsort sowie für Familienheimfahrten begehrte die Beschwerdeführerin (Bf) Mehraufwendungen von zunächst € 13.506,75. Nach Durchführung eines Vorhaltverfahrens wurden die geltend gemachten Werbungskosten auf € 14.185,82 erhöht. Mit dem angefochtenen Bescheid vom 7. März 2012 wurden Werbungskosten von € 12.168,57, darunter die Maklercourtage, erfasst und eine Gutschrift von € 6.377,00 festgesetzt. Die Kürzung der Miet- und Energiekosten wegen der Wohnungsgröße (€ 2.017,25) stützte die belangte Behörde auf VwGH 23.05.2000, 95/14/0096. Die Kosten für Einrichtungsgegenstände (€ 3.000,37) und Familienheimfahrten (€ 2.322,91) waren unstrittig.

Mit Schriftsatz vom 5. April 2012 erhob die Bf gegen den Bescheid form- und fristgerecht Berufung, mit welcher der Bescheid zur Gänze angefochten, die erklärungskonforme Veranlagung in korrigierter Höhe der Werbungskosten begehrt und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt wurden. Die Miete sei entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Auffassung sehr wohl angemessen im Sinne der VwGH-Judikatur. Auf die Größe allein komme es nicht an, von Bedeutung seien die tatsächlichen Kosten. Trotz der Wohnungsgröße handle es sich um eine preiswerte Wohnung. Als Wohnung eines alten Liegenschaftsobjektes sei die Wohnung günstiger als eine kleinere Wohnung in einem Neubau.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit Vorlagebericht vom 20.06.2012 dem damals zuständigen unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Dem vorgelegten Verwaltungsakt lag der Dienstvertrag der Bf mit ihrem österreichischen Arbeitgeber ein, den die belangte Behörde nicht beachtet hatte. Gemäß dessen Punkt II verpflichtet sich der Dienstgeber gegenüber der Bf, die Kosten für die Maklercourtage oder ähnliche Aufwendungen zu übernehmen und sich ferner mit einer einmaligen Bruttozahlung von € 5.000,00 an den Einrichtungskosten für die Wohnung am Berufsort Wien zu beteiligen. Die dem Einkommensteuerbescheid 2010 zu Grunde gelegten Lohnzetteldaten wiesen die € 5.000,00 nicht als Arbeitgeberersätze aus. Die Arbeitgeberersätze wurden auch nicht in der Aufstellung von den Werbungskosten abgezogen (Differenzwerbungskosten). Die steuerliche Vertretung der Bw ist gleichzeitig auch die steuerliche Vertretung ihres Arbeitgebers.

Mit Vorhalt vom 5. Dezember 2014 wurde zur Kenntnis gebracht, dass nach hg Rechtsansicht der für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen vereinbarte Arbeitgeberersatz zu Unrecht nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn erfasst worden sei, bzw. sollte der Arbeitgeberersatz als nicht steuerbar anzuerkennen sein, so würden die Ersätze die Anschaffungskosten der Einrichtungsgegenstände kürzen, der verbleibende Übergenuß wäre als steuerpflichtig zu behandeln. Weiters wurde beanstandet, dass der Arbeitgeberersatz nicht

in den Lohnzettel aufgenommen worden wäre. Zu dem in der Beschwerde ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH 26.05.2010, 2007/13/0095, wurde auf das fortgesetzte Berufungsverfahren RV/1747-W/10 verwiesen, in dem der UFS teilweise stattgegeben und der VwGH die diesbezügliche Beschwerde VwGH 2010/13/0148 als unbegründet abgewiesen habe. Der Prüfung durch den VwGH habe der Ansatz einer fiktiven 60 m²-Wohnung mit Durchschnittsmietkosten standgehalten.

Am 18.12.2014 wurde die Wiener Wohnung von der RichterIn besichtigt (Lokalaugenschein). Mit Ausnahme eines riesigen massiven, geschnitzten Nussbaumschranks, eines massiven, geschnitzten Nussbaumdoppelbettes und eines massiven, Nussbaum-Wohnzimmertisches mit glatter Oberfläche entsprach die von Seiten der Bf vorgetragene Beschreibung des Mobiliars als einfach und schlicht – auch im Sinn von kostengünstig - den Tatsachen.

Obiger Vorhalt wurde mit E-Mail vom 19. Dezember 2014 beantwortet, mit dem die Rechtsansicht kundgetan und Sachverhaltsvorbringen erstattet wurden.

In der Folge führte das BFG mit Vorhalt vom 23. Jänner 2015 zur Verbringung der beiden Nussbaummöbelstücke von Deutschland nach Österreich ohne Hilfe von dritter Seite und zur Maklercourtage ein Ermittlungsverfahren durch. Ergänzend wurde nachgefragt, wie das Doppelbett aus Familienbesitz stammen und gleichzeitig auf den Pauschbetrag angerechnet werden können soll. Wenn es aus Familienbesitz stamme, seien keine Anschaffungskosten angefallen. Der Gatte habe kostenlos übersiedelt. Gleichzeitig erging die Aufforderung, jene Gegenstände konkret zu bezeichnen, die vom in der BRD gelegenen Familienwohnsitz nach Wien verbracht worden seien. Der Schrank gehöre offenkundig nicht dazu, da dieser erst im April 2010 im Drittstaat Schweiz erworben wurde.

Mit E-Mail vom 26. Jänner 2015 wurde eine Rechnung bezüglich des angekauften massiven Nussbaumschranks übermittelt und auch Sachverhalt vorgetragen. Demnach wurde dieser von Privat in der Schweiz (Basel) im April 2010 um EUR 2.500,00 erworben. Zur Übersiedlung wurde bestätigt, dass keine fremdübliche Rechnung vorliege; der Umzug sei vom Ehepaar in Eigenregie und auf Privatbasis mit 2-3 Fahrten selbst durchgeführt worden. Mit E-Mail vom 27. Jänner 2015 wurde dargelegt, dass die Maklercourtage wie vereinbart vom Arbeitgeber übernommen worden sei. Das Doppelbett stamme aus Familienbesitz.

Die am 28. Jänner 2015 abgehaltene mündliche Verhandlung wurde vertagt und die Vertreterin gab namens der Bf einen Verzicht auf die weitere Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung ab. Infolge Änderung im Senatsvorsitz war die Verhandlung aus rechtlichen Gründen zu wiederholen. Die zweite Senatsverhandlung fand am 09. Mai 2022 statt.

Mit hg Beschluss vom 13. April 2022 wurde die steuerliche Vertretung gefragt, ob obiger Verzicht aufrecht bleibe, und ausgeführt, dass nach der Senatsverhandlung vom 28.01.2015 die

für den Esstisch und den Schrank (Schweiz) zu berücksichtigenden Mehraufwendungen offengeblieben seien, wozu folgender Sachverhalt gemäß § 183 Abs 4 BAO mitgeteilt werde:

*„Die Bf verbrachte vom Familienwohnsitz an den Berufswohnsitz auf privater Basis gemeinsam mit ihrem Ehemann ein geschnitztes, massives Nussholzbett, das im Familienbesitz steht. Ein Schrank massiv aus Nussholz wurde in der Schweiz von Privat um EUR 2.500,00 erworben und von der Schweiz auf gleiche Weise nach Österreich verbracht. Einfuhrbelege (Einfuhrumsatzsteuer) aus dem Drittstaat Schweiz wurden nicht vorgelegt. Einen Esstisch aus Nussholz massiv, 220x95 cm, hat die Bf als Teil einer Essgruppe beim Einrichtungshaus ***6*** am 23.5.2010 erworben. Der Esstisch aus Nussholz wurde am Wiener Berufswohnsitz im Wohnzimmer verwendet; die Stühle der Essgruppe wurden zum Familienwohnsitz transportiert und dort verwendet. Die unrabattierte Rechnungssumme betrug EUR 9.676,00, wovon EUR 3.162,00 auf den Esstisch entfielen. Den Möbelkaufvertrag hat die Bf unter Angabe ihrer deutschen Wohnadresse abgeschlossen. Der große Tisch ermögliche nach Aussage der Bf auch die Bewirtung von Gästen.*

Sämtliche aus Deutschland und aus der Schweiz stammenden Möbel hat der Ehemann der Bf im einem großen Privatauto in zwei bis drei Fahren nach Österreich transportiert. Ein Kostenersatz, zB für Treibstoffverbrauch, von der Bf an ihren Ehemann ist nicht erfolgt.“

Die steuerliche Vertretung hat auf den Beschluss keine Gegenäußerung abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

§ 16 Abs 1 EStG 1988 idF vor BG vom 14.12.2012, BGBl I 112/2012 (Abgabenänderungsgesetz 2012 - AbgÄG 2012) lautet auszugsweise:

„Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:“

[...]

Ziffer 7: „Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.“

Ziffer 8: „Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.
[...]
- d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.
- e) [...]“

§ 20 Abs 1 EStG 1988 idgF lautet auszugsweise: „Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:“

Ziffer 1: „Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.“

Ziffer 2 lit b): „Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.“

Ziffer 2 lit e): „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. c angeführten Betrag übersteigen.“

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 idgF sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (Arbeitslohn).

Gemäß § 26 Z 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BG vom 30.12.2009, BGBl I 135/2009, Eingetragene Partnerschaft-Gesetz (EPG), gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht:

„Umzugskostenvergütungen, die Dienstnehmer anlässlich einer Versetzung aus betrieblichen Gründen an einen anderen Dienstort oder wegen der dienstlichen Verpflichtung, eine Dienstwohnung ohne Wechsel des Dienstortes zu beziehen, erhalten; dies gilt auch für Versetzungen innerhalb von Konzernen. Zu den Umzugskostenvergütungen gehören der Ersatz

- a) *der tatsächlichen Reisekosten für den Arbeitnehmer und seinen (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sowie seine Kinder (§ 106) unter Zugrundelegung der Kosten eines Massenbeförderungsmittels (Bahn, Autobus) für die Strecke vom bisherigen Wohnort zum neuen Wohnort*
- b) *der tatsächlichen Frachtkosten für das Übersiedlungsgut (Wohnungseinrichtung usw.) des Arbeitnehmers und seines (Ehe-)Partners und seiner Kinder*
- c) *sonstiger mit der Übersiedlung verbundener Aufwendungen (Umzugsvergütungen). Die Umzugsvergütung darf höchstens 1/15 des Bruttojahresarbeitslohnes betragen.*
- d) *des Mietzinses (einschließlich sonstiger von Mietern zu entrichtender Beträge), den der Arbeitnehmer von der Aufgabe seiner bisherigen Wohnung an bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin noch zahlen muß.“*

2. Sachverhalt

Aufgrund des Ergebnisses des vom BFG ergänzend durchgeführten Ermittlungsverfahrens ist folgender Sachverhalt festzustellen.

Die Bf ist deutsche Staatsbürgerin und war in Deutschland seit 16. Mai 2007 als Assistentin der Geschäftsführung bei der ***7*** (***8***) beschäftigt. Die GmbH-Anteile wurden von der ***2*** an die ***9*** übertragen und der Dienstsitz von ***1*** nach Österreich verlegt. Aufgrund der geänderten Situation wurde der ursprüngliche Dienstvertrag der Bf aus dem Jahr 2007 geteilt, sodass die Bf ab März 2010 75% ihrer Dienstzeit in Österreich und 25% in Deutschland zu erbringen hat. Darüber bestehen zwei getrennte Dienstverträge, die gemeinsam an die Stelle des ursprünglichen Dienstvertrages treten. Das Bruttogehalt gebührt 14-mal im Jahr. Der in Österreich erwirtschaftete 75%ige Jahresbruttolohn betrug EUR 62.553,90.

Der Familienwohnsitz, wo sie gemeinsam mit ihrem berufstätigen Ehemann, einem Österreicher, lebt, befand sich in ***10***. Die Bf hat am Berufssitz Wien einen auf drei Jahre befristeten Mietvertrag abgeschlossen, und dafür einen 25%igen Befristungsabschlag vom Hauptmietzins erhalten, wodurch sich der monatliche Hauptmietzins von EUR 766,00 auf EUR 575,00 vermindert hat. Die Wohnung befand sich in der ***11***, und bestand aus 2 Zimmern, Küche, Baderaum, Vorraum, Klosett, 1 Kellerabteil. Die Nutzfläche betrug 97 m². Das Badezimmer war komplett eingerichtet und verflies. Die Küche war neu hergestellt und mit allen Küchengeräten und Küchenmöbel ausgestattet. Die Wohnung war zentral gelegen, weshalb die Bf zu Fuß in die Arbeit gehen konnte und keine Netzkarte benötigte; die Station für den Bus zum Flughafen war ebenfalls zu Fuß gut erreichbar.

Für die doppelte Haushaltsführung wurden Werbungskosten von EUR 11.862,91 und für die Familienheimfahren solche von EUR 2.322,91 geltend gemacht (Summe EUR 14.185,82) EUR 7.739,41 entfielen auf die Miete und EUR 646,13 entfielen auf Strom und Gas. Die

Vermittlungsgebühr für die Wohnung von EUR 477,00 wurde ebenso geltend gemacht. Arbeitgeberersätze wurden in der Erklärungsbeilage nicht abgezogen. Für Einrichtungsgegenstände wurden Kosten von € 3.000,37 geltend gemacht. Die Anschaffungskosten für den Fernsehapparat von EUR 555,99 wurde auf eine Nutzungsdauer von drei Jahren zu je EUR 185,33 verteilt.

Die belangte Behörde berücksichtigte im angefochtenen Bescheid Werbungskosten iHv EUR 12.168,57.

Gemäß Punkt II Abs 5 Anstellungsvertrag vom 03.03.2010 hat der Arbeitgeber der Bf zugesagt, sich mit einer einmaligen Bruttozahlung von EUR 5.000,00 an den Einrichtungskosten für die Wohnung in Wien zu beteiligen und die Maklercourtage oder ähnlicher Aufwendungen zu übernehmen. Die einmalige Bruttozahlung wurde laut Lohnkonto im März 2010 unversteuert ausgezahlt. Die Maklercourtage wurde mit EUR 477,00 bekannt gegeben, jedoch nicht auf dem Lohnkonto vermerkt. Die Einmalzahlung und die übernommene Maklercourtage wurden von der steuerlichen Vertretung der Bf bei der Ermittlung der Werbungskosten wegen beruflich veranlasster doppelter Haushaltsführung nicht in Abzug gebracht (sog Differenzwerbungskosten).

Die Bf verbrachte vom Familienwohnsitz an den Berufswohnsitz auf privater Basis gemeinsam mit ihrem Ehemann ein geschnitztes, massives Nussbaumbett, das im Familienbesitz steht. Ein Schrank massiv aus Nussbaum wurde in der Schweiz von Privat um EUR 2.500,00 im April 2010 erworben und von der Schweiz vom Ehemann nach Österreich verbracht. Ausfuhrbelege des Drittstaates Schweiz sowie Einfuhrbelege Österreichs wurden nicht vorgelegt. Einen Esstisch aus Nussbaum massiv, 220x95 cm, hat die Bf als Teil einer Essgruppe beim Einrichtungshaus ***6*** am 23.5.2010 erworben. Der Esstisch aus Nussbaum wurde am Berufswohnsitz im Wohnzimmer verwendet; die Stühle der Essgruppe wurden zum Familienwohnsitz transportiert und dort verwendet. Die unrabattierte Rechnungssumme betrug EUR 9.676,00, wovon EUR 3.162,00 auf den Esstisch entfielen. Den Möbelkaufvertrag hat die Bf unter Angabe ihrer deutschen Wohnadresse abgeschlossen. Der große Tisch ermögliche nach Aussage der Bf auch die Bewirtung von Gästen.

Sämtliche aus Deutschland und aus der Schweiz stammenden Möbel hat der Ehemann der Bf im einem großen Privatauto in zwei bis drei Fahren nach Österreich transportiert. Ein Kostenersatz, zB für Treibstoffverbrauch, von der Bf an ihren Ehemann ist nicht erfolgt.

3. Beweismittel und Beweiswürdigung

Vorgelegter Verwaltungsakt, Beschwerdevorbringen, insbesondere Heiratsurkunde StA ***1*** am Rhein vom 19.11.2009; Anstellungsvertrag zwischen ***2*** und der Bf vom 3.3.2010, Mietvertrag samt Beiblatt vom 11.2.2010 zwischen ***3*** und der Bf, sowie die dem BFG vorgelegten Beweise Mietkostenabrechnung, Ausdruck des Mietenspiegels,

Lohnkonto, Rechnung von ***4***, ***5***, Schweiz, vom 03.04.2010 über den Kauf des massiven Nussbaumschranks und Rechnung/Kaufvertrag zwischen ***6***, Deutschland, und der Bf, Deutschland, vom 23.05.2010 über die Essgruppe in Nussbaum massiv.

Die Feststellung zum Esstisch ergab sich zweifelsfrei aus der in der ersten Senatsverhandlung vorgelegten Rechnung/Kaufvertrag zwischen ***6***, Deutschland, und der Bf, Deutschland, vom 23.05.2010 über die Essgruppe in Nussbaum massiv. Die bisherigen widersprüchlichen Auskünfte in Bezug auf den Schrank wurden in der ersten Senatsverhandlung mit der niederschriftlichen Aussage klargestellt, dass aus der Wohnung in Deutschland nur das Nussbaum-Doppelbett stammt.

Der Sachverhalt wurde in der ersten Senatsverhandlung ausführlich besprochen und ist zwischen den Parteien unstrittig.

4. Rechtstandpunkte der Parteien

Belangte Behörde

Zur Wohnungsgröße

Von den Bescheidausführungen, dass als Kosten eines beruflich veranlassten Zweitwohnsitzes nur jener Aufwand abzugsfähig sei, den der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Kleinwohnung von maximal 55 m² für sich allein aufwenden müsste (vgl VwGH 23.05.2000, 95/14/0096), hat sich die belangte Behörde in der Verhandlung insoweit distanziert, als sie dort vertrat, die Wohnung sei nicht richtpreisgebunden und der Richtwert liege auch bei 97 m² unter dem vereinbarten Mietzins. Eine richtpreisgebundene Wohnung könne nicht mit einer freien Wohnung verglichen werden. Den ihrer Meinung nach anzusetzenden Richtwert hat die belangte Behörde nicht bekannt gegeben.

Umzugskostenvergütung, Einrichtungskosten und Maklercourtage (€ 5.477,00)

Die belangte Behörde vertrat anlässlich der ersten Senatsverhandlung die Ansicht, dass § 26 Z 6 EStG 1988 tatbestandsmäßig den Wegzug vom Familienwohnsitz und Aufgabe desselben verlange. Da das nicht erfüllt sei, erhöhe sich um diesen Betrag der Bruttolohn. Die Maklercourtage erhöhe ebenso den Bruttolohn. Ein Tisch um EUR 3.000,00 und ein Schrank um EUR 2.500,00 seien unverhältnismäßig. Fraglich sei, ob allenfalls für beide Möbelstücke fiktive Anschaffungskosten anzusetzen seien.

Beschwerdeführerin

Zur Wohnungsgröße

Das Erkenntnis VwGH 2010/13/0148 könne nicht für gegenständlichen Fall herangezogen werden, weil der VwGH-Beschwerdeführer gegenüber den von der Behörde angesetzten Kosten keine Einwendungen dahingehend gemacht hatte, dass es ihm zu diesem Preis unmöglich gewesen wäre, eine Wohnung zu finden. Demgegenüber hat die Bf zwar eine große Wohnung am Arbeitsort angemietet, allerdings zu einem zweckentsprechenden Mietpreis, der im Ergebnis einer 55 m² großen Wohnung mit einer Durchschnittsmiete entspreche. Zentral in gegenständlichem Fall sei die Auslegung des Begriffes der "Zweckmäßigkeit" der Berufswohnung.

Der UFS habe in seiner Berufungsentscheidung UFS 17.11.2010, RV/0123-F/10, unter Berufung auf VwGH 26.05.2010, 2007/13/0095 eine Wohnung von insgesamt 106,35 m², die allerdings im Prinzip eine 2-Zimmer-Wohnung gewesen sei, als zweckmäßige Wohnung qualifiziert und die diesbezüglich Aufwendungen zur Gänze anerkannt, da sich die Miete in der Höhe einer 62-68 m² Wohnung bewege. Auch in der Entscheidung UFS 07.10.2011, RV/0531-G/10, sei der UFS davon ausgegangen, dass eine durchschnittlich ausgestattete, rund 80 m² große Wohnung mit (sogar) drei Zimmern mit einem ortsüblichen Durchschnittsmietzins als zweckmäßige Wohnung für eine Person angesehen werden kann. In der Entscheidung UFS 12.09.2011, RV/0227-F/11, sei eine 97 m²-Wohnung dem Grunde nach ebenfalls anerkannt worden, die Kürzung für zwei kleinere Zimmer sei erfolgt, weil diese bei Bedarf in Schlafräume für die Kinder umgewandelt worden seien. Die Kürzung sei aufgrund einer nachgewiesenen privaten Nutzung erfolgt, aber nicht deshalb, weil die Wohnung allein wegen ihrer Größe per se unangemessen sei. In der Entscheidung UFS 14.03.2008, RV/2330-W/07, werde ebenfalls ausgeführt, dass es nur auf die Kosten ankomme und die tatsächliche Größe der Wohnung nicht beachtlich sei. Insbesondere für die Bf als deutsche Staatsbürgerin könne nicht erforderlich sein, sich in Österreich Kenntnis über die rechtliche Differenzierung von Wohnungen zu verschaffen. Gerade für sie kann es ausschließlich auf die günstigen Kosten ankommen.

Die einfach und sehr bescheiden ausgestattete Wohnung weise Mängel auf, was den niedrigen Mietzins erkläre, liege in einer Zone mit Lärmbelästigung und biete eine günstige Verkehrslage. Die Höhe der Miete entspreche einer 55 m² großen Wohnung.

Einrichtungskosten und Maklercourtage insgesamt € 5.477,00

Die diesbezügliche Rechtsansicht wurde in der E-Mail vom 19. Dezember 2014 dargelegt. Mit der E-Mail wurden das Jahreslohnkonto 2010 in Ablichtung übermittelt und sachverhaltsbezogen vorgetragen, dass die Bf vom Familienwohnsitz Möbelstücke aus

Deutschland übersiedelt hat, bspw einen riesigen Nussbaumschrank, das Bett, Geschirr, eine Kaffeemaschine. Den Transport von Deutschland nach Österreich habe die Bf gemeinsam mit ihrem Gatten bewerkstelligt.

Mit E-Mail vom 26. Jänner 2015 wurde eine Rechnung bezüglich des angekauften massiven Nussbaumschranks übermittelt und somit die mit E-Mail vom 19. Dezember 2014 getätigte Aussage berichtigt. Demnach wurde dieser von Privat in der Schweiz (Basel) im April 2010 um EUR 2.500,00 angeschafft. Zur Übersiedlung wurde bestätigt, dass keine fremdübliche Rechnung vorliege; der Umzug sei vom Ehepaar in Eigenregie und auf Privatbasis mit 2-3 Fahrten selbst durchgeführt worden. Mit E-Mail vom 27. Jänner 2015 wurde dargelegt, dass die Maklercourtage wie vereinbart vom Arbeitgeber übernommen worden sei. Das Doppelbett stamme aus Familienbesitz.

In der ersten Senatsverhandlung vertrat die steuerliche Vertretung die Ansicht, dass sowohl die Kosten für den Schrank als auch für den Esstisch angemessen seien und begehrt deren Berücksichtigung als Werbungskosten in voller Höhe. Es sei kein Luxus, einen Tisch um EUR 3.000,00 anzuschaffen, wenn es in der ganzen Wohnung nur einen Tisch gebe. Der Gedanke sei gewesen, dass im Rahmen der Veranlagung nicht alle Möbel angesetzt würden. Angaben oder Vorschläge zur „betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer“ oder zu fiktiven Anschaffungskosten sind nicht gemacht worden.

5. Rechtliche Beurteilung

5.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF ist gegenständliche Berufung als Bescheidbeschwerde zu erledigen. Die Beschwerde, mit der auch die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung ordnungsgemäß beantragt wurde, ist form- und fristgerecht. Mit dem Beschwerdeschriftsatz wird der Einkommensteuerbescheid 2010 zur Gänze wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit angefochten und begehrt, die Werbungskosten unter Zugrundelegung der korrigierten Abgabenerklärung zu erfassen und die Einkommensteuer entsprechend verringert zu bemessen.

Die mündliche Senatsverhandlung hat am 28. Jänner 2015 am Bundesfinanzgericht, Sitz, Hintere Zollamtsstraße 2b, 1030 Wien, Saal 5E16, in der Zeit von 09:00 Uhr bis 10:05 Uhr stattgefunden. Die Berichterin trug den Sachverhalt vor und ersuchte um Vorlage des zugesagten Beweismittels zum Kauf des Esstisches. Die Senatsverhandlung wurde zum Punkt Mehraufwendungen iVm den Einrichtungsgegenständen auf unbestimmte Zeit vertagt und die Bf hat niederschriftlich auf die „*weitere Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung verzichtet.*“

Infolge Änderung im Senatsvorsitz war die Senatsverhandlung aus rechtlichen Gründen zu wiederholen. In diesem Zusammenhang gab die steuerliche Vertretung namens der Bf auf den Beschluss des BFG vom 13. April 2022 mit Schriftsatz vom 28. April 2022 bekannt, dass die seinerzeit abgegebene Verzichtserklärung aufrecht bleibt. Die Aufrechterhaltung des damaligen Verzichts ist nunmehr einer Zurücknahme des Antrages auf mündliche Verhandlung gleichzuhalten. In der am 9. Mai 2022 am selben Ort in der Zeit vom 08:50 bis 10:00 Uhr durchgeführten nichtmündlichen (zweiten) Senatsverhandlung berichtete die Richterin zunächst über die vorangegangene Senatsverhandlung und trug den Sachverhalt, teilweise unter Verlesung der Steuerakten, vor. Der Senat beschloss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Allgemein zur Sache

Gemäß Art 15 Abs 1 ABKOMMEN zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Stammfassung vom 20.08.2002, BGBl. III Nr. 182/2002 (DBA) steht Österreich für die bezogenen Arbeitsvergütungen das Besteuerungsrecht zu. Gemäß Art 7 Abs 2 VERORDNUNG (EWG) Nr 1612/68 DES RATES vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, EU-ABI Nr. L 257 vom 19/10/1968 S. 0002 – 0012, genießt ein Arbeitnehmer im Beschäftigungsstaat die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer.

Nach § 86a Abs 1 BAO [können] *Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden.*

Die Einbringung von Anbringen per E-Mail ist nicht durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen. *Die Jüngere Judikatur* [des Verwaltungsgerichtshofs und des Bundesfinanzgerichts] *hält solche Anbringen für rechtlich inexistent* (vgl *Ritz*, BAO, 6. Auflage, Lindeverlag, § 86a Tz 3, 4 mwN; bspw VwGH 23.03.1998, 97/17/0164; VwGH 25.01.2006, 2005/14/0126). Die Beantwortung von Bedenken- und Fragensvorhalten sind Anbringen in Erfüllung von Pflichten und fallen daher unter die Anbringen gemäß § 85 BAO. Die per E-Mail eingebrachten Vorhaltsbeantwortungen sind folglich nur insoweit zu berücksichtigen, als sie Beweismittel darstellen oder mit ihnen Sachverhaltsvorbringen erstattet wurde (BFG 21.03.2022, RV/7101177/2020 mwN).

Sowohl die berufliche Veranlassung der Begründung als auch das Vorliegen steuerlich berücksichtigungswürdiger Gründe für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sind aufgrund der Distanz zwischen Wien und ***1*** und der von der Bf sowohl in Österreich als

auch in Deutschland ausgeübten Tätigkeit für denselben Arbeitgeber als objektiv berücksichtigungswürdige Gründe zu Recht zwischen den Parteien unstrittig.

Zweckentsprechende Wohnung

„Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind [...] grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind“ (VwGH 03.03.1992, 88/14/0081; VwGH 23.05.2000, 95/14/0096).

Wie im Beschwerdeverfahren seitens der steuerlichen Vertretung zu Recht eingewandt wurde, ist die Auslegung des Begriffes der "Zweckmäßigkeit" der Berufswohnung zentral. Mit Erkenntnis VwGH 26.05.2010, 2007/13/0095, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass „[d]ie Grenze der abziehbaren Wohnungskosten [...] mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen ist.“ „Eine maximale Wohnungsgröße darf nicht angenommen werden“ (UFS 17.11.2010, RV/0123-F/10). Die Wohnung am Beschäftigungsort Wien verfügt über nur zwei Zimmer und ist als zweckentsprechend iSd VwGH 26.05.2010, 2007/13/0095, anzusehen. Der Beschwerdeeinwand, dass die Höhe der Mietkosten unter jener des Mietenspiegels liegt, ist berechtigt. Das Argument der belangten Behörde, man könne freie Wohnungen nicht mit richtpreisgebundenen Wohnungen vergleichen, überzeugt nicht, denn es kann kein Zweifel daran bestehen, dass die Wohnung wirtschaftlich tatsächlich sehr günstig ist. Nach Ansicht des Senates erfüllt die Wohnung die vom VwGH 26.05.2010, 2007/13/0095, geforderten Kriterien, solange insbesondere der Befristungszuschlag nicht wegfällt.

Rechtsfolge: Die Werbungskosten sind um die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Kürzung von EUR 2.017,25 zu erhöhen.

Übernahme von Einrichtungskosten und Maklercourtage insgesamt € 5.477,00

Laut Sachverhalt hat die Bf in Deutschland den Familienwohnsitz beibehalten und in Österreich einen beruflichen Zweitwohnsitz begründet. Bereits aufgrund der beiden neuen Angestelltenverträge für die Bf vom März 2010, 75% ihrer Arbeitszeit in Österreich und 25% in Deutschland zu erbringen, kann eine Übersiedlung unter Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes nicht von der Bf und ihrem Arbeitgeber gewollt gewesen sein. Vielmehr war für beide Vertragsparteien klar und gingen beide übereinstimmend davon aus, dass für die Bf ein Umzug, der die Aufgabe des bisherigen Familienwohnsitzes bedingt, ausscheidet. Die in Punkt II Abs 5

Anstellungsvertrag getroffene Willensübereinkunft, dass sich der Arbeitgeber an den Einrichtungskosten für die Wiener durch eine Einmalzahlung beteiligt, ist daher im Sinne ihres Wortlauts zu verstehen. Der Ersatz des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer für Einrichtungsgegenstände ist von § 26 Z 6 EStG 1988 nicht erfasst, weshalb eine nichtsteuerbare Leistung ausscheidet und steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt.

Aber selbst dann, wenn die Vertragsklausel als eine Umzugskostenvergütung zu deuten wäre, wäre diese wegen der Begründung einer sogenannten "doppelten Haushaltsführung" nicht nach § 26 Z 6 EStG 1988 begünstigt. Laut Verwaltungsgerichtshof *„ergibt sich aus der Aufzählung der durch die Umzugskostenvergütung ersetzten Kosten in § 26 Z 6 EStG 1988 in ihrem Zusammenhang, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass der Arbeitnehmer seinen bisherigen (Familien-)Wohnsitz samt Hausstand aufgibt. Somit ist der Umzug im Sinne des § 26 Z 6 EStG 1988 als Wegzug zu verstehen, der jedenfalls dann nicht vorliegt, wenn der Familienwohnsitz (vgl. dazu nunmehr auch § 4 Abs. 1 der "Pendlerverordnung" BGBl. II Nr. 276/2013) beibehalten und am Dienort im Rahmen einer sogenannten "doppelten Haushaltsführung" nur ein zweiter Wohnsitz begründet wird“* (VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/0011). Umzugskostenvergütung und beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung schließen einander aus. Zur Maklercourtage iHv EUR 477,00 ist in rechtlicher Hinsicht dasselbe auszuführen.

Hingegen ist die steuerliche Vertretung im Recht, dass die Übersiedlungskostenersätze nicht nach § 26 EStG 1988 im Lohnzettel L16 gesondert auszuweisen waren. Das EStG 1988 ordnet dafür lediglich die Erfassung auf dem Lohnkonto, was erfolgt ist. Im konkreten Fall hätten Umzugskostenvergütung und Maklercourtage jedoch in den KZ 210, 245 des Lohnzettels erfasst werden müssen.

Angesichts des genannten VwGH-Erkenntnisses erfolgte am 22.11.2017 ein Erörterungsgespräch, doch wurde seitens der steuerlichen Vertretung ausdrücklich betont, dass das Rechtsmittel aufrechterhalten werde.

Rechtsfolge: Die Bruttobezüge laut KZ 210 und die nichtselbständigen Einkünfte laut KZ 245 des Lohnzettels sind um EUR 5.477,00 zu erhöhen.

Absetzung für Abnutzung (AfA) und Mehraufwendungen

Massives Nussbaumdoppelbett

Es wurde vorgetragen, die Kostenbeteiligung des Arbeitgebers von EUR 5.000,00 umfasse die Werte der von Deutschland nach Österreich transportierten Haushaltsgegenstände, einschließlich des massiven Nussbaumdoppelbettes, das aus Familienbesitz stammt. Damit wird die Frage aufgeworfen, ob im Rahmen der doppelten Haushaltsführung für vom Familienwohnsitz mitgebrachte Hausratsgegenstände fiktive Anschaffungskosten nach § 16

Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 in der damals genannten Fassung vorliegen könnten, die als AfA-Basis dienen. Leg.cit. lautete: „Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.“

„Kosten der Haushaltsführung sind, woran § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 keinen Zweifel lässt, ihrer Art nach immer und ausnahmslos Kosten der Lebensführung. Die Besonderheit der Anerkennung der Mehraufwendungen durch eine doppelte Haushaltsführung besteht gerade darin, dass (unter der Bedingung beruflicher Veranlassung) Auslagen zum Abzug als Werbungskosten zugelassen werden, für die ein solcher Abzug sonst wegen ihrer Eigenschaft als Aufwendungen der Lebensführung grundsätzlich nicht in Betracht kommt. Liegen die Voraussetzungen einer beruflichen Veranlassung doppelter Haushaltsführung vor, dann können die aus einer solchen Haushaltsführung erwachsenden Auslagen mit der Begründung ihres Charakters als Aufwendungen der Lebensführung vom Werbungskostenabzug nicht rechtens ausgeschlossen werden“ (VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241).

„Nur dann, wenn **unvermeidbare** Kosten einem Steuerpflichtigen dadurch entstehen, dass er am Arbeits- (Tätigkeits-)ort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an diesen Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien-)Wohnsitz, können diese nach der zur so genannten "doppelten Haushaltsführung" entwickelten Judikatur als beruflich bzw. betrieblich bedingte **Mehraufwendungen** bei jener Einkunftsart abgezogen werden, bei der sie erwachsen sind“ (VwGH 30.03.2016, 2013/13/0063 mwN). „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 20.12.2000, 97/13/0111, VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241 jeweils mwN, Hervorhebung durch BF).

Mangels entgeltlichen Erwerbs des massiven Nussbaumdoppelbettes sind keine tatsächlichen Kosten und folglich auch keine unvermeidbaren Mehraufwendungen iSd der zuvor zitierten VwGH-Rechtsprechung erwachsen sind. Im Gegenteil wurden durch die Verwendung des vom Familienwohnsitz stammenden Doppelbettes am Berufswohnsitz tatsächliche Kosten vermieden. Mehraufwendungen könnten durch den Transport von Deutschland nach Österreich verursacht worden sein, wenn die Bf ihrem Ehemann die Treibstoffkosten tatsächlich ersetzt hätte. Wie im Bereich des FLAG 1967 besteht zwischen nahen Angehörigen keine Verpflichtung, in fremdüblicher Weise mit km-Geld abzurechnen (vgl VwGH 20.05.2010, 2007/15/0309). Die steuerliche Vertretung der Bf hat stets betont, dass keine fremdübliche Übersiedlung durch ein Transportunternehmen stattgefunden habe, weshalb es keine diesbezüglichen Kosten gebe. Laut Sachverhaltsfeststellung hat die Bf dem Ehemann die als Mehraufwand tatsächlich angefallenen Transportkosten (zB Treibstoff) nicht ersetzt.

Nach Ansicht des Senates steht der vom Verwaltungsgerichtshof iZm den Kosten beruflicher Haushaltsführung in ständiger Rechtsprechung geschaffene Begriff der unvermeidbaren Mehraufwendungen dem Ansatz fiktiver Anschaffungskosten nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 für vom Familienwohnsitz stammende und am Berufswohnsitz verwendete Einrichtungsgegenstände entgegen. Auch der Ansatz fiktiver Anschaffungskosten, weil die Bf am Berufswohnsitz ein Bett unbedingt gebraucht hat, scheidet aus. Fiktive Anschaffungskosten im letztgenannten Sinn verlangen ebenfalls, dass überhaupt Kosten angefallen sind. Solche fiktiven Anschaffungskosten verfolgen das Ziel, dem Grunde nach abzugsfähige Werbungskosten lediglich der Höhe nach zu begrenzen.

Schrank (EUR 2.500,00) und Esstisch (rabattiert rd EUR 2.500,00) aus massivem Nussbaum

Mit der anlässlich der ersten Senatsverhandlung getätigten Aussage, der Gedanke sei gewesen, dass im Rahmen der Veranlagung nicht alle Möbel angesetzt würden, räumt die steuerliche Vertretung ein, dass die Abgabenerklärung absichtlich unvollständig erstellt wurde. Gleichzeitig gibt die steuerliche Vertretung namens der Bf damit zu erkennen, dass Schrank und Esstisch in der Absicht gekauft wurden, um sie nach Beendigung der beruflichen Tätigkeit in Österreich am Familienwohnsitz zu verwenden. Für diese Annahme spricht weiters der Umstand, dass Schrank und Esstisch zu den massiven Nussbaummöbeln am Familienwohnsitz passen, da sie aus demselben Holz und nach derselben massiven Machart wie das Doppelbett sind. Diese Annahme wird durch den weiteren Umstand erhärtet, dass die gemeinsam mit dem Esstisch erworbenen sechs Stühle bereits unmittelbar nach dem Kauf an den Familienwohnsitz verbracht wurden, um bereits jetzt dort Verwendung zu finden.

Nach der Rechtsanschauung des Senates wurde die unversteuerte Zuzahlung durch den Arbeitgeber zum Anlass genommen, gediegene Möbel mit Blick auf deren weitere Verwendung am Familienwohnsitz zu erwerben. Für die Anschaffung des Esstisches und Schrankes waren ausschließlich Gesichtspunkte der privaten Lebensführung ausschlaggebend, um den Familienbesitz zu mehren, weshalb die Anschaffungskosten keine ausschließlich durch die doppelte Haushaltsführung bedingten Aufwendungen darstellen. Der Anschaffungsvorgang war nach der Überzeugung des Senates von Zweckmäßigkeitsüberlegungen getragen, die den Werbungskostenabzug nicht rechtfertigen können. Die für den Werbungskostencharakter vorausgesetzte berufliche Veranlassung der entsprechenden Aufwendungen liegt somit nicht vor. Diese Zweckmäßigkeitsüberlegungen unterscheiden sich in keiner Weise von jenen, die der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zur Beibehaltung der Wohnung am Ort des Familienwohnsitzes entwickelt hat (VwGH 18.05.1995, 93/15/0244; VwGH 22.04.1999, 97/15/0137; VwGH 27.05.1999, 97/15/0028; VwGH 27.06.2012, 2008/13/0156).

Im Sinne einer kohärenten rechtlichen Beurteilung kann die steuerliche Behandlung des Schrankes und des Esstisches im Vergleich zum zuvor beurteilten Doppelbett keine andere

sein. Hätte die Bf beispielsweise den Esstisch gemeinsam mit den sechs Stühlen an den Familienwohnsitz gebracht, ausgepackt und aufgestellt und dann den Entschluss gefasst, den Esstisch vorübergehend in Wien am Berufswohnsitz zu verwenden, so wäre deutlich erkennbar, dass hier ein zum Doppelbett vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Der Umstand, dass der Tisch direkt vom Möbelhaus nach Wien verbracht wurde, während die Stühle an den Familienwohnsitz gegangen sind, kann keine abweichende Beurteilung nach sich ziehen. Gleiches gilt für den in der Schweiz erworbenen Schrank. Es liegt auch in Bezug auf Schrank und Esstisch kein ausschließlich beruflich veranlasster Mehraufwand vor, der im Sinne der VwGH-Judikatur weiters unvermeidbar sein muss (zB VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0080). Auch in diesem Fall konnte ein ausschließlich beruflich veranlasster Mehraufwand vermieden werden, indem Möbel angeschafft in der Absicht angeschafft wurden, sie letztlich am Familienwohnsitz zu verwenden.

Der Senat hat, da Schrank und Esstisch anders als das Doppelbett, entgeltlich und nach Begründung des Berufswohnsitzes in Wien angeschafft wurden, die Fragen nach einer Nutzungseinlage und Berücksichtigung von fiktiven Werbungskosten aufgeworfen.

Zunächst ist zu sagen, dass eine Angemessenheitsprüfung nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 nicht anwendbar ist, weil leg.cit. bestimmte Luxusgüter taxativ aufzählt und Schrank und Esstisch darin nicht angeführt sind. Diese Norm ist nicht analog auf andere Wirtschaftsgüter übertragbar.

Weiters ist für die steuerliche Erfassung von Anschaffungskosten und dem Ansatz einer Absetzung für Abnutzung – und sei es bloß in Form einer Nutzungseinlage - zunächst Voraussetzung, dass ein Arbeitsmittel iSd § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 vorliegt, für das die AfA nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 in Betracht kommt. *„Der Begriff "Arbeitsmittel" iSd § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1972 ist nicht eng auszulegen: Es sind darunter nicht nur Arbeitsgeräte für die Verrichtung körperlicher Arbeiten zu verstehen, sondern alle Hilfsmittel, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln sind jedoch nur dann Werbungskosten, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen unvermeidlich sind“* (VwGH 14.11.1990, 89/13/0042; VwGH 29.11.1982, 2972/80).

Kosten doppelter Haushaltsführung [...] "gelten" lediglich so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (zB VwGH 09.10.1991, 88/13/0121; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0145, jeweils mwN). Demnach gelten Kosten doppelter Haushaltsführung lediglich als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, obgleich sie als typische Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Eine berufliche

doppelte Haushaltsführung begründet solch eine Ausnahme vom zuvor genannten Grundsatz und rückt die Kosten doppelter Haushaltsführung in die Nähe der betrieblich oder beruflichen Einkunftsquelle. Die Kosten doppelter Haushaltsführung fallen daher jedenfalls unter die Generalklausel des § 16 Abs 1 EStG 1988. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ordnet die mit der Anschaffung von Einrichtungsgegenständen verbundenen Kosten, die am beruflichen Zweitwohnsitz verwendet werden, zwar der Berufssphäre des Abgabepflichtigen und damit den Betriebsausgaben bzw Werbungskosten zu, doch ist damit noch nicht gesagt, dass die für die Absetzung für Abnutzung geltenden wirtschaftlichen Überlegungen der Verteilung der Anschaffungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zum Tragen kommen.

Laut oben zitierter VwGH-Judikatur sind Kosten doppelter Haushaltsführung in zweifacher Hinsicht begrenzt: zum einen müssen die Kosten unvermeidbar sein und zum anderen müssen sie Mehraufwendungen darstellen. Der Begriff der Mehraufwendung ist im Einkommensteuergesetz 1988 primär ein Begriff des § 34 EStG 1988 und schließt für außergewöhnliche Belastungen den Ansatz der AfA aus (vgl BFG 28.08.2017, RV/7102814/2011). Im Bereich der Werbungskosten wird der Begriff „Mehraufwendungen“ iZm dem Verpflegungsmehraufwand gemäß §§ 4 Abs 5, 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 verwendet und kann naturgemäß keine aktivierungspflichtigen bzw aktivierungsfähigen Wirtschaftsgüter umfassen. Um der Rechtsprechung des VwGH zu entsprechen, den Bezug zur Einkunftsquelle herzustellen und die steuerliche Abzugsfähigkeit der durch die doppelte Haushaltsführung verursachten unvermeidbare Mehraufwendungen zu gewährleisten, hätte im Rahmen von nichtselbständigen Einkünften die Berücksichtigung von Einrichtungskosten nach der Generalklausel des § 16 Abs 1 iVm § 19 EStG 1988 zu erfolgen. Eine Verteilung der Anschaffungskosten, die die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuerrechts aus dem Unternehmensrecht (Kaufmannsrecht) übernommen haben, verträgt sich nach Ansicht des Senates nicht mit dem Begriff der Mehraufwendungen.

Die Kosten doppelter Haushaltsführung berühren zwar die Sphäre der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit, fallen aber nicht in die Einkunftsquelle hinein. Sie dienen der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen nicht unmittelbar wie Arbeitsmittel. Damit die Anschaffungskosten für Einrichtungsgegenstände des beruflichen Zweitwohnsitzes im Wege der Verteilung der Anschaffungskosten auf einen längeren Zeitraum verteilt werden könnten, wäre eine ausdrückliche Anordnung im EStG 1988 erforderlich. Eine planwidrige Lücke, die durch Analogie zu schließen wäre, besteht nicht, weil der Sachverhalt von der Generalklausel des § 16 Abs 1 EStG 1988 erfasst wird.

Die Verwendung der vom Familienwohnsitz an den Berufswohnsitz verbrachten Hausratsgegenstände ist folglich kein wirtschaftlicher Vorgang im Sinne einer „Einlage“ in die Einkunftsquelle.

Der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelte Begriff der „Zweckmäßigkeitsüberlegung“ ist nach Rechtsverständnis des Senates Ausfluss des Aufteilungsverbots für Gegenstände und Aufwendungen des § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2a EStG 1988. Zweckmäßigkeitsüberlegungen lassen keinen Raum für fiktive Werbungskosten.

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen/beruflichen Veranlassung (vgl VwGH 29.05.1996, 93/13/0013, VwGH 28.09.2004, 2001/14/0178). Die Anschaffung des Schrankes und des Esstisches war letztlich nicht notwendig.

Rechtsfolge: Für keinen der beiden Einrichtungsgegenstände sind Werbungskosten abzugsfähig.

Fernsehapparat

In Konsequenz obiger Ausführung sind die Erwerbskosten für den Fernsehapparat iHv EUR 555,99 im Streitjahr sofort zur Gänze nach § 16 Abs 1 EStG 1988 absetzbar. Die Einrichtungsgegenstände am Berufswohnsitz sind keine Arbeitsmittel iSd § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988, sodass eine AfA nach Z 8 leg.cit. ausscheidet. Aus dem Begriff „Mehraufwendungen“ ergibt sich die Anordnung, einen Vergleich anzustellen (vgl in der Grammatik Grund-, Mehr- und Meiststufe). Wohn- und Haushaltskosten werden nicht unter Anwendung der Gewinnermittlungsregeln ermittelt. Um Gleiches mit Gleichem zu vergleichen, ist der vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur entwickelte Begriff der „Mehraufwendungen“ dahin auszulegen, dass damit tatsächliche Vermögensabgänge bzw Geldflüsse erfasst werden. Mehraufwendungen iZm einer berufsbedingten doppelten Haushaltsführung sind folglich als Mehrkosten zu verstehen.

Davon wurde bereits die AfA von EUR 185,33 berücksichtigt. Gemäß § 16 Abs 1 iVm § 19 EStG 1988 sind die restlichen Anschaffungskosten von EUR 370,66 zusätzlich abzugsfähig.

Übersicht der steuerlichen Auswirkungen (Beträge in EUR):

Gegenstand	Angefochtener Bescheid	BFG
Bruttobezüge	62.553,90	68.030,90
BMG	51.896,50	57.373,50
Werbungskosten	12.168,57	14.556,48

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

5.2. 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.

Da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Frage, ob die (unvermeidbaren) Mehraufwendungen iZm dem Erwerb von Einrichtungsgegenständen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung als Anschaffungskosten von Arbeitsmitteln iSd § 16 Abs 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 anzusehen und bei Überschreiten der GWG-Grenze zu aktivieren sowie im Wege der AfA auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen sind oder ob solche Mehraufwendungen ausschließlich unter die Generalklausel des § 16 Abs 1 EStG 1988 fallen, fehlt, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 13. Mai 2022