

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*1\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Krassnigstr 36, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 4. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 6. November 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer machte in seiner Einkommensteuerklärung 2017 vom 06.11.2018 Kosten für die doppelte Haushaltsführung in der Höhe von 26.400 € geltend.

Im Erstbescheid wurden von der belagten Behörde nur Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von 10.800 € bzw 900 € monatlich mit folgender Begründung anerkannt.

Gemäß RZ 349 LStR zähle im Rahmen der doppelten Haushaltsführung, welche im gegenständlichen Fall vorliege, unter anderem die Miete einer Zweitwohnung zu den unvermeidbaren Aufwendungen, jedoch nur im Ausmaß von 55m<sup>2</sup> bzw. 60m<sup>2</sup>. Gemäß Immobilienpreisspiegel 2017 betrage dies im Schnitt für eine Wohnung in besserer Lage

rund 900€ pro Monat. Daraus ergebe sich die Kürzung auf den Jahresbetrag von 10.800€, auf welchen die Kennzahl 723 korrigiert werde.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 03. 01.2019 nach Verlängerung der Beschwerdefrist auf Antrag bis 17.01.2019, gegen den Erstbescheid 2017 vom 06.11.2018 führt der Beschwerdeführer wie folgt aus:

Der Beschwerdeführer sei von seinem Arbeitgeber, \*\*\*2\*\*\*, beginnend mit 1. Juni 2013 von Deutschland nach Österreich entsendet worden. Die Entsendung sei ursprünglich bis 31. Mai 2016 befristet gewesen und sei nunmehr bis 31. Juli 2018 verlängert worden. Er habe zu Beginn der Entsendung nach Österreich seinen Familienwohnsitz in Deutschland bel behalten und einen weiteren, beruflich bedingten Wohnsitz in Österreich begründet. Im Jahr 2017 liege der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen aufgrund seiner engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich in Österreich. Der Beschwerdeführer sei von seiner Familie während der Entsendung begleitet worden.

Die Reduktion der als Werbungskosten anerkannten Miet- und Betriebskosten der Mietwohnung in Wien auf bloß 55m<sup>2</sup> sei aus folgenden Gründen unsachgemäß und rechtsunrichtig:

Laut dem Erkenntnis vom 26.5.2010, 2007/13/0095 habe der VwGH erkannt, dass die Kosten für eine zweckentsprechende (Zweit-) Wohnung am Beschäftigungs ort nur nach den jeweiligen konkreten Verhältnissen des Einzelfalles - und nicht in der in der LStR dargestellten Weise (Kürzung nur unter Bezugnahme auf die Wohnungsgröße) ermittelt werden können.

Die Beurteilung der Frage, ob eine "zweckentsprechende Wohnung" am Beschäftigungs ort vorliege, kann sohin keinesfalls allein an Hand der Wohnungsgröße vorgenommen werden. Diese Beurteilung hat vielmehr stets unter Bedachtnahme auf sämtliche Verhältnisse des Einzelfalles zu erfolgen, wonach es primär auf die Kosten und nicht auf die Wohnungsgröße ankomme.

Dass eine allein wohnende Person neben Wohnzimmer und Schlafzimmer über weitere Räumlichkeiten verfüge (den er etwa als Arbeitsraum o.ä. nütze) könne nicht als unüblich bzw. "unzweckmäßig" angesehen werden. Dazu komme, dass die Familie des Beschwerdeführers nach Wien gezogen sei und dieser auch die Wochenenden überwiegend in Wien verbracht habe. Umso mehr sei die Inanspruchnahme eines größeren Raumangebotes welches monatliche Mietkosten von mehr als EUR 2.200,00 mit sich ziehe, in diesem Fall gerechtfertigt.

Der Beschwerdeführer habe bei Beginn seines Berufseinsatzes in Österreich auf das in Wien verfügbare aktuelle Wohnungsangebot zugreifen müssen. Das Angebot an Wohnungen sei in diesem Einzugsgebiet sehr knapp. Er habe anfangs nur einen befristeten Vertrag und habe noch nicht gewusst wie lange er bleiben würde.

Außerdem stünde dem Beschwerdeführer bloß ein begrenzter Zeitraum zur Verfügung um eine passende Unterkunft zu finden: Des Weiteren wolle er Hotelkosten vermeiden und benötigte zudem auch noch einen Wohnsitz, welcher sich in der Nähe seiner Arbeitsstätte befindet.

Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 27. November 2018 aufzuheben und durch einen Bescheid zu ersetzen der die Werbungskosten wie oben beantragt mit Euro 26.400,00 berücksichtige.

Die belangte Behörde hat in Folge die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.02.2019 teilweise abgewiesen und Kosten für die doppelte Haushaltungsführung in der Höhe 11.796,98 € anerkannt; begründet wird dies im Wesentlichen wie im Vorlagebericht ausgeführt wie folgt:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG dürfe der Steuerpflichtige die für den Haushalt und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Dasselbe gelte nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG für Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung seien demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen müsse und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden könne wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten sei mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen.

Die Besonderheit der Anerkennung von Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltungsführung als Abzugsposten von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer bestehe darin, dass unter der Bedingung beruflicher Veranlassung solche Auslagen zum Abzug zugelassen werden, für die ein Abzug wegen ihrer Eigenschaft als Aufwendungen der Lebensführung sonst von vornherein nicht in Betracht käme.

Damit seien im Falle einer Bejahung der beruflichen Veranlassung doppelter Haushaltungsführung die aus einer solchen Haushaltung erwachsenden Auslagen wegen ihres Charakters als Aufwendungen der Lebensführung vom Abzug (nur) solange nicht ausgeschlossen, als mit

ihnen die Kosten u.a. einer zweckentsprechenden Wohnung am Beschäftigungsamt nicht überschritten werden (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148).

Im bereits zitierten Erkenntnis vom 23.11.2011 habe der Verwaltungsgerichtshof die Feststellung der damals belangten Behörde, für die Jahre 2004 und 2005 seien monatliche Wohnungskosten von 800,00 € bezogen auf eine Kleinwohnung von rd. 60m<sup>2</sup> als Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft am Arbeitsort in Wien anzuerkennen, nicht beanstandet; der dortige Beschwerdeführer habe nicht vorgebracht, dass es ihm nicht möglich gewesen wäre, im Zeitraum seines berufsbedingten Aufenthalts in Wien um den von der belangten Behörde angesetzten monatlichen Betrag eine Wohnung anzumieten. Da es nur auf die Kosten ankäme, sei die tatsächliche Größe der Wohnung unbeachtlich.

Die darüber hinausgehenden Aufwendungen, insbesondere wenn sie, wie in der Beschwerde angeführt dadurch erwachsen, dass die Familie des Beschwerdeführers auch am Beschäftigungsamt wohne, seien nicht beruflich veranlasst und daher im Hinblick auf die Bestimmungen des § 20 Abs.1 Z 1 und Z 2 lit a EStG nicht abzugsfähig.

Im vorliegenden Fall erachte die belangte Behörde eine monatliche Miete von 666,00 € + 66,66 € Umsatzsteuer als für eine zweckentsprechende Unterkunft am Beschäftigungsamt Wien für angemessen. Dies deshalb da der durchschnittliche Mietpreis im Jahr 2017 11,10 € betrage.

Zusätzlich seien die Betriebskosten und Kosten für Strom/ Gas werden für 60 m<sup>2</sup> anerkannt worden. Nach Ansicht der belangten Behörde sei dies ausreichend um eine zweckentsprechende Wohnung im \*\*\* Bezirk anzumieten.

Daher werde ersucht die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer machte in seiner Einkommensteuerklärung 2017 Kosten für die doppelte Haushaltsführung der Höhe von 26.400 € geltend.

Im Erstbescheid wurden von der belangten Behörde Kosten für die doppelte Haushaltsführung 10.800 € bzw 900 € anerkannt.

Der Beschwerdeführer ist von seinem Arbeitgeber, \*\*\*2\*\*\*, beginnend mit 1. Juni 2013 von Deutschland nach Österreich entsendet worden. Die Entsendung war ursprünglich bis 31. Mai 2016 befristet und ist nunmehr bis 31. Juli 2018 verlängert worden. Er hat zu Beginn der Entsendung nach Österreich seinen Familienwohnsitz in Deutschland beibehalten und einen weiteren, beruflich bedingten Wohnsitz in Österreich begründet. Im Jahr 2017 liegt der

Mittelpunkt seiner Lebensinteressen aufgrund seiner engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich in Österreich. Der Beschwerdeführer ist von seiner Familie während der Entsendung begleitet worden.

Der Beschwerdeführer machte in seiner Einkommensteuerklärung 2017 Kosten für die doppelte Haushaltsführung der Höhe von 26.400 € geltend.

Diese Kosten ergeben sich aus der Miete pro Monat im Höhe von EUR 2394,24 (für 12 Monate gesamt EUR 28.730,88, der Betriebskosten in Höhe von EUR 6.466,20 und der Strom und Gaskosten in Höhe von EUR 1.296,89. Insgesamt betragen die Kosten für die Wohnung in Wien, EUR 36.493,97.

Der Mietvertrag wurde am 21.05.2013 abgeschlossen. Das Mietverhältnis begann am 20.05.2013.

Der monatliche Hauptzins laut Mietvertrag beträgt EUR 2315,00 pro Monat. Die Wohnung befindet sich in \*\*\*3\*\*\* im Dachgeschoss.

Sie besteht aus drei Etagen und umfasst 155m<sup>2</sup>. Diese drei Etagen umfassen einen Vorraum, zwei Bäder, zwei WCs, zwei Abstellräume, Wohnraum mit Küche samt Herd und Spüle, fünf Zimmer zuzüglich einen Balkon im Ausmaß von 4,29 m<sup>2</sup> und eine Dachterrasse im Ausmaß von 42,07m<sup>2</sup>. Insgesamt werden 201,36 m<sup>2</sup> zu EUR 2315,00 vermietet. Laut Vorbringen des Beschwerdeführers betrug die Miete im Jahr 2017 EUR 2394,24 pro Monat.

Dies ergibt einen Satz von EUR 11,89 Miete pro m<sup>2</sup>.

Im Erstbescheid wurden von der belangten Behörde Kosten für die doppelte Haushaltsführung EUR 10.800 (bzw EUR 900 pro Monat) Gesamtkosten für die Wohnung anerkannt.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 20.02.2019 wurden Kosten für die doppelte Haushaltsführung in der Höhe 11.796,98 € anerkannt. Diese wurde wie folgt ermittelt. Laut Internetrecherche Immobilienscout betrug die durchschnittliche Angebotsnettomiete in Wien \*\*\* im Jahr 2017 durchschnittlich € 11,10/m<sup>2</sup>. Umgelegt auf den gegenständlichen Fall ergeben sich daraus folgende anzuerkennende Werbungskosten: Anzuerkennende Nettomonatsmiete für eine Wohnung mit 60m<sup>2</sup> 666,00 €, plus 10% Umsatzsteuer 66,66 €= Anzuerkennende Bruttomonatsmiete 732,66 € Für 12 Monate 8.791,92 € Bruttomietaufwand plus tatsächliche Betriebskosten laut Erklärung bezogen auf 60m<sup>2</sup> 2.503,04 € plus tatsächliche Kosten für Strom/Gas bezogen auf 60m<sup>2</sup> 502,02 €.

Strittig ist die Höhe der abziehbaren Wohnungskosten für eine zweckentsprechende Wohnung.

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

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, dem Vorbringen der Parteien, sowie dem Mietvertrag vom 21.05.2013

## **3. Rechtliche Beurteilung**

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. für Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

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

Den Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 26.05.2010, 2007/13/0095, folgend, ist auf die Verhältnisse des Einzelfalles einzugehen. Im Folgeerkenntnis vom 23. November 2011, 2010/13/0148, VwSlg. 8678/F, hat der Verwaltungsgerichtshof sodann ausgesprochen, wenn die belangte Behörde mangels anderer Anhaltspunkte zur Ermittlung der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort eine Wohnungsgröße von rund 60 m<sup>2</sup> zu Grunde gelegt habe, könne ihr für sich allein noch nicht entgegentreten werden. Dass es dem (dortigen) Beschwerdeführer nicht möglich gewesen wäre, im Zeitraum seines berufsbedingten Aufenthaltes (in jenem Fall) in Wien um den von der belangten Behörde angesetzten monatlichen Betrag eine Wohnung anzumieten, habe der Beschwerdeführer ebenso wenig vorgebracht, wie er auch nicht konkret darstellte, aus welchen Gründen des Einzelfalles er mit einer solchen Wohnung nicht den beruflich veranlassten Wohnungsbedarf hätte abdecken können (VwGH vom 14.09.2017, Ra 2016/15/0080).

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

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 Beschäftigungsstandort eine Wohnungsgröße von rund 60 m<sup>2</sup> zu Grunde zu legen ist (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148).

Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen welche Größe der Wohnung für eine Person angemessen ist.

Wie bereits festgestellt beträgt der Mietpreis der Wohnung des Beschwerdeführers EUR 11,89 pro m<sup>2</sup>.

Als angemessen ist jedenfalls eine fiktive Wohnung anzusehen, in der eine Person entsprechend leben kann, das heißt eine Wohnung mit Wohnraum Küche, WC, Bad und Schlafzimmer.

Laut dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Mietvertrag besteht die gegenständliche Wohnung aus drei Etagen einem Vorraum, zwei Bädern, zwei WCs, zwei Abstellräumen, einem Wohnraum samt Küche, fünf Zimmern, sowie einem Balkon und einer Dachterrasse.

Die bewohnbare Fläche beträgt 155m<sup>2</sup>. Wie groß die einzelnen Räume tatsächlich sind ist im Mietvertrag nicht aufgeschlüsselt

Im Hinblick auf § 20 Abs 1 EStG 1988 sind diejenigen Kosten zu ermitteln, welche das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer allein wohnenden Person am Beschäftigungsstandort decken.

Alle weiteren Kosten insbesondere die dadurch anfallen, dass die Wohnung entsprechend größer sein muss, da auch die Familie des Beschwerdeführers am Beschäftigungsstandort wohnt, fallen unter private Lebensführung und sind nicht abzugsfähig. Diese Kosten sind nicht beruflich veranlasst. (§20 Abs 1 Z1 und Z2 lit a EStG 1988)

Die Berechnung der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung ist daher als angemessen anzusehen.

Ausgehend der obigen Feststellungen ist ein Ausmaß von 60m<sup>2</sup> für Wohnraum und Küche, WC, Bad und Schlafzimmer nachvollziehbar und angemessen.

Nachdem selbst die gegenständliche Komfortwohnung des Beschwerdeführers ausgestattet mit Balkon und Dachterrasse, zwei WCs und zwei Bäder pro m<sup>2</sup> einen Mietpreis von EUR 11,89 hat, ist der angenommene Durchschnittssatz in Höhe von EUR 11,10 m<sup>2</sup> der belangten Behörde als angemessen anzusehen.

Die anzuerkennenden Kosten betragen **EUR 11.796,98**.

Berechnung:

Monatsmiete netto (60m<sup>2</sup>) EUR 666,00 zuzüglich 10 % Umsatzsteuer EUR 66,66 ergibt eine Monatsmiete brutto von EUR 732,66. Die Mietkosten für ein Jahr betragen daher EUR 8791,92 (732,66 x12)

Zuzüglich Betriebskosten bezogen auf 60m<sup>2</sup> ergeben EUR 2503,00 sowie tatsächliche Kosten für Strom und Gas EUR 502,02.

Ergibt gesamt EUR 11796,98

Der Beschwerde kommt daher schon wie in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt nur teilweise Berechtigung zu, sodass spruchgemäß zu entscheiden war,

#### **4. Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 26. August 2024