

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 20. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (FAÖ) vom 7. Dezember 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020, vom 6. Oktober 2022 gegen den Bescheid des FAÖ vom 22. September 2022 betreffend Einkommensteuer (ANV) 2021, vom 22. Dezember 2023 gegen den Bescheid des FAÖ vom 6. Dezember 2023 betreffend Einkommensteuer (ANV) 2022, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer wird festgesetzt für

2020 – in Höhe von (Gutschrift)	-6.958,00
2021 – in Höhe von (Gutschrift)	-6.686,00
2022 – in Höhe von (Gutschrift)	-6.375,00.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

1) Zur Arbeitnehmerveranlagung 2020

Mit der Abgabenerklärung für das Jahr 2020 vom 7. März 2021 beantragte der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) die Berücksichtigung von Werbungskosten u.a. aus dem Titel Pendlerpauschale, Arbeitsmittel, Familienheimfahrten und Doppelte Haushaltsführung (in der Folge DHHF) iHv insgesamt Euro 19.712,48. Der Bf. wurde zu diesen Kosten durch die Abgabenbehörde mit Ergänzungsersuchen vom 6. August 2021 um Beantwortung verschiedener Fragen und um Vorlage entsprechender Nachweise, einer Kostenaufstellung und Belegen ersucht. Der Bf. beantwortete das Ergänzungsersuchen zu den einzelnen Punkten mit Schriftsatz vom 1. September 2021 und legte eine Kostenaufstellung sowie die zugehörigen Belege vor.

Der **Einkommensteuerbescheid 2020** wurde mit **Datum 7. Dezember 2021** erlassen. Die Behörde anerkannte einen Teil der beantragten Werbungskosten iHv insgesamt Euro 13.716,01. Die Festsetzung der Einkommensteuer ergab eine Gutschrift iHv Euro 7.319,00. In der Bescheidbegründung war dazu angeführt, dass hinsichtlich der DHHF nur jene Kosten absetzbar seien, die unvermeidbare Mehrkosten aufgrund der Notwendigkeit am Beschäftigungsort zu wohnen darstellten. Die geltend gemachten Kosten seien dafür anteilig, aliquot für eine zweckentsprechende Wohnung von 55 m², iHv Euro 5.975,56 sowie die Familienheimfahrten in Höhe des Pauschales von Euro 3.672,00 anzuerkennen. Kosten der privaten Lebensführung seien nicht abzugsfähig. Bei den Kosten für Arbeitsmittel, Telefon und Internet sei ein Privatanteil von 40% zu berücksichtigen gewesen.

Der Bf. erhob mit **Schriftsatz vom 20. Dezember 2021 Beschwerde** gegen den o.a. Bescheid. Die Beschwerde richtete sich insbesondere gegen die Aliquotierung der beantragten Kosten für den Wohnraum im Zusammenhang mit der DHHF, gegen die Kürzung der Arbeitsmittel im Hinblick auf private Lebensführung (vermutete Kosten für den Sohn) sowie die Kürzung der sonstigen Arbeitsmittel und Kosten für Internet und Telefon um einen Privatanteil von 40%. Hinsichtlich der anzuerkennenden Wohnraumkosten bezog sich der Bf. auf die Judikatur des VwGH und dessen Ausführungen zur Größe einer zweckdienlichen Wohnung. Demnach komme es nur auf die Kosten, auf den ortsüblichen Durchschnittspreis einer durchschnittlich ausgestatteten Wohnung, und nicht auf die Größe der Wohnung an. Nach den Lohnsteuerrichtlinien orientiere sich die maximale Höhe der zu berücksichtigenden Kosten an den Kosten einer im geografischen Umfeld vergleichbaren Kleinwohnung mit rund 55 m². Es sei daher von einem Vergleichswert und nicht von einem Anteilswert auszugehen. Im Fall des Bf. liege eine auf Dauer angelegte DHHF vor und scheine eine Gegenüberstellung der tatsächlichen Kosten zu den Kosten einer vergleichbaren Mietwohnung im Umfeld des

Haushalts am Arbeitsort des Bf. sinnvoll.

Nach den Berechnungen des Bf. lägen fiktive Kosten einer Wohnung im Umfeld des Arbeitsorts bei maximal monatlich Euro 780,00. Die Kosten des Eigenheims des Bf. am Arbeitsort lägen bei monatlich Euro 550,00. Ungeachtet der tatsächlichen Größe des Eigenheims wären daher die Kosten für Errichtung (Afa) und Betriebskosten in voller beantragter Höhe anzuerkennen.

Der Bf. brachte weiter vor, dass keine Kosten für Arbeitsmittel des Sohnes in Abzug gebracht worden seien und auch die Kürzung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche.

Der Bf. beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Richtigstellung der absetzbaren Kosten bei Erlassung eines neuen Bescheides.

Die Behörde erließ die **Beschwerdevorentscheidung (BVE) mit Datum 7. März 2022**. Der angefochtene Bescheid wurde insofern abgeändert als weitere der beantragten Werbungskosten nicht anerkannt wurden. Es erfolgte eine Kürzung der Werbungskosten auf Euro 2.186,75 (bisher 11.834,41). Die Einkommensteuer wurde in Höhe einer Gutschrift von Euro 3.259,00 festgesetzt.

In der Begründung führte die Behörde an, dass die Kürzung der sonstigen Werbungskosten für Anschaffung PC, EDV-Zubehör sowie Internet- und Telefonkosten um einen Privatanteil zu Recht erfolgt sei, da nicht angenommen werden könne, dass die Nutzung eine rein berufliche sei.

Einer DHHF müsse immer eine berufliche Notwendigkeit zugrunde liegen. Die Voraussetzungen könnten grundsätzlich gegeben sein, wenn der Arbeitsplatz vom Wohnort bzw. vom Familienwohnsitz mehr als 80 Kilometer entfernt ist und der Ehepartner Einkünfte unter 6.000 Euro bezieht. Üblicherweise werde dann am Dienort eine Wohnmöglichkeit gemietet und sei davon auszugehen, dass eine Wohnfläche von maximal 55 m² ausreichend für eine Person sei. Im Fall des Bf. liege eine untypische Situation vor. Es werde ein Grundstück in einer Entfernung von 27 Kilometer zum Dienort gekauft und in der Folge zum Bau eines Eigenheims genutzt. Es entspreche nicht der allgemeinen Erfahrung, dass zum Zweck einer beruflichen DHHF ein Haus gebaut werde. Aus diesen Gründen könnten weder die Kosten für die DHHF noch für Familienheimfahrten als Werbungskosten anerkannt werden.

Der Bf. brachte mit Datum **9. März 2022 einen Vorlageantrag** zur BVE ein.

Die Behörde habe u.a. in der BVE nicht auf die Ausführungen in der Beschwerde Bezug genommen und die vorgebrachten Punkte nicht gewürdigt. Die getroffenen Schlussfolgerungen basierten auf willkürlichen Annahmen der Behörde und stünden im Widerspruch zu den Darstellungen in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens. Die Annahmen in der BVE stünden zum Teil auch im Widerspruch zur Begründung des angefochtenen Bescheides vom 7.12.2021.

Mit **Vorlagebericht vom 22. Juli 2022** übermittelte die Behörde die Beschwerde des Bf. samt den beigebrachten Unterlagen an das BFG.

In der Stellungnahme verwies die Behörde nochmals im Zusammenhang mit der DHHF auf den erfolgten Hausbau. Dies entspreche nicht der allgemeinen Erfahrung und es könne angenommen werden, dass die Gründe für den großzügigen Hausbau in der Privatsphäre lägen. Die Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde.

2) **Zur Arbeitnehmerveranlagung 2021**

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2021 beantragte der Bf. u.a. den Abzug von Werbungskosten im Zusammenhang mit Arbeitsmittel, Familienheimfahrten sowie DHHF. Insgesamt handelte es sich um den Antrag auf Berücksichtigung von Euro 18.344,86.

Mit Ergänzungsersuchen der Behörde vom 17. März 2022 wurde der Bf. u.a. um Vorlage von Kopien der Belege sowie einer Kostenaufstellung mit genauen Angaben zu den Kosten ersucht. Zum Antrag betreffend DHHF und Familienheimfahrten wurde ebenfalls um Vorlage einer Kostenaufstellung sowie Beantwortung verschiedener diesbezüglicher Fragen ersucht. Der Bf. übermittelte mit Schriftsatz vom 30. März 2022 eine detaillierte Kostenaufstellung samt Belegen sowie entsprechende Auskünfte zu den gestellten Fragen.

Der **Einkommensteuerbescheid 2021** zur Arbeitnehmerveranlagung erging mit Datum **22. September 2022**. Die Festsetzung der Einkommensteuer ergab eine Gutschrift iHv Euro 2.763,00.

Damit wurde ein Teil der beantragten Werbungskosten bei Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt (insgesamt Euro 3.461,57).

In der Begründung hielt die Behörde u.a. fest, dass von den beantragten Arbeitsmitteln ein Privatanteil von 40% abgezogen worden sei. Die beantragten Aufwendungen für DHHF und Familienheimfahrten seien nicht berücksichtigt worden, da keine eindeutige berufliche Veranlassung erkennbar gewesen sei.

Der Bf. erhob am **6. Oktober 2022 Beschwerde** gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid vom 22. September 2022.

Die Beschwerde richtete sich gegen den Abzug von 40% Privatanteil von den Arbeitsmitteln; gegen die Anerkennung von Telefonie- und Internetkosten nur mit 20%; gegen die Aberkennung der Aufwendungen für DHHF und Familienheimfahrten.

Der Bf. beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides unter Berücksichtigung der zu den angefochtenen Punkten angeführten Begründungen.

U.a. hielt der Bf. fest, dass er bereits eine Kürzung der Arbeitsmittel um einen geschätzten Privatanteil durchgeführt habe. Eine weitere Kürzung entspreche nicht den Gegebenheiten; es werde auf die übermittelte tabellarische Aufschlüsselung hingewiesen.

Es sei für den Bf. nicht erkennbar, auf welcher Grundlage eine pauschale Kürzung der in der Tabelle angeführten sonstigen Werbungskosten auf 20% erfolgt sei.

Hinsichtlich der Aufwendungen für DHHF werde auf die Erläuterungen im Schriftsatz vom 30. März 2022 hingewiesen. Die berufliche Veranlassung sei aufgrund der Entfernung von der Arbeitsstätte zum Familienwohnsitz nachvollziehbar. Es habe sich um eine auf Dauer angelegte DHHF gehandelt. Das eigens zum Zweck der Erwerbstätigkeit auf Pachtgrund errichtete Eigenheim sei die wesentlich günstigere Variante im Vergleich zur Miete eines Wohnobjekts. Auf die bereits vorgelegte Vergleichsrechnung werde verwiesen.

Die Behörde erließ eine **Beschwerdevorentscheidung (BVE) mit Datum 6. Dezember 2023**. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2021 wurde abgeändert. Werbungskosten iHv insgesamt Euro 4.878,39 wurden in Abzug gebracht. Die Einkommensteuer wurde in Höhe einer Gutschrift von Euro 3.358,00 festgesetzt.

Die Kosten für DHHF und Familienheimfahrten seien nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, da es nicht der allgemeinen Erfahrung entspreche zum Zweck der beruflich bedingten DHHF ein Haus zu bauen. Es könne daher angenommen werden, dass die Gründe für den großzügigen Hausbau in der Privatsphäre gelegen seien.

Am **14. Dezember 2023 wurde ein Vorlageantrag** eingebracht.

In der Begründung hielt der Bf. fest, dass sich die Ausführungen nur gegen die Abweisung der Berücksichtigung der Aufwendungen für DHHF und Familienheimfahrten richteten. Der Bf. verwies u.a. auf die Ausführungen in den Antwortschreiben zu den jeweiligen Ergänzungsersuchen der Behörde. Die Begründung der BVE entspreche nicht dem vorgebrachten Sachverhalt.

Aufgrund der familiären Situation habe es sich um eine auf Dauer angelegte DHHF gehandelt. Nach den Lohnsteuerrichtlinien sei nicht die tatsächliche Wohnfläche relevant, sondern die Aufwendungen im Vergleich zu den Kosten einer Wohnung mit einer Fläche von 55 m² im geografischen Umfeld. Nach einer von bereits früher erstellten Vergleichsrechnung und unter Einschätzung der Kosten für eine Mietwohnung am Dienort von ca. Euro 800,00 monatlich, lägen die geltend gemachten Aufwendungen von Euro 500,00 unter diesen Kosten.

Das Grundstück sei nicht gekauft, sondern gepachtet worden. Bei der auf Dauer angelegten DHHF sei voraussichtlich von einem Zeitraum von 20 Jahren auszugehen. Zur Annahme, dass die Gründe für den seitens der Behörde vermuteten großzügigen Hausbau in der Privatsphäre gelegen wären, gab der Bf. an, dass es sich um den Bau eines Bungalows in einfacher und eingeschossiger Ziegelbauweise gehandelt habe. Die Entstehungskosten für eine Fläche von etwa 90 m² seien bewusst niedrig gehalten und hätte der Bau eines Hauses mit weniger Fläche die gleichen finanziellen Mittel beansprucht.

Die Notwendigkeit der doppelten Haushaltsführung sei beruflich veranlasst und lägen keine privaten Gründe vor.

Es werden die Vorlage der Beschwerde an das BFG und die Berücksichtigung der Aufwendungen beantragt.

Mit **Vorlagebericht vom 20. August 2024** wurde die Beschwerde dem BFG übermittelt.

In der Stellungnahme hielt die Behörde fest, dass die Familienheimfahrten anerkannt werden könnten. Nach Beurteilung des Baurechtsvertrages vom Datum¹ und des enthaltenen Vorkaufsrechts für den Bf. kam die Behörde zum Schluss, dass der Abschluss des Vertrages auf einen zukünftigen Erwerb gerichtet gewesen sei. Es spreche für private Motive für den Hausbau, dass das Haus nicht in unmittelbarer Nähe des Arbeitsortes errichtet worden sei. Auch die Begründung des Nebenwohnsitzes der Gattin spreche dafür. Ein Nebenwohnsitz am Land sei durchaus üblich und erfolge in der Regel zur Vermögensschaffung bzw. zur zukünftigen Wohnvorsorge.

Es werde daher beantragt, die Kosten nicht zu berücksichtigen, da die berufliche Veranlassung durch private Gründe überlagert werde.

In eventu wurde angemerkt, dass bei Anerkennung der Kosten aus beruflicher Veranlassung jene Kosten nicht anzuerkennen seien, die mit dem Garten sowie Anschaffung von Werkzeug in Zusammenhang stünden.

Mitgliedsbeiträge für Oldtimerclub und Automobilclub stellten Kosten der Lebensführung dar und seien nicht abzugsfähig. Ebenso Kosten für TV-Anschluss und ein Privatanteil von 40% für Internetnutzung. Kosten, die für übliches im Haushalt befindliches Werkzeug angefallen seien, stünden mit der Lebensführung in Zusammenhang und liege keine berufliche Veranlassung vor.

3) **Zur Arbeitnehmerveranlagung 2022**

Mit Abgabenerklärung vom 16. März 2023 beantragte der Bf. die Anerkennung von Werbungskosten iHv insgesamt Euro 17.989,25; insbesondere aus dem Titel DHHF, Familienheimfahrten, diverse Arbeitsmittel.

Auch hinsichtlich dieser Steuererklärung wurde der Bf. mit Ergänzungsersuchen vom 22.3.2023 um nähere Angaben sowie Kostenaufstellung zu den beantragten Werbungskosten ersucht. Mit Schriftsatz vom 16. April 2023 samt Beilagen, Belegen, wurden die Fragen beantwortet und eine Kostenaufstellung im Detail beigebracht.

Der **Einkommensteuerbescheid zur Arbeitnehmerveranlagung** erging mit Datum **6. Dezember 2023**. Die Festsetzung der Einkommensteuer ergab eine Gutschrift iHv Euro 2.645,00.

Insgesamt berücksichtigte die Behörde Werbungskosten iHv Euro 4.250,77.

In der Begründung wurde auf die in der Privatsphäre gelegenen Gründe für den Hausbau verwiesen und sei daher die Anerkennung der Kosten für DHHF und Familienheimfahrten zu versagen

Der Bf. erhob am **22. Dezember 2023 Beschwerde** gegen den angeführten Bescheid.

Die Beschwerde richtete sich insbesondere gegen die Aberkennung der Berücksichtigung der Kosten für DHHF und Familienheimfahrten. Die Beschwerdebegründung deckte sich mit den Ausführungen in den Verfahren zu den Jahren 2020 und 2021.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 20. August 2024** anerkannte die Behörde insgesamt Werbungskosten iHv Euro 7.358,79. Die Festsetzung der Einkommensteuer erfolgte in Höhe einer Gutschrift von Euro 3.950,00.

In der Begründung wurde angeführt, dass die Kosten für Familienheimfahrten anzuerkennen seien, jedoch keine Kosten der DHHF. Die berufliche Veranlassung werde durch private Gründe überlagert. Arbeitsmittel könnten nur zum Teil anerkannt werden, da aus den Belegen ersichtlich sei, dass Werkzeuge etc. für den privaten Gebrauch vorlägen. Für die Nutzung des Internet sei ein Privatanteil von 40% in Abzug zu bringen.

Mit **Vorlageantrag vom 14. September 2024** beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das BFG.

Der Bf. führte in der Begründung hinsichtlich der Notwendigkeit der DHHF und der Familienheimfahrten gleich wie in den Verfahren zu den Jahren 2020 und 2021 aus. Es wurde die Anerkennung der erklärten Kosten beantragt.

Die Behörde legte die Beschwerde samt Unterlagen dem BFG mit **Vorlagebericht vom 16. September 2024** vor.

In der Stellungnahme wurde die Versagung der Anerkennung der Kosten für die DHHF und Familienheimfahrten insbesondere mit dem Vorliegen privater Gründe begründet.

In eventu wäre bei Anerkennung der Kosten eine Kürzung hinsichtlich der Aufwendungen für Garten und diverses Werkzeug durchzuführen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gegenständlich waren die Verfahren zur Einkommensteuer des Bf. der Jahre 2020, 2021 und 2022.

Strittig war ob die Voraussetzungen für das Vorliegen einer beruflich veranlassten Doppelten Haushaltsführung (DHHF) gegeben waren und daher in Zusammenhang stehende Kosten sowie Kosten für Familienheimfahrten bei Bemessung der Einkommensteuer als Werbungskosten zu berücksichtigen waren. Zudem waren die Berücksichtigung und der Abzug verschiedener beantragter Werbungskosten aus dem Titel Arbeitsmittel und sonstige Werbungskosten strittig.

Unstrittig waren die Berücksichtigung des jeweiligen Pendlerpauschales sowie der Beiträge zur Interessensgemeinschaft.

1. Sachverhalt

Der Bf. ist als technischer Angestellter im Bereich Forschung und Entwicklung bei GmbH in Ort seit 2010 tätig.

Der Bf. ist verheiratet und befindet sich nach den Angaben des Bf. der Hauptwohnsitz/Familienwohnsitz in Ort2. In der im Jahr 1999 gekauften 62 m² großen Eigentumswohnung wohnt die Ehefrau des Bf. sowie wohnte bis September 2024 der am DAtum geborene Sohn.

Die Ehefrau des Bf. ist am Familienwohnsitz berufstätig und beim ***1*** als Pflegekraft angestellt. Die Einkünfte der Ehefrau des Bf. betrugen in den verfahrensgegenständlichen Jahren zwischen Euro 13.000 – 21.000 im Jahr. Der Sohn besuchte am Familienwohnsitz die Schule. Die Arbeitsstätte des Bf. ist vom Familienwohnsitz 197 km entfernt.

Mit Baurechtsvertrag vom Datum1 erwarb der Bf. das Recht auf dem Grundstück mit der Adresse Ort3, ein Bauwerk zu errichten und wurde dafür ab 1.1.2014 die Bezahlung eines Bauzinses vereinbart. Mit diesem Vertrag wurde dem Bf. auch ein Vorkaufsrecht ab 1.5.2023 eingeräumt. Das Baurecht ist aktuell im Grundbuch eingetragen.

Der Bf. errichtete auf dem Grundstück laut vorliegendem Bauplan ein einstöckiges Einfamilienwohnhaus mit Carport mit einer Wohnfläche von 95,44 m². Die Errichtung des Wohnhauses erfolgte zum Zweck der Begründung eines Wohnsitzes am Arbeitsort infolge der Entfernung des Familienwohnsitzes zur Arbeitsstätte von 197 km. Der Arbeitgeber hatte keine Wohnmöglichkeit oder Schlafstelle zur Verfügung gestellt und wurden auch keinerlei Kosten übernommen.

Seit Mai 2014 ist der Bf. mit Nebenwohnsitz in Ort3 gemeldet. Die Entfernung zur Arbeitsstätte beträgt 27 km.

Die im Zusammenhang mit der DHHF durch den Bf. beantragten Kosten umfassten u.a. die Kosten für die Bauausführung des Hauses in Form der dafür in Ansatz gebrachten Abschreibung (AfA) sowie den Bauzins und die Gemeindkosten (wie Grundsteuer, Wasser- und Kanalgebühren). Weitere beantragte Aufwendungen betrafen Einrichtung, Werkzeuge, Haushaltsgeräte und diverses Installationsmaterial.

Aufwendungen für wöchentliche, mit dem privaten PKW erfolgte, Familienheimfahrten wurden in Höhe des höchsten möglichen jährlichen Pauschalbetrages beantragt.

Der Bf. beantragte für die Jahre 2020, 2021 und 2022 die Berücksichtigung weiterer Werbungskosten für Arbeitsmittel, Internet, Telefon und Mitgliedsbeiträge und legte dazu jeweils tabellarische Auflistungen der einzelnen Kosten vor.

2. Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung

Der für die Entscheidung über die gegenständlichen Rechtsmittel oben angeführte maßgebliche Sachverhalt ergab sich für das BFG aus den vorgelegten Akten der Abgabenbehörde, den Bescheiden, den Beschwerdeentscheidungen und Vorlageberichten sowie den Schriftsätzen des Bf. samt Beilagen. Im Wesentlichen war der Sachverhalt unstrittig.

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund der genannten Unterlagen, durch den beigebrachten Kaufvertrag über die Eigentumswohnung, den Baurechtsvertrag, die Baupläne für das Haus am Arbeitsort sowie die zu den Werbungskosten vorgelegten Kostenaufstellungen und diesbezüglichen Belegen. Das BFG stützte sich weiters auf die Ergebnisse weiterer Ermittlungen, wie Abfragen bei der Sozialversicherung zur beruflichen Tätigkeit der Ehefrau des Bf. sowie im Grundbuch.

2.1. Zu Spruchpunkt I (teilweise Stattgabe)

Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagungen) der Jahre 2020, 2021 und 2022

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

Zu den Werbungskosten zählen insbesondere Beiträge zu Interessensvertretungen und Berufsverbänden (Z3), Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter gewissen Voraussetzungen - Pendlerpauschale (Z6), Ausgaben für Arbeitsmittel (Z7), Kosten der DHHF und Kosten für Familienheimfahrten unter bestimmten Voraussetzungen.

Nach **§ 20 Abs. 1 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden

Z 1 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge;

Z 2a Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988** sind auch Kosten der Fahrten zwischen dem Wohnsitz am Arbeitsort und dem Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen in **§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988** höchsten angeführten Betrag (Pendlerpauschale) übersteigen.

Im Sinne des § 4 Pendlerverordnung liegt ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) dort, wo

ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder ein alleinstehender Steuerpflichtiger

seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.

Nach der Rechtsprechung des VwGH gilt als Familienwohnsitz bei einem verheirateten Steuerpflichtigen jener Ort, an dem er mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand

unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235, mwN).

§ 167 BAO (freie Beweiswürdigung) lautet:

- (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.
- (2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Zu Arbeitsmittel und sonstige Werbungskosten

Ausgaben für Arbeitsmittel fallen unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff.

Aufwendungen für Arbeitsmittel sind abzugsfähig, wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen und entsprechende Nachweise vorliegen. Da es der Lebenserfahrung entspricht, dass Büromaterial und Geräte wie Computer, Drucker, Mobiltelefone nicht ausschließlich beruflich genutzt werden, ist eine (ggf. anteilige) Zuordnung zum beruflichen Bereich durchzuführen.

Auch Kosten für Internet und Telefonie haben ihre Ursache nicht nur im beruflichen Bereich. Ein Ansatz von schätzungsweise 60% der Aufwendungen als beruflich ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens als glaubhaft zu beurteilen.

Kosten, die nicht beruflich veranlasst sind, wie z.B. Werkzeuge, Batterien, Schrauben, Elektronikbauteile, sind den allgemeinen Kosten der Lebensführung zuzurechnen und sind dementsprechend nicht abzugsfähig.

Im Fall des Bf. bedeutete dies, dass, in Ansehung der Angaben in den beigebrachten Auflistungen zu den Werbungskosten und nach Einsicht in die vorgelegten und davon dem Bf. zuordenbaren Belege, ein Teil der beantragten Aufwendungen als Werbungskosten aus dem Titel Arbeitsmittel bzw. sonstige Werbungskosten und Betriebsratsumlage nachgewiesen waren bzw. glaubhaft dargelegt worden waren.

Anteilig waren in freier Beweiswürdigung Aufwendungen u.a. im Zusammenhang mit Kosten für Internet und Telefonie zu 60% dem betrieblichen Bereich zuzuordnen und in folgender Höhe anzuerkennen:

2020 – 650,54 + 801,92

2021 – 346,40 + 766,60

2022 – 307,42 + 822,64.

Zu Doppelte Haushaltsführung (DHHF) und Familienheimfahrten

Wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom

Beschäftigungsort liegt, können die (Mehr-)Aufwendungen für eine "Doppelte Haushaltsführung", wie z. B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die DHHF beruflich bedingt ist. Ist die Wahl oder Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf Gründe zurückzuführen, die der privaten Sphäre zuzuordnenden sind, sind die daraus entstandenen Aufwendungen nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Die berufliche Veranlassung der mit der DHHF verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren Qualifizierung als Werbungskosten ist nach ständiger Rechtsprechung nur dann anzunehmen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039; 10.3.2016, 2013/15/0146).

Die Frage, ob einem Arbeitnehmer zuzumuten ist, seinen (Familien-)Wohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort, die DHHF, ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann

und entweder

- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, weil der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann (vgl. dazu auch Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 16 Abs. 1 Z 6 Tz 72 ff und dort zitierte VwGH-Rechtsprechung).

Nach der Judikatur des VwGH ist Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz dann anzunehmen, wenn die Entfernung mehr als 80 km beträgt und eine Fahrzeit von mehr als einer Stunde gegeben ist.

Die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen, wobei es Sache des Steuerpflichtigen ist, der Abgabenbehörde die Gründe zu

nennen und nachzuweisen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes weiterhin als unzumutbar ansieht.

Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen von Gründen für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Aufwendungen für **Familienheimfahrten** sind unter denselben Voraussetzungen anzuerkennen oder nicht anzuerkennen wie jene der doppelten Haushaltsführung.

Nach dem gegenständlichen o.a. Sachverhalt war für das Gericht festzustellen, dass der seitens des Bf. angegebene Familienwohnsitz in Ort2 gelegen war. An der angegebenen Adresse befand sich die Eigentumswohnung des Bf. und verfügten dort, nach den Angaben im Zentralen Melderegister im gegenständlichen Zeitraum, der Bf. sowie die Ehefrau des Bf. und der Sohn des Bf. über ihren Hauptwohnsitz. Die Ehefrau des Bf. erzielte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum, in den Jahren 2020 – 2022, durch ihre Tätigkeit als Pflegekraft jährliche Einkünfte zwischen Euro 13.000 und 21.000.

Es konnte daher davon ausgegangen werden, dass der Bf. somit am angegebenen Ort seine engsten persönlichen Beziehungen hatte und war dieser daher in freier Beweiswürdigung als Mittelpunkt des Lebensinteresses zu verstehen, sodass ein Familienwohnsitz gegeben war.

Laut Eintragung im Zentralen Melderegister verfügte der Bf. über einen Nebenwohnsitz an der Adresse Ort3. Es handelte sich dabei um den weiteren Wohnsitz des Bf. nahe dem Beschäftigungsort, konkret in 27 km Entfernung von der Arbeitsstätte in Ort. Die Arbeitsstätte, d.h. der Beschäftigungsort, befand sich 197 km vom Familienwohnsitz entfernt.

Der Bf. beantragte jährlich im Zusammenhang mit der DHHF die Berücksichtigung diverser Kosten, insbesondere die jährliche AfA der Baukosten des am Beschäftigungsort im Jahr 2013 errichteten Wohnhauses sowie weitere Fixkosten und Kosten für Einrichtung, Werkzeuge und sonstige Materialien.

Für die nach den Angaben des Bf. üblicherweise wöchentlich durchgeführten Fahrten zum Familienwohnsitz benutzte der Bf. seinen privaten PKW. Aufzeichnungen waren darüber nicht geführt worden. Es wäre nach den Angaben des Bf. eine jährliche Kilometerleistung von 17.730 km gegeben. Bei geschätzten 45 Fahrten pro Jahr ergebe dies Kosten von Euro 7.446,60. Der Bf. beantragte die Berücksichtigung von Werbungskosten für Familienheimfahrten in Höhe des jeweils jährlich maximal möglichen, durch die Höhe des großen Pendlerpauschales gedeckelten, Betrages.

Die Behörde hatte die berufliche Veranlassung und damit Grundlage der DHHF in Abrede gestellt ohne sich mit dem vorliegenden Sachverhalt, mit den Tatsachen, dass der Beschäftigungsort vom Familienwohnsitz in einer für eine tägliche Rückkehr unzumutbaren Entfernung gelegen war, dass die Ehegattin am Familienwohnsitz einer Berufstätigkeit nachging und dadurch wirtschaftlich relevante Einkünfte bezogen hatte, auseinanderzusetzen. Die Behörde hatte die Möglichkeit einer DHHF in Abrede gestellt, da es untypisch sei für die

Begründung einer Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort ein Haus zu bauen und dass dies als Vermögensschaffung bzw. künftige Wohnvorsorge aus privatem Interesse zu sehen sei.

Dazu war festzustellen, dass es für die grundsätzlich Anerkennung einer DHHF nicht darauf ankommt, ob als Wohnung eine Mietwohnung, Eigentumswohnung oder Wohnhaus gewählt wird, sondern ob eben die Voraussetzungen für die berufliche Veranlassung der DHHF gegeben ist.

Wenn die Behörde vermeinte, dass eine Anerkennung der DHHF zu versagen sei, weil die Kosten aus der Schaffung eines Eigenheims resultierten, war ihr daher nicht zu folgen.

Hinsichtlich der beantragten Berücksichtigung von Werbungskosten aus dem Titel "Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten" war der Sachverhalt durch das Gericht grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob eine für die Anerkennung maßgebliche "Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes" in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2020, 2021 und 2022 vorlag.

Wie schon oben dargestellt, hat nach der Rechtsprechung des VwGH der Steuerpflichtige, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht.

Nach Beurteilung des BFG sprach im gegenständlichen Fall für das Vorliegen der beruflichen Veranlassung der doppelten Haushaltsführung, dass der Familienwohnsitz des Bf. vom Beschäftigungsort in Ort so weit entfernt war (197 Kilometer eine Strecke), dass eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar war.

Der Bf. begründete die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes zudem damit, dass der Sohn dort seiner Schulpflicht nachkam und die Ehegattin am Familienwohnsitz berufstätig war und relevante Einkünfte bezog.

Diesen Einwendungen des Bf. kam nach Ansicht des BFG für die zu beurteilenden Jahre 2020 - 2022 Berechtigung zu. Die Berufstätigkeit der Ehegattin war nachweislich in den gegenständlichen Jahren vorgelegen; die erzielten Einkünfte waren als wirtschaftlich relevant zu beurteilen.

Das BFG kam daher zum Schluss, dass die berufliche Veranlassung für den Wohnsitz am Beschäftigungsort in den gegenständlichen Jahren gegeben war und die Voraussetzungen betreffend die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes vorlagen. Es waren keine Gründe gegeben, die als bloße persönliche Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes zu beurteilen gewesen wären.

Damit war grundsätzlich die Möglichkeit für eine DHHF gegeben.

In einem weiteren Schritt war zu berücksichtigen, dass als Werbungskosten für eine DHHF nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht kommen, die den Steuerpflichtigen dadurch

treffen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss. Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushaltes am Berufsort ist jedoch das Vorliegen eines Mehraufwandes infolge der Kosten am auswärtigen Ort.

Hinsichtlich der Höhe der grundsätzlich als möglich zu beurteilenden Aufwendungen für eine DHHF, ging das BFG aufgrund des Sachverhalts von folgenden Überlegungen aus:

Aus dem Sachverhalt war festzustellen, dass der Bf. in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2020 – 2022 am Beschäftigungsort an der Adresse Ort3, über ein im Jahr 2013 errichtetes Wohnhaus verfügte. Dieses Wohnhaus war auf einem Baurechtsgrund für den ein Baurechtszins zu bezahlen war, errichtet worden. Die für die Bauausführung entstandenen Kosten hatte der Bf. in den Auflistungen zu den jährlichen Werbungskosten im Detail angeführt und eine Anerkennung von Kosten in Höhe der AfA (ND 66 Jahre) sowie u.a. des Bauzinses und der Betriebskosten, beantragt. Entsprechende Nachweise waren jeweils vorgelegt worden. Nach den durchgeführten Berechnungen des Bf. resultierten daraus monatliche Kosten von rund Euro 550,00.

Wie der Bf. glaubhaft in seinen Schriftsätzen vorgebracht hatte, würden Kosten für eine Mietwohnung von rund 55 m² in der näheren Umgebung seines Beschäftigungsortes, d.h. von Ort, fiktiv rund Euro 780,00 betragen.

Nach der Judikatur des VwGH kommen als Kosten eines beruflich veranlassten Zweitwohnsitzes nur jene tatsächlichen Mehrkosten in Betracht, die aus der Nutzung einer Kleinwohnung bzw. einer zweckentsprechenden Wohnung am Beschäftigungsort unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles resultieren.

Die seitens des Bf. beantragten Kosten für die DHHF lagen unter den (Miet-)Kosten, die für eine in der Umgebung des Arbeitsortes des Bf. gelegene zweckentsprechende Kleinwohnung aufzubringen wären.

Als Werbungskosten sind Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung anzuerkennen, jedoch höchstens die tatsächlich bezahlten bzw. aufgewendeten Kosten. Dazu ist es nicht maßgeblich, ob sich die Kosten aus Aufwendungen für eine angemietete Wohnung oder aus Aufwendungen aus dem Kauf oder Bau eines Eigenheims (z.B. AfA) ergeben.

Im Fall des Bf. waren daher in Beurteilung der beigebrachten Unterlagen, der Belege, in freier Beweiswürdigung, die folgenden Aufwendungen aus AfA, Bauzins und Gemeindenkosten, für die DHHF als Werbungskosten zu berücksichtigen:

2020 – 5.852,66

2021 – 5.875,85

2022 – 5.773,02

Aufwendungen, die für den Haushalt selbst, z.B. für Haushaltsgeräte, Werkzeuge u.Ä., anfallen, stellen Ausgaben der Lebensführung dar und sind weder im Zusammenhang mit einer DHHF noch sonst als abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigen.

Zu Werbungskosten aus dem Titel Familienheimfahrten:

Familienheimfahrten sind jene Fahrten, die zwischen dem beruflichen Wohnsitz und dem Familienwohnsitz stattfinden. Es liegt daher ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung fällt. Eine steuerliche Absetzbarkeit von damit in Zusammenhang stehenden Kosten ist nur dann zulässig, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten DHHF vorliegen.

Wie schon oben zum Vorliegen der Anerkennung der DHHF ausgeführt wurde, lag daher dem Grunde nach auch die Voraussetzung für die Geltendmachung von Kosten für Familienheimfahrten vor. Es war jedoch zu prüfen welche Mehraufwendungen dadurch anfallen und in welcher Höhe eine Berücksichtigung zulässig war.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 sind Ausgaben für Familienheimfahrten mit dem höchsten angeführten Betrag (Pendlerpauschale) gedeckelt. Etwaige höhere Kosten aus dem Ansatz von Kilometergeld sind nicht in Abzug zu bringen.

Für den Bf. bedeutet dies eine Anerkennung der Kosten für Familienheimfahrten iHv jeweils jährlich für die Jahre 2020 – 2022:

Euro 3.672,00.

Insgesamt waren **Werbungskosten** in folgender Höhe bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Text/Jahr	2020	2021	2022
Pendlerpauschale	1.476,00	1.476,00	1.968,00
Arbeitsmittel	650,54	346,40	307,42
So. Werbungskosten	801,92	766,60	822,64
DHHF	5.852,66	5.875,85	5.773,02
Familienheimfahrt	3.672,00	3.672,00	3.672,00
GPA	405,60	416,40	423,60
Homeoffice Pausch.	0	250,03	165,13
Summe	12.858,72	12.803,28	13.131,81

Es war daher den Beschwerden hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2020, 2021 und 2022 teilweise stattzugeben.

Die Entscheidung war wie im Spruch angeführt zu treffen.

2.1. 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.

Im vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz und der einheitlichen Judikatur des VwGH. Es liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 30. April 2026