

[...]

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Karl Krall in der Beschwerdesache des Bf, Wohnadr., vertreten durch die Stb, über die Beschwerde vom 29.10.2015 (Schriftsatz/Postaufgabe dat. mit 27.10.2015) gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, je vom 18.09.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 und über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2013 sowie Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 2013 zu entnehmen. Die dort enthaltene Abgabenberechnung bildet einen Bestandteil des Spruches dieser Entscheidung.

2. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2013 wird als unbegründet abgewiesen. Der Spruch des angefochtenen Bescheides betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2013 bleibt unverändert.

3. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlung an Einkommensteuer für das Jahr 2015 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid vom 18.09.2015 wird abgeändert und die Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2015 mit € 0,00 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang / Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf) bezog im streitgegenständlichen Jahr 2013 ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer der GmbH.

In der am 25.06.2015 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 machte der Bf Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 15.137,41 als Werbungskosten geltend.

Mit Eingabe vom 26.06.2015 (Schriftsatz dat. 25.06.2015) gab die steuerliche Vertretung des Bf zur Erläuterung des Werbungskostenbegehrens ihres Mandanten für das Kalenderjahr 2013 ua bekannt, dass der Bf von seinem deutschen Arbeitgeber ab 01.07.2012 nach Österreich zu einer Tochtergesellschaft entsandt worden sei. Für die Geschäftsführertätigkeit des Bf sei mit der österreichischen Tochtergesellschaft eine separate Vergütung (siehe Dienstvertrag vom 12.06.2012) vereinbart worden. Der Bf habe in Deutschland ein Eigenheim, das er auch für die Dauer seiner befristeten Entsendung (vom 01.07.2012 bis 30.06.2015) beibehalten habe. Am Beschäftigungsstandort in Österreich habe der Bf bis 30.09.2013 in einer Mietwohnung und ab 01.10.2013 in einer im Mai 2013 erworbenen Eigentumswohnung gewohnt. Da der Bf nach Beendigung seiner Entsendung am 30.06.2015 voraussichtlich wieder nach Deutschland zurückkehren werde, sei seine Ansässigkeit gemäß Art 4 DBA-Deutschland in Deutschland zu sehen. Österreich sei lediglich als Quellenstaat gemäß dem DBA zu werten. Der Bf habe sich im Kalenderjahr 2013 an mehr als 183 Tagen in Österreich aufgehalten. An einigen Tagen sei der Bf in Österreich auch für seinen Deutschen Arbeitgeber tätig gewesen und es unterliege das auf die in Österreich ausgeübte Tätigkeit für die deutsche Gesellschaft entfallende Gehalt der Besteuerung in Österreich (Hinweis auf Art 15 Abs 2 lit b DBA-Deutschland). Der entsprechende Betrag in Höhe von € 4.543,21 sei als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug, für den Österreich das Besteuerungsrecht zustehe, in der Erklärung (Formular L1i) angeführt worden.

Dieser Eingabe war ua. eine Detailberechnung der beantragten Kosten für die doppelte Haushaltsführung im Betrag von € 15.137,41 beigefügt, wobei diese wie folgt aufgegliedert worden war:

Doppelte Haushaltsführung 2013

Mietaufwand: 65m2 (1.1.-30.9.2013)

	mtl.	gesamt
Kaltmiete	470,00	4.230,00
Heizkosten	85,00	765,00
Betriebskosten	35,00	315,00
Summe Mietwohnung	590,00	5.310,00

Kosten für Eigentumswohnung: 118 m² (1.6.2013 - 31.12.2013 *))

Kaufpreis Eigentumswohnungen	232.500,00
Grunderwerbssteuer	8.137,50
Notar	4.262,30
Grundbucheintrag	<u>2.558,00</u>
	247.457,80
20 % Grund u Boden	49.491,56
80% Gebäude	197.966,24
Afa 1,5% für Gebäude (HJ Afa)	1.484,75
	1.484,75
Kaufpreis Inventar (Rest ND 5 Jahre)	7.500,00
Afa (HJ-Afa)	750,00
	750,00
Betriebskosten (€ 281,47 x 6 Monate)	1.688,82
Heizkosten (€ 72,70 x 6 Monate)	436,2
Wasser, Müll, Kaminkehrer (€ 255,92 x 6 Mon.)	<u>1.535,52</u>
	3.660,54
Einrichtungsgegenstände:	
AfA Sofa (€940,89, ND 10 Jahre, Kauf 17.9.13)	47,04
(HJ-Afa = 47,04, RestBW=893,85)	
AfA Bett (€ 710,21, ND 10 Jahre, Kauf 27.11.13)	35,51
(HJ-Afa = 35,51, RestBW=674,70)	
Sofort abziehbare Aufwendungen (div. GWGs)	<u>4.017,00</u>
	4.099,55
Summe Eigentumswohnung	
Gesamtsumme	

(angemessen lt Rz 1038e LSt-RL: € 2.200 pro Monat)

Kosten pro Monat für 1-6/2013:	Mietwhg	590,00	(keine Kürzung)
Kosten pro Monat für 7-9/2013:	Mietwhg	590,00	
	Eigentumswhg	1.665,81	
		2.255,81	
	angemessen:	2.200,00	
für die Monate 7-9/2013 zu kürzen	monatlich	-55,81	
Kosten pro Monat für 10-12/2013:	Eigentumswhg	1.665,81	(keine Kürzung)

Kürzung der Werbungskosten auf max. 2.200,- pro Monat: $55,81 \times 3$ Monate -167,43

Gesamtsumme Wohnungskosten 2013 gekürzt 15.137,41

* Der Übergang von Nutzen und Lasten fand im Juli 2013 statt. Der Einzug in die Eigentumswohnung erfolgte zum 01.10.2013, da in der Eigentumswohnung vor Einzug noch Renovierungsarbeiten vorgenommen sowie Kündigungsfristen für die Mietwohnung eingehalten werden mußten.

Am 08.07.2015 richtet das Finanzamt an den Bf nachfolgendes Ergänzungsersuchen:

„Bitte nennen Sie die Gründe für den Kauf der 118 m² großen Eigentumswohnung (bisher wurde Miete für eine 65 m² Wohnung bezahlt) und was Sie bei Beendigung Ihrer Arbeitsverpflichtung in AT damit zu tun gedenken.“

Wann erlangten Sie davon Kenntnis, dass die Entsendung nach AT am 30.06.2015 beendet wird?

Legen Sie auch alle Rechnungen über geringwertige Wirtschaftsgüter (4.017,00 EUR), sowie den Kaufvertrag in Kopie vor.

Sie beziehen sich bei den Kosten (Wohnungsmiete plus Kosten des Wohnungskaufes) des Zeitraumes 07 bis 09 auf die Grenze der Randzahl 49 der Lohnsteuerrichtlinie 2002 (2.200 EUR monatlich). Dies ist jedoch nicht möglich, da Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung als Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten begründen. Es ist vielmehr auf die Angemessenheit der Wohnkosten abzustellen, wobei die Aufwendungen für eine 118 m² Wohnung für einen Alleinstehenden zu einem erheblichen Teil unter § 20 Einkommensteuergesetz 1988 (nicht abzugsfähige private Aufwendungen) fallen. Einer Doppelverrechnung von Miete und Wohnkaufkosten für den Zeitraum 07-09 wird daher nicht stattgegeben.“

Mit Schreiben vom 31.07.2015 teilte die steuerliche Vertretung des Bf zur Darlegung der Kosten doppelter Haushaltsführung dem Grunde und der Höhe nach im Wesentlichen mit, dass der Bf zum 01.07.2012 von seinem deutschen Arbeitgeber nach Österreich entsendet worden sei. Die größere Eigentumswohnung habe der Bf im Mai 2013 erworben und diese sei aus dem Grunde gewählt worden, dass die Partnerin des Bf sowie die gemeinsamen vier Kinder auch jederzeit zu Besuch kommen und in dieser Wohnung auch übernachten können. Der Bf habe im November 2014 erfahren, dass seine Entsendung nach Österreich mit 30.06.2015 beendet werde würde. Zwischenzeitig sei auch ein Mieter gefunden worden, so dass der Bf diese Eigentumswohnung ab 01.08.2015 vermieten habe können.

Bei der Berechnung der maximal abzugsfähigen Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung eines Expatriat habe man sich an der RZ 1038e LStR genannten Betragsgrenze von € 2.200,00 pro Monat orientiert und die tatsächlich angefallenen Kosten der Monate 7-9/2013 entsprechend gekürzt. Wiederholt wurde zum Abschluss ins Treffen geführt, dass der Bf nicht alleinstehend gewesen sei und die Eigentumswohnung zeitweise auch von seiner Partnerin und den gemeinsamen vier Kindern genutzt worden sei. Als Anlagen angefügt waren die ersten beiden Seiten des Kaufvertrages der Eigentumswohnung sowie div. Kopien von Rechnungen über geringwertige Wirtschaftsgüter (in Summe: € 4.017,00), wobei diese Rechnungen über Mobiliar und Einrichtungsgegenstände in einer gesonderten Aufstellung wie folgt zusammengefasst worden waren:

Aufstellung der Rechnungen für Mobiliar und diverse Einrichtungen

Sofort abziehbare Aufwendungen

	Einzelpreis	Gesamt	AfA
Bauhaus 1	113,85 € 113,85 € 69,00 € 69,00 € 9,95 € 9,95 € -26,99 €	<u>358,61 €</u>	358,61 €
Bauhaus 2	23,24 €	<u>23,24 €</u>	23,24 €
Bauhaus 3	70,90 €	<u>70,90 €</u>	70,90 €
Baumax	45,98 €	<u>45,98 €</u>	45,98 €
Dänisches Bettenlager	139,90 € 15,99 € 139,95 €	<u>295,84 €</u>	295,84 €
Ikea	129,00 € 14,00 € 14,00 € 63,00 € 199,00 €	<u>419,00 €</u>	419,00 €
Lidl	44,49 €	<u>44,49 €</u>	44,99 €
Lutz	163,93 €	<u>163,93 €</u>	163,93 €
Massivum	339,00 € 119,00 € 67,77 €	<u>525,77 €</u>	525,77 €
anteilig Versand und Verpackung (458 € / 1.007 € * 149 €)			
Matratzen Concord	12,90 € 279,90 € 279,90 €	<u>572,70 €</u>	572,70 €
Mömax 1	338,85 € 29,95 € 1,99 €	<u>370,79 €</u>	370,79 €
Mömax 2	398,90 € 99,90 €	<u>498,80 €</u>	498,80 €
Öbau	201,80 € 189,75 €	<u>391,55 €</u>	391,55 €
Obi	42,22 €	<u>42,22 €</u>	42,22 €
SSD	115,46 € 31,26 € 31,26 € 10,00 € 4,70 €	<u>192,68 €</u>	192,68 €
Summe sofort abzugsfähiger Aufwendungen			<u>4.017,00 €</u>

Das Finanzamt erließ am 18.09.2015 den Einkommensteuerbescheid 2013, wobei vom Erklärungs- und Antragsbegehren des Bf insoweit abgewichen wurde, als Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung in Form von Werbungskosten lediglich im Betrag von

€ 7.162,55 bei der Berechnung der Einkommensteuer Berücksichtigung fanden. Zur Begründung wurde vom Finanzamt Folgendes ausgeführt:

„Sie gehen Fehl in der Annahme, dass Ihnen 2.200 EUR in jedem Falle als Kosten für die doppelte Haushaltsführung zuständen. Zutreffend ist vielmehr, dass nur der Aufwand für eine zweckentsprechende Wohnung (für Sie allein) absetzbar ist. Dass Ihre Familie zeitweise auf Besuch in Österreich war, stellt keine Zweckentsprechung dar. Es kommen daher nur die Kosten einer Kleinwohnung in Betracht, die darüber hinausgehenden Kosten sind gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Anerkannt werden daher die Mietkosten der 65 m² Wohnung (wie beantragt) von Jänner bis September i.H.v. 590 EUR monatlich. Äquivalent dazu die Wohnungskosten von Oktober bis Dezember auch i.H.v. 590 EUR/M (das entspricht einer 65 m² Wohnung zu 9,077 EUR/m², inkl. Betriebskosten). Außerdem die Afa für das Sofa und das Bett (82,55 EUR).

Hinweis: Aus dem Umstand, dass die Lohnsteuerrichtlinien eine Obergrenze für die Berücksichtigung der Ausgaben für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstand vorsehen, ist NICHT abzuleiten, dass Ausgaben bis zur besagten Grenze jedenfalls als zweckentsprechend anzuerkennen wären.“

Des Weiteren erließ das Finanzamt mit Datum vom 18.09.2015 gegenüber dem Bf die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszielen für das Jahr 2013 sowie die Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2015.

Gegen die vorstehend angeführten Bescheide, je vom 18.09.2015, erhob die steuerliche Vertretung des Bf mit Eingabe vom 29.10.2015, Postaufgabe am 27.10.2015, folgende Beschwerde:

“Sehr geehrte Damen und Herren!

Namens und auftrags unseres Mandanten erheben wir innerhalb offener Frist Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 18. September 2015, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszielen 2013 vom 18.09.2015, den Vorauszahlungsbescheid für 2015 vom 18. September 2015, und stellen den Antrag,

bei Festsetzung der Einkommensteuer für 2013 EUR 15.137,41 für doppelte Haushaltsführung und EUR 1.578,- für gesetzliche Pensionsversicherungsbeiträge zu berücksichtigen,

die Anspruchszielen für 2013 mit EUR 0,- festzusetzen, die Vorauszahlungen für 2015 mit EUR 0,- festzusetzen.

Sämtliche Bescheide wurden am 24. September 2015 zugestellt, die Beschwerdefrist endet daher am 27.10.2015.

Begründung:

In der Steuererklärung wurden die Kosten für doppelte Haushaltsführung wie folgt geltend gemacht:

Monatlich EUR 590,00 für eine 65 m² Mietwohnung für die Monate 1-9/2013 und EUR 1.665, 81 für eine 118 m² Eigentumswohnung für die Monate 07- 12/2013, wobei die Kosten für den Überlappungszeitraum von 7-9/2013 auf die laut Randzahl 1038e

Lohnsteuerrichtlinien angemessenen EUR 2.200,00 gekürzt wurden. Laut Randzahl 1038e der Lohnsteuerrichtlinien sind als Werbungskosten eines Expatriat die Kosten der Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich abzugsfähig. Dabei ist es nicht schädlich, wenn nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch dessen Familie diese Wohnung benutzt. Abzugsfähig sind die diesbezüglichen Kosten, soweit sie monatlich die für eine zweckentsprechende Unterkunft angemessenen Kosten von maximal EUR 2.200,00 nicht übersteigen. Nach dem Wortlaut dieser Randzahl sind die Kosten für eine zweckentsprechende Unterkunft insoweit als angemessen zu beurteilen, als sie EUR 2.200,- nicht übersteigen. Daher erfolgte für den Zeitraum der Übersiedlung eine entsprechende Kürzung der Kosten.

In der Bescheidbegründung führt das Finanzamt aus, dass nur der Aufwand für eine zweckentsprechende Wohnung für unseren Mandanten alleine absetzbar sei. Der zeitweilige Besuch der Familie in Österreich stelle keine Zweckentsprechung dar.

Im Rahmen der Veranlagung wurden EUR 590,00 für die Monate 1-12/2013, somit EUR 7.080,- anerkannt, weiters die AfA für das Sofa in Höhe von EUR 47,04 und für das Bett in Höhe von EUR 35,51. Die Kosten für diverse - dem Finanzamt belegmäßig nachgewiesene - geringwertige Wirtschaftsgüter (darunter ein Tisch, Stühle, Regal, Kommode, Matratzen, Lampen, etc) wurden nicht anerkannt, obwohl es sich dabei um Gegenstände einer zweckmäßigen Einrichtung handelt.

Wir stellen daher den Antrag, die Kosten der doppelten Haushaltsführung - wie in der Steuererklärung ursprünglich angesetzt - mit EUR 15.137,41 für das Jahr 2013 zu berücksichtigen, in eventu zumindest die Kosten für notwendige Einrichtung anzuerkennen.

Weiters stellen wir den Antrag, Kosten in Höhe von EUR 1.578,- für die gesetzliche Pensionsversicherung als Werbungskosten zu berücksichtigen. Grundsätzlich wurden die Werbungskosten für die gesetzliche Sozialversicherung in Deutschland vom deutschen Gehalt abgesetzt. Da Herr N. ein A1-Formular vorweisen konnte, hat er in Österreich keine weiteren Sozialversicherungsbeiträge bezahlt. Die in Deutschland geleisteten Sozialversicherungsbeiträge wurden sowohl für das deutsche, als auch für das österreichische Dienstverhältnis im Rahmen der Entsendung geleistet. Die Beiträge erreichten die Höchstbeitragsgrundlage und wurden daher grundsätzlich in der deutschen Steuererklärung geltend gemacht. Jedoch ist ein Betrag von EUR 1.578,00 (das sind 24% des Dienstnehmerbeitrags zur gesetzlichen Pensionsversicherung) in Deutschland nicht steuerwirksam. Wir ersuchen, diese Ausgaben für die gesetzliche Sozialversicherung noch im Rahmen der Veranlagung 2013 in Österreich zu berücksichtigen. Da bei Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung im Ausmaß von EUR 15.137,41 sowie der Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von EUR 1.578,00 mit einer Steuergutschrift zu rechnen ist, stellen wir den Antrag,

- die Anspruchsziens für 2013 mit EUR 0,- festzusetzen,*
- die Vorauszahlungen für 2015 mit EUR 0,- festzusetzen.*

Schließlich stellen wir den Antrag auf Aussetzung der in Streit stehenden Beträge (Einkommensteuernachzahlung in Höhe von EUR 3.249, Anspruchsziens in Höhe

von EUR 59,98, Einkommensteuervorauszahlung in Höhe von EUR 3.541,00) bis zur Entscheidung über die Beschwerde."

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.11.2015 mit der Begründung ab, dass diese nicht fristgerecht eingebbracht worden sei. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass für den am 18.09.2015 (Freitag) erstellten Einkommensteuerbescheid der Postlauf am Montag, dem 21.09.2015 begonnen habe. Der Bescheid gelte daher am Mittwoch, dem 23.09.2015 als zugestellt. Mit diesem Tage habe auch die Monatsfrist für die Einbringung einer Beschwerde zu laufen begonnen. Diese sei am 27.10.2015 der Post übergeben (eingeschrieben) worden. Nachdem die Beschwerdefrist am Freitag, dem 23.10.2015 geendet habe, war diese zurückzuweisen.

Mit Eingabe vom 19.11.2015 stellte die steuerliche Vertretung des Bf form- und fristgerecht einen Vorlageantrag mit folgender Begründung:

"Sehr geehrte Damen und Herren!

Namens und auftrags unseres Mandanten stellen wir den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht über unsere am 27.10.2015 eingebrachte Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 18. September 2015, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 vom 18.09.2015, den Vorauszahlungsbescheid für 2015 vom 18. September 2015.

Das Finanzamt Spittal Villach hat mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.11.2015, zugestellt am 17.11.2015, unsere Beschwerde als nicht fristgerecht eingebbracht zurückgewiesen. In der Begründung bezieht sich das Finanzamt offensichtlich auf die Zustellungsifiktion des § 26 (2) Zustellgesetz, wonach die Zustellung am dritten Werktag nach Übergabe an das Zustellorgan als bewirkt gilt, und unterstellt die Zustellung am 23.9.2015.

Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen.

Wie in der Beschwerde ausgeführt, erfolgte die Zustellung am 24.9.2015. Als Nachweis legen wir diesem Schreiben A/ eine Kopie der Bescheide, auf denen unser Eingangsstempel vermerkt ist, sowie B/ einen Auszug aus unserem Posteingangsbuch vor.

Die Monatsfrist endete damit am 24.10.2015. Da der 24.10.2015 ein Samstag war und Montag der 26.10.2015 Nationalfeiertag, endete die Beschwerdefrist am Dienstag, dem 27.10.2015. An diesem Tag wurde unsere Beschwerde nachweislich der Post übergeben und ist damit rechtzeitig eingereicht worden.

Im Übrigen dürfen wir auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zur § 26 (2) 2. Satz ZustellG verweisen (VwGH vom 7.9.2011, 2008/08/0131, mit weiteren Nachweisen).

Da die Beschwerde fristgerecht eingereicht wurde, stellen wir den Antrag, das Bundesfinanzgericht möge bei Festsetzung der Einkommensteuer für 2013 EUR 15.137,41 für doppelte Haushaltsführung und EUR 4.355,00 für gesetzliche Kranken-, Pensions-, und Arbeitslosenversicherungsbeiträge als Werbungskosten berücksichtigen (Änderung gegenüber der ursprünglichen Beschwerde, wo aufgrund eines

Rechenfehlers nur EUR 1.578,00 beantragt wurden), die Anspruchsziens für 2013 mit EUR 0 festzusetzen, die Vorauszahlungen für 2015 mit EUR 0 festzusetzen.

Begründung:

In der Steuererklärung wurden die Kosten für doppelte Haushaltsführung wie folgt geltend gemacht:

Monatlich EUR 590,00 für eine 65 m² Mietwohnung für die Monate 1-9/2013 und EUR 1.665,81 für eine 118 m² Eigentumswohnung für die Monate 07 - 12/2013, wobei die Kosten für den Überlappungszeitraum von 7 - 9/2013 auf die laut Randzahl 1038e Lohnsteuerrichtlinien angemessenen EUR 2.200,- gekürzt wurden.

Laut Randzahl 1038e der Lohnsteuerrichtlinien sind als Werbungskosten eines Expatriat die Kosten der Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich abzugsfähig. Dabei ist es nicht schädlich, wenn nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch dessen Familie diese Wohnung benützen. Abzugsfähig sind die diesbezüglichen Kosten, soweit sie monatlich die für eine zweckentsprechende Unterkunft angemessenen Kosten von maximal EUR 2.200,- nicht übersteigen. Nach dem Wortlaut dieser Randzahl sind die Kosten für eine zweckentsprechende Unterkunft insoweit als angemessen zu beurteilen, als sie EUR 2.200,- nicht übersteigen. Daher erfolgte für den Zeitraum der Übersiedlung eine entsprechende Kürzung der Kosten.

In der Bescheidbegründung führt das Finanzamt aus, dass nur der Aufwand für eine zweckentsprechende Wohnung für unseren Mandanten alleine absetzbar sei. Der zeitweilige Besuch der Familie in Österreich stelle keine Zweckentsprechung dar.

Im Rahmen der Veranlagung wurden EUR 590,- für die Monate 1 - 12/2013, somit EUR 7.080,00 anerkannt, weiters die AfA für das Sofa in Höhe von EUR 47,04 und für das Bett in Höhe von EUR 35,51. Die Kosten für diverse - dem Finanzamt belegmäßig nachgewiesene - geringwertige Wirtschaftsgüter (darunter ein Tisch, Stühle, Regal, Kommode, Matratzen, Lampen, etc) wurden nicht anerkannt, obwohl es sich dabei um Gegenstände einer zweckmäßigen Einrichtung handelt.

Wir stellen daher den Antrag, die Kosten der doppelten Haushaltsführung - wie in der Steuererklärung ursprünglich angesetzt - mit EUR 15.137,41 für das Jahr 2013 zu berücksichtigen, in eventu neben den bisher anerkannten Kosten zumindest auch die Kosten für notwendige Einrichtung anzuerkennen.

Weiters stellen wir den Antrag, Kosten in Höhe von EUR 4.355,- für die gesetzliche Kranken-, Pensions- und Arbeitslosenversicherung als Werbungskosten zu berücksichtigen. Grundsätzlich wurden die Werbungskosten für die gesetzliche Sozialversicherung in Deutschland vom deutschen Gehalt abgesetzt.

Da Herr N. ein A1-Formular vorweisen konnte, hat er in Österreich keine weiteren Sozialversicherungsbeiträge bezahlt. Die in Deutschland geleisteten Sozialversicherungsbeiträge wurden sowohl für das deutsche, als auch für das österreichische Dienstverhältnis im Rahmen der Entsendung geleistet. Die Beiträge erreichten die Höchstbeitragsgrundlage und wurden daher grundsätzlich in der deutschen Steuererklärung geltend gemacht. Jedoch ist ein Betrag von EUR 4.355,00 in Deutschland nicht steuerwirksam, da die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge nach dt. Steuerrecht

als Sonderausgaben mit Kürzungsabschlägen bzw. nur anteilig berücksichtigt werden. Wir ersuchen, diese anteiligen Ausgaben für die gesetzliche Sozialversicherung noch im Rahmen der Veranlagung 2013 in Österreich als Werbungskosten zu berücksichtigen und legen als Nachweis C/eine Aufstellung der bezahlten und der in Deutschland (nicht) wirksam gewordenen Beiträge zur gesetzlichen Kranken-, Pensions- und Arbeitslosenversicherung vor.

Da bei Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung im Ausmaß von EUR 15.137,41 sowie der Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von EUR 4.355,00 mit einer Steuergutschrift zu rechnen ist, stellen wir den Antrag, die Anspruchszinsen für 2013 und die Vorauszahlungen für 2015 mit EUR 0 festzusetzen."

Mit Bericht vom 25.05.2016 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden zur Entscheidung vor und führte darin unter anderem Folgendes aus: "Sachverhalt:

Der in Deutschland ansässige Beschwerdeführer (Bf.) begeht die Anerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von € 15.137,41 im Zusammenhang mit einer im Jahre 2013 am Arbeitsort in Österreich erworbenen Eigentumswohnung in der Größe von 118m². Daneben macht der Bf. auch die Kosten für eine im Zeitraum 01. Juli 2012 bis 01.09.2013 angemieteten Wohnung von monatlich € 590,-- geltend. Vom Finanzamt wurden im Erstbescheid nur die Kosten in Höhe der Miete für die Wohnung für zwölf Monate samt Afa für ein im Jahre 2013 angeschafftes Bett, sowie ein Sofa in Höhe von insgesamt € 7.162,55 anerkannt. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid wurde mit Beschwerdevorentscheidung wegen Verspätung zurückgewiesen. Aufgrund der mit dem Vorlageantrag übermittelten Unterlagen wird die Feststellung der Verspätung von Seiten des Finanzamtes nicht aufrecht erhalten. Im Vorlageantrag wird zusätzlich die Berücksichtigung der Kosten für die in Deutschland entrichtete gesetzliche Pensionsversicherung in Höhe von € 1.578,--, als Werbungskosten begeht.

Beweismittel:

Beilage zur Einkommensteuererklärung

Schreiben des Bf. vom 31.07.2013

Beschwerde

Vorlageantrag

Stellungnahme:

Das Finanzamt beantragt im Hinblick auf die Kosten der doppelten Haushaltsführung die Abweisung der Beschwerde sowie die Berücksichtigung der Kosten für die Pensionsversicherung im beantragten Ausmaß.

Begründung:

Der Bf. wurde ab 01.07.2012 befristet nach Österreich entsendet (aus diesem Grund blieb er auch in Deutschland sozialversichert). Ab dem Zeitpunkt seiner Tätigkeit bewohnte er in Österreich eine Mietwohnung im Ausmaß von rd. 65 m². Im Mai 2013 kaufte der Bf. eine Eigentumswohnung um einen Kaufpreis von € 240.000,-- zuzüglich Nebenkosten. Nach

Ansicht des Finanzamtes ist die Anschaffung der gegenständlichen Eigentumswohnung durch private Gründe (Vermögensschaffung) veranlasst, da die Anschaffung einer Eigentumswohnung am Arbeitsort aufgrund des befristeten Arbeitsverhältnisses (und nachdem er bereits eine günstige Mietwohnung bewohnte) nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht. Als unvermeidbare Kosten der doppelten Haushaltsführung sind daher nur Aufwendungen in Höhe der Kosten der bisherigen Mietwohnung anzuerkennen.

Die Höhe der Anspruchsziens, sowie der Einkommensteuervorauszahlungen 2015 stellen eine Folge der Nichtanerkennung der beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung dar."

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Vorweg gilt festzuhalten, dass die steuerliche Vertretung des Bf im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens unter Vorlage zweckdienlicher Unterlagen den zutreffenden Nachweis darüber zu führen vermochte, dass die von Seiten der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 12.11.2015, herangezogenen Zurückweisungsgründe iSd § 260 Abs 1 lit b BAO, nicht vorgelegen waren und demnach die Zurückweisung der Beschwerden zu Unrecht erfolgte.

In Anbetracht der zu würdigenden Sach- und Aktenlage stellt das Bundesfinanzgericht daher fest, dass die gegen die angefochtenen Bescheide am 29. Oktober 2015 beim Finanzamt Spittal Villach eingelangten Bescheidbeschwerden, unter Wahrung bzw. Einhaltung der Beschwerdefrist gemäß § 245 Abs 1 BAO, fristgerecht eingebracht worden waren.

A. Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013:

1. Kosten doppelter Haushaltsführung:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob und in welchem angemessenen Betragssausmaß die Obergrenze von abziehbaren Werbungskosten für Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort im Falle des Vorliegens einer doppelten Haushaltsführung – unter Beachtung der Verhältnisse des Einzelfalles - zu ziehen sind.

1.1. Feststellungen:

1.2. Außer Streit steht, dass der Bf im Streitjahr 2013 aus beruflichen Gründen (Anmerkung: Befristete Auslandsentsendung zu einer österreichischen Tochtergesellschaft) dazu gehalten war neben seinem ständigen Familienwohnsitz in Deutschland (Anmerkung: Besitz eines Eigenheimes in Düsseldorf, wo seine Partnerin und die gemeinsamen Kinder wohnten = Familienwohnsitz) auch im Einzugsbereich seines Beschäftigungsstandortes (Gödersdorf) einen Zweitwohnsitz zu begründen.

1.3. Evident ist, dass der Bf im Einzugsbereich seines Beschäftigungsstandortes (Entfernung ca. 6 Km) im Zeitraum 1-9/2013 eine möblierte Mietwohnung mit einer Wohnnutzfläche von ca. 65 m² als berufsbedingten Zweitwohnsitz (in Villach) nutzte und dafür einen

monatlichen Mietzins iHv. € 470,00 (= Kaltmietpreis iHv € 7,23 / m²) sowie an monatlichen Betriebskosten € 120,00 bezahlt hat.

1.3.1. Fest steht, dass vom Bf dieser unvermeidbar beruflich erwachsene Mehraufwandsbetrag (Mietzins inkl. BK: € 590,00 x 9 Monate) im Betrag von € 5.310,00 vom Bf als Werbungskosten geltend gemacht worden war und insoweit der Höhe nach auch zur Gänze vom Finanzamt unter dem Titel Kosten doppelter Haushaltsführung steuerlich anerkannt worden war.

1.4. Unstrittig ist, dass der Bf mit Kaufvertrag vom 13. Mai 2013 eine gleichfalls im Einzugsbereich seines Beschäftigungsortes gelegene (gebrauchte) Eigentumswohnung (in Villach, Entfernung ca. 6 Km) im Ausmaß von ca. 118 m² Wohnfläche zzgl. 2 Balkone, bestehend aus Vorraum, WC, Küche und Wohnzimmer im Untergeschoss sowie Galerie, Bad, 3 Schlafzimmer, Diele und Abstellraum im Obergeschoss samt Kellerabteil und zwei Tiefgaragenplätzen und einen KFZ-Freistellplatz zu einem Kaufpreis von € 240.000,00 (inkl. Teilkaufpreis für mitverkauftes Mobiliar von € 7.500,00) erwarb.

1.4.1. Evident ist, dass vom Bf als Grund für den Kauf der in Rede stehenden Eigentumswohnung mit einer Wohnfläche von ca. 118 m² einzig die Befriedigung von (privaten) Wohnbedürfnissen seiner Familienmitglieder (Partnerin und gemeinsamen 4 Kindern), im Falle von Besuchsaufenthalten, ins Treffen geführt worden war. Des Weiteren steht fest, dass der in Rede stehende Wohnungseigentumserwerb auch nicht auf Umständen einer beabsichtigten „Familienwohnsitzverlegung“ an den Beschäftigungsort des Bf beruhte.

1.4.2. Die durch den Wohnsitzwechsel bzw. den Eigentumswohnungserwerb in Villach (Anmerkung: Nach Angaben des Bf erfolgte dessen Einzug in die Eigentumswohnung nach vorgenommenen Sanierungs- bzw. Renovierungsarbeiten am 01.10.2013.) bedingt erwachsenen Aufwendungen im Betrag von € 9.994,84 schlüsselte der Bf wie folgt auf:
AfA für 6 Monat Gebäude: € 1.484,75, Hj-Afa Inventar: € 750,00, Betriebskosten: € 3.660,54, Afa für Sofa und Bett: € 82,55 und Aufwendungen für div. GwG laut Aufstellung im Betrag von € 4.017,00.

1.4.3. Aus den Inhalten der vorgelegten Rechnungen und Zahlungsbelege betreffend die geltend gemachten geringwertigen Wirtschaftsgüter (GwG) in Form von Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 im Betrag von € 4.071,00 geht zudem unzweifelhaft hervor, dass die individuellen Ausgaben (einzelne Anschaffungen mit nicht mehr als € 400,00) des Bf für die gebrauchte Eigentumswohnung (Zweitwohnsitz) sowohl „Renovierungsmaterialien“ als auch Kosten für „Wohnraumeinrichtung“ betroffen haben.

Die betragsmäßige Detailaufschlüsselung der GwG zeigt, dass vom Bf für die Eigentumswohnung einerseits „Sanierungsmaterialaufwendungen“ im Betrag von € 1.434,00 (= Bauhaus1: € 358,61, Bauhaus2: € 23,23, Bauhaus3: € 70,90, Baumax: € 45,98, Lidl: € 44,99, Lutz: € 163,93, Mömax2: € 99,90, Obi: € 42,22 und SSD: € 192,68) und andererseits „Einrichtungs- bzw. Mobiliarausstattungskosten“ im Betrag von € 2.583,00 (Dänisches Bettenlager: € 295,84, Ikea: € 419,00, Massivum: € 525,77, Matratzen Concord: € 572,70, Mömax1: € 370,79; Mömax2: € 398,90) verausgabt worden waren.

1.4.4. Unter Hinweis auf die Betragsgrenze von € 2.200,00 pro Monat lt. Rz 1038e LStR machte der Bf in Folge für die Monate 7-9/2013 (sog. Überlappungszeitraum) einen Aufwandsbetrag iHv € 4.830,00 (= mtl. Betrag von € 1.665,81, gekürzt um € 55,81/Monat) und für die Monate 10-12/2013 einen Aufwandsbetrag iHv € 4.997,43 (= mtl. Betrag von € 1.665,81) für die Eigentumswohnung (Zweitwohnsitz) unter dem Titel doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten geltend.

1.4.5. Evident ist, dass von Seiten des Finanzamtes eine sog. Angemessenheitsprüfung der geltend gemachten Doppelwohnsitzkosten im Betrag von € 9.827,43 - resultierend aus dem Wohnungseigentumserwerb - vorgenommen worden war.

Auf Grund der Sach- und Aktenlage ist das Finanzamt schlussfolgernd davon ausgegangen, dass eine 65 m² Mietwohnung, wie sie der Bf bereits im Zeitraum vom 1.1. - 30.09. des Streitjahres 2013 am Beschäftigungsstandort genutzt habe als ausreichend zu werten sei um hiermit das berufliche Wohnbedürfnis des Bf am Betriebsstandort abzudecken. Zur Ermittlung von unvermeidbaren Mehrkosten für eine zweckentsprechende Mietwohnung im Einzugsbereich des Beschäftigungsstandortes (Gödersdorf) hat das Finanzamt daher die (nachgewiesenen) monatlichen Miet- und Betriebskosten für eine 65 m² Mietwohnung im Betrag von € 590,00 (= Bruttomietpreis: € 9,08 / m²) herangezogen. Unter Ansatz dieser Schätzungsgröße wurden vom Finanzamt für den Streitzeitraum 07 - 12/2013 ein „angemessener“ Mehraufwandsbetrag iHv € 1.852,56 für den berufsbedingten Doppelwohnsitz am Beschäftigungsstandort ermittelt (= € 590,00 x 3 Monate, zuzgl. Afa für Sofa und Bett: € 82,56) und als Werbungskosten anerkannt. Der darüber hinausgehende Aufwandsbetrag iHv € 7.974,87 (= € 9.872,43 abzügl. € 1.852,56) wurde vom Finanzamt zur Gänze den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 zugeordnet.

1.5. Rechtslage und rechtliche Würdigung:

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 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.

Ziel und Zweck dieser Regelung ist es zu verhindern, dass Steuerpflichtige, welche Lebensführungskosten mit ihrer beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit verbinden können, besser gestellt werden, als jene, welche diese Möglichkeit nicht haben.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung, zu denen auch die Kosten der Befriedigung privater Wohnbedürfnisse zählen, sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig. 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 Grenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort zu ziehen. Die Besonderheit der Anerkennung von Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung als Abzugsposten von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer besteht 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 sind im Falle einer Bejahung der beruflichen Veranlassung doppelter Haushaltsführung die aus einer solchen Haushaltsführung 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 Beschäftigungsstandort nicht überschritten werden (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148 und die darin zitierte Vorjudikatur).

Die Berücksichtigung eines „Mehraufwandes“ unter dem Titel Werbungskosten, veranlasst durch eine berufsbedingte doppelte Haushaltsführung, kommt daher nur dann in Betracht, wenn der „zweckentsprechende Mehraufwand“ ausschließlich bzw. zumindest überwiegend durch berufliche Umstände und nicht bloß durch private oder durch ein Zusammenwirken beruflicher und privater Umstände verursacht wird.

Als abzugsfähige Kosten der Unterbringung am Arbeitsort kommen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss. Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort zu ziehen; die darüber hinausgehenden Beträge sind gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096; VwGH 29.01.2015, 2011/15/0173).

Nach der VwGH-Judikatur ist allerdings bezüglich der anzuerkennenden Wohnungsgröße auf die Verhältnisse des Einzelfalles abzustellen (VwGH 26.05.10, 2007/13/0095).

Im Erkenntnis vom 23.11.2011, 2010/13/0148 hat der VwGH die Kürzung auf Basis einer Kleinwohnung von 60 m² bestätigt; der Bf hätte nicht vorgebracht, warum es ihm nicht möglich gewesen wäre, um den vom UFS angesetzten monatlich Betrag von 800 € eine Wohnung anzumieten. Der Restwert einer Wohnungseinrichtung, der nach Beendigung einer doppelten Haushaltsführung verbleibt, darf nicht steuermindernd durch eine „Restwertabschreibung“ berücksichtigt werden (BFG 15.10.2014, RV/2100512/2012) - Sofern bei einer Eigentumswohnung und deren Einrichtung am Berufsort nicht die Vermögensbildung im Vordergrund steht, können die AfA sowie die diesbezüglichen Betriebskosten – allenfalls anteilig für eine zweckentsprechende Wohnungsgröße – abgesetzt werden (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 16 Rz 56, Stichwort: doppelte Haushaltsführung, lit. h).

Nach übereinstimmender Auffassung der oben angeführten VwGH-Judikatur und Schrifttum der sich auch das Bundesfinanzgericht anschließt, ist die Grenze der abziehbar beruflich erwachsenen Kosten einer doppelten Haushaltsführung mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung (Unterkunft und Wohnungsausstattung) am Beschäftigungsamt – unter Beachtung der Verhältnisse des Einzelfalles – zu ziehen.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht hat das Finanzamt unter Bedachtnahme auf das Vorliegen der befristeten Arbeitsentsendung des Bf sowie des Umstandes der Nutzung einer bereits zur Verfügung gestandenen und mit Möbeln ausgestatteten Mietwohnung (Wohnnutzfläche: 65 m²) im Einzugsbereich des Beschäftigungsamtes die Feststellung getroffen, dass der dem Bf im Streitjahr 2013 resultierend aus Wohnungseigentumserwerb mit einer Wohnnutzfläche von ca. 118 m² am Beschäftigungsamt erwachsene Mehraufwand (Anschaffungskosten der gebrauchten Eigentumswohnung, Sanierungs- und Wohnraumausstattungskosten, Betriebskosten) im Wesentlichen von außerberuflichen Überlegungen und Beweggründen, nämlich von Wohnbedürfnissen der Familienmitglieder des Bf sowie auch dessen privater Vermögensbildung veranlasst bzw. geprägt worden ist.

Daraus schlussfolgernd hat das Finanzamt im Beschwerdefall das Vorliegen der Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung zwar dem Grunde nach anerkannt, die durch den Wohnungswechsel im Jahr 2013 am Beschäftigungsamt vom Bf geltend gemachten Mehraufwendungen - veranlasst durch den Erwerb einer gebrauchten Eigentumswohnung (Wohnnutzfläche: 118 m²) - jedoch wegen Überschreitung von angemessenen Grenzen von Kosten des gewöhnlichen Haushaltsbedarfs eines berufsbedingten Zweitwohnsitzes lediglich in gekürzter Höhe zum Abzug als Werbungskosten zugelassen.

Die von der belangten Behörde im Vorlagebericht dargelegte Feststellung, dass der vom Bf im Mai 2013 erfolgte Eigentumswohnungserwerb - unter Beachtung des unbestritten vorliegenden befristeten Dienstverhältnisses des Bf - von außerberuflichen Überlegungen, nämlich von einer privaten Vermögensanlage und dem Wohnbedarf für eine mehrköpfige Familie mitgeprägt gewesen war, wird auch vom Bundesfinanzgericht geteilt. Dies vor allem deshalb, da in Anbetracht der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage kein plausibler Grund dafür erkennbar ist, dass der Wohnsitzwechsel des Bf am Beschäftigungsamt im Streitjahr 2013 von einer Mietwohnung (Wohnnutzfläche ca. 65 m²) in eine (gebrauchte) Eigentumswohnung (Wohnnutzfläche ca. 118 m²) auf überwiegend berufsspezifischen Umständen beruht haben solle.

Vom Bundesfinanzgericht wird unter Beachtung der eingangs zitierten VwGH-Judikatur die Auffassung vertreten, dass eine Wohnung im Ausmaß von ca. 65 m² Wohnnutzfläche eine durchaus zweckentsprechend ausreichende Unterkunft für den Bf (als Einzelperson) im Einzugsbereich seines Beschäftigungsamtes (Gödersdorf) darzustellen vermag.

Im Übrigen vermochte der Bf im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens nicht entscheidungsrelevant darzulegen, dass er seinen beruflich veranlassten Wohnbedarf für die befristete Dauer seiner Auslandsentsendung nur durch den Ankauf einer

Eigentumswohnung mit einer Wohnnutzfläche von ca. 118 m² im Streitjahr 2013 abdecken hätte können. Mit der Argumentationslinie, dass die Anschaffung der in Rede stehenden Eigentumswohnung deshalb erforderlich gewesen sei, um dadurch die Wohnbedürfnisse von Familienmitgliedern (Partnerin und Kinder) anlässlich von Besuchsaufenthalten zu befriedigen, zeigt der Bf zweifelsfrei selbst auf, dass private Beweggründe für den Wohnungseigentumserwerb am Beschäftigungsamt ausschlaggebend gewesen waren.

Angesichts aller Gesamtumstände des Beschwerdefalles wurde in typisierender Betrachtungsweise von Seiten des Finanzamtes auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher zu Recht der gesamte als unangemessen bzw. überhöht zu wertende Mehraufwand, resultierend aus dem Ankauf der gebrauchten Eigentumswohnung (Wohnnutzfläche: 118 m²) am Beschäftigungsamt (Kaufpreis inkl. aller Nebenkosten) als auch der für die gebrauchte Eigentumswohnung für die Sanierung- und Erhaltung aufgewendete Reparatur(material)aufwand, dem Bereich der unbeachtlichen Vermögensphäre des Bf zugeordnet.

Im Hinblick auf § 20 EStG 1988 und des Beschwerdevorbringens des Bf gilt es im vorliegenden Beschwerdepunkt von Seiten des Bundesfinanzgerichtes allerdings zu überprüfen, ob von Seiten des Finanzamtes die unvermeidbaren Mehraufwendungen für Wohnungskosten (Unterkunft und zweckmäßige Wohnraumausstattung), die das durchschnittliche Wohnbedürfnis des Bf am Beschäftigungsamt für das Streitjahr 2013 abzudecken vermochten, in angemessener Betragshöhe ermittelt und berücksichtigt worden sind.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes spiegelt sowohl der Anschaffungswert als auch der zu beurteilende Sanierungs- und Erhaltungsaufwand (Parkettböden, Fliesenkleber, Rauchmelder, Hohlwanddosen, div. Armaturen, Brausestange, Handwaschbecken, Wand-WC, etc.) der vom Bf im Mai 2013 gekauften gebrauchten Eigentumswohnung (Wohnnutzfläche ca. 118 m²) - für sich betrachtet - klar die Interessen einer privaten Vermögensanlage wieder. Daraus folgt, dass die vom Bf unter Ansatz von betrieblichen Abschreibungsregeln (Halbjahres-AfA vom Anschaffungswert, Sofortabschreibung GwG) ermittelten und insoweit geltend gemachten Mehraufwendungen der im Streitjahr 2013 erworbenen (gebrauchten) Eigentumswohnung auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes den steuerlich unbeachtlichen Kosten der privaten Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG 1988 näher stehen als die Kosten, die typischerweise und notwendigerweise mit einer berufsbedingt doppelten Haushaltsführung verbunden sind. Auf Grundlage dieser Fakten waren daher die vom Bf unter dem Titel „GwG“ geltend gemachten Mehraufwendungen, erwachsen aus Erhaltungs- und Sanierungsarbeiten der (gebrauchten) Eigentumswohnung, im Betragsumfang von € 1.434,00 (= Bauhaus1: € 358,61, Bauhaus2: € 23,23, Bauhaus3: € 70,90, Baumax: € 45,98, Lidl: € 44,99, Lutz: € 163,93, Mömax2: € 99,90, Obi: € 42,22 und SSD: € 192,68) – aus den nachstehend dargelegten Gründen - nicht gesondert als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Im Lichte der vorstehend angeführten Kommentar- und VwGH-Judikatur findet es das Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall als berechtigt und zulässig, wenn das Finanzamt das Wohnbedürfnis des Bf im Einzugsbereich seines Beschäftigungsortes für das Streitjahr 2013 mit einer zweckentsprechend ausgestatteten Mietwohnung (= Wohnraum mit gutem Wohnwert) im Ausmaß von ca. 65 m² Wohnnutzfläche und eines ortsüblichen monatlichen Durchschnittmietzinses iHv € 470,00 (= Kaltmietpreis iHv € 7,23 / m²), als zweckentsprechend und ausreichend erachtet hat.

Des Weiteren lässt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch unter Zugrundelegung von monatlichen Betriebskosten iHv € 120,00 bei einer Mietwohnungsgröße von 65 m² ein durchaus zweckentsprechender Gesamtwohnungsaufwand im Betrag von monatlich € 590,00 errechnen, der als unvermeidbarer Mehraufwand eines Doppelwohnsitzes, gelegen im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes (Gödersdorf), in Form von Werbungskosten zum Ansatz kommen kann.

Anzumerken gilt auch, dass der vom Finanzamt herangezogene Wertansatz des Kaltmietpreises von € 7,23 / m² dem betragsmäßigen Fremdvergleich eines durchschnittlichen Mietertrages einer Mietwohnung in Villach (Stadt) ab 60 m², der bei sehr gutem Wohnwert ca. € 7,6 je m² (bei gutem Wohnwert ca. € 6,2 / m²) laut Immobilienpreisspiegel 2014 beträgt, standhält und insoweit auch vom Bundesfinanzgericht als schlüssige Schätzungsgröße (iHv € 7,23 / m²) zur Ermittlung einer Obergrenze von abziehbaren laufenden (monatlichen) Wohnungskosten angesehen wird. Auch der vom Finanzamt herangezogene monatliche Wertansatz im Betrag ausmaß von € 120,00 für laufende Betriebskosten einer 65 m² Wohnung im Raum Villach wird vom Bundesfinanzgericht der Höhe nach als schlüssig bestätigt.

Dass sich das Finanzamt bei der Ermittlung der unvermeidbaren Mehraufwendungen des Bf für das Wohnen im Einzugsbereich seines Beschäftigungsortes (Gödersdorf) auf die monatliche Betragsgröße von € 590,00 gestützt hat und diesen Wertansatz als Obergrenze von laufend abziehbaren Wohnungskosten für einen zweckentsprechenden Zweitwohnsitz (Mietwohnung mit ca. 65 m² Wohnnutzfläche) des Bf am Beschäftigungsort als angemessen für das gesamte Kalenderjahr 2013 erachtet hat, kann vom Bundesfinanzgericht in Würdigung der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Soweit sich der Bf hinsichtlich der maximal abzugsfähigen Mehraufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung auf die Ausführungen in Rz 1038e (betr. die steuerliche Behandlung von Kostenersätzen an Expatriates) der Lohnsteuerrichtlinien 2002 bezieht und daraus ableitet, dass beantragte Doppelwohnsitzkosten bis zur Obergrenze von € 2.200,00 pro Monat für den Streitzeitraum 7-12/2013 jedenfalls als Werbungskosten abgezogen werden könnten, so ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt dieser Auffassung nicht gefolgt ist. Zudem ist aus dem Umstand, dass die Lohnsteuerrichtlinien eine monatliche Betragsobergrenze für Kosten doppelter Haushaltsführung vorsehen, nicht abzuleiten, dass Ausgaben jedenfalls bis zur besagten

Grenze ohne eine Angemessenheits- und Zweckmäßigsprüfung als Werbungskosten anzuerkennen wären.

Ob die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien im Sinne der Auffassung des Bf zu interpretieren sind, kann aber beschwerdegegenständlich gänzlich dahingestellt bleiben, weil die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen können (vgl. VwGH 25.10.2000, 99/13/0016, VwGH 22.02.2007, 2002/14/0140).

Ungeachtet davon gilt es jedoch sehr wohl die aktuelle Rechtsprechung des VwGH zu beachten, wonach die tatsächlich angefallenen Doppelwohnsitzkosten des jeweiligen Einzelfalles einer Angemessenheitsprüfung unterliegen und die Obergrenze von abziehbaren Wohnungskosten mit der Höhe von Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort zu ziehen ist (VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0080).

Nach dem Beschwerdevorbringen des Bf steht allerdings auch die Rechtsfrage in Streit, ob die vom Bf für Wohnungseinrichtungsgegenstände, der ab 01.10.2013 beruflich als Doppelwohnsitz genutzten Eigentumswohnung, in Form von AfA-Beträgen (Sofa und Bett: € 82,55) sowie unter dem Titel geringwertige Wirtschaftsgüter (laut Aufstellung: € 2.583,00 für Tisch, Stühle, Kommode, Matratze, Lampen, etc.) geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten abzugängig sind.

Hierzu vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass bei NSA-Einkünften sehr wohl auch erforderliche Anschaffungen von Wohnungseinrichtungsgegenständen bei Vorliegen einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung ihrer Verwendung und dem Zweck nach der Abnutzung unterliegen und daher insoweit in Form von AfA-Beträgen bzw. als geringwertige Wirtschaftsgüter (GwG) zum Werbungskostenabzug führen können. Dies deshalb, da die organisatorische Gestaltung der privaten Sphäre auch dann zur Einkommensverwendung zählt, wenn dadurch eine Erwerbstätigkeit erst ermöglicht oder erleichtert wird.

Für den Beschwerdefall ergibt sich daraus, dass die vom Bf in Form des Vermögensabgangs (AfA-Beträge und GwG für zweckmäßige Wohnungseinrichtungsgegenstände) geltend gemachten Mehraufwendungen im Betrag von € 2.665,55 für den ab 01.10.2013 beruflich genutzten Doppelwohnsitz (Wohnraumausstattung der Eigentumswohnung) des Bf insoweit seiner Einkünftezielung gedient haben und dementsprechend auch als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

In Anbetracht der vorstehend angeführten Sachverhaltsfeststellungen und Erwägungen ergeben sich im gegenständlichen Beschwerdepunkt zusammenfassend die nachfolgend als angemessen und abziehbar zu wertenden Kosten der doppelten Haushaltsführung des Bf für das Streitjahr 2013:

Werbungskosten:	Erstbescheid	Erkenntnis
laufende Unterkunftskosten	5.640,00	5.640,00

laufende Betriebskosten	1.440,00	1.440,00
AfA-Beträge (Sofa u. Bett)	82,55	82,55
GwG / Einrichtungsgegenstände	0	2.583,00
Summen	7.162,55	9.745,55

2. Anteilige (unberücksichtigte) Beiträge zur gesetzlichen ausländischen Kranken-, Pensions- und Arbeitslosenversicherung:

Evident ist, dass der Bf im Streitjahr 2013 als Arbeitnehmer in Deutschland auf Grund gesetzlicher Beitragspflicht Kranken-, Pensions- und Arbeitslosenversicherungsbeiträge sowohl für das deutsche, als auch für das österreichische Dienstverhältnis im Rahmen seiner Auslandsentsendung geleistet hat.

Aus den vom Bf im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Beweis- und Berechnungsgrundlagen (ua. Berechnungsaufstellung laut Beilage zum Vorlageantrag vom 19.11.2015; Einkommensteuerbescheid für 2013 des Finanzamtes Düsseldorf-Nord vom 28.06.2016) geht klar hervor, dass die von ihm geltend gemachten ausländischen Sozial- und Pensionsversicherungsbeiträge in Höhe von € 4.355,00 auf tatsächlich geleisteten Arbeitnehmerbeträgen beruhen.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 war daher insoweit statzugeben, als unstrittig die Voraussetzungen für die Anerkennung von geleisteten Pflichtversicherungsbeiträgen des Bf zu ausländischen Krankenversicherungs- und Pensionsversicherungsträgern im Betrag von € 4.355,00 als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 vorliegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

B. Bescheidbeschwerde betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2013:

Mit Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 vom 18.09.2013 wurde für das Jahr 2013 eine Abgabenschuld (Anspruchszinsen) in Höhe von € 59,98 berechnet. Vom Finanzamt wurden die Anspruchszinsen iSd § 205 BAO – ausgehend vom Nachforderungsbetrag in Höhe von € 3.249,00 (lt. Bescheid vom 18.09.2015: Einkommensteuerfestsetzung 2013) – errechnet und festgesetzt.

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind gemäß § 205 Abs. 1 BAO für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei die Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107). Da eine rechtskräftige Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung vom Gesetz nicht verlangt wird (VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036), ist daher eine Anfechtungsmöglichkeit mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, nicht gegeben.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Diesfalls erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern es ergeht ein weiterer Anspruchs- oder Gutschriftszinsenbescheid (VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316).

Nach den Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (RV 311 BlgNR 21. GP, 210 ff.) der oben zitierten Gesetzesbestimmung entstehen Ansprüche auf Anspruchszinsen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde (VwGH 24.09.2008, 2007/15/0175). Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist allein von der zeitlichen Komponente, nämlich wann der Einkommensteuerbescheid dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben wurde, und von der Höhe des darin angeführten Nachforderungsbetrages abhängig.

Dies erklärt sich aus dem Normzweck des § 205 BAO, der darin besteht, dass Anspruchszinsen schlüssigweg nur mögliche Zinsenvorteile bzw. -nachteile ausgleichen sollen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (RV 311 BlgNR 21. GP, 196; VwGH 24.09.2008, 2007/15/0175). Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (Ritz, BAO5, Tz 2 zu § 205), und steht diese nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Das gegenständliche Beschwerdevorbringen stellt ausschließlich auf den Inhalt der Berechnung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2013 ab, wobei sinngemäß eingewandt wurde, dass die unter dem Titel als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemachten Aufwendungen (Kosten für doppelte Haushaltsführung und Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Kranken-, Pensions- und Arbeitslosenversicherung) mit zu niedrigen Beträgen berücksichtigt worden waren. Dieser Einwand war aber nicht geeignet, die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Anspruchszinsen in Frage zu stellen.

Da keine Gründe vorgebracht wurden, die geeignet gewesen wären, eine Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Anspruchszinsenbescheides aufzuzeigen, war das diesbezügliche Beschwerdevorbringen als unbegründet abzuweisen.

C. Bescheidbeschwerde betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2015:

Gemäß § 45 EStG hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlungsbeträge für ein Kalenderjahr ergeben sich auf Grundlage der letzten Jahresveranlagung. Hierbei geht der Gesetzgeber von einem jährlich steigenden Einkommen aus, wobei für das 1. Jahr eine Steigerung von 4%, für alle weiteren Jahre einer Steigerung von 5% angenommen wird.

§ 45 Abs. 3 dritter Satz EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt: Nach dem 30. September darf das Finanzamt Bescheide über die Änderung der Vorauszahlung für das laufende Kalenderjahr nicht mehr erlassen; dies gilt nicht für Bescheide auf Grund eines Antrages, den der Steuerpflichtige bis zum 30. September gestellt hat, sowie für eine Änderung in einem Rechtsmittelverfahren.

Gegenständlich hat der steuerliche Vertreter des Bf. form- und fristgerecht auch gegen den Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2015 Beschwerde erhoben.

Erfolgreich können in der Beschwerde gegen einen Vorauszahlungsbescheid nur solche Einwendungen angesehen werden, die die Fehlerhaftigkeit des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides im Zeitpunkt seiner Erlassung aufzeigen. Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens gegen einen Vorauszahlungsbescheid sind nämlich die Vorauszahlungen mit (rückwirkender) Wirksamkeit ab der Erlassung des (mit dem betreffenden Rechtsmittel) angefochtenen Bescheides (VwGH 30.11.93, 90/14/0234; UFS 30.04.10, RV/0047-I/05; Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 45 Rz 19).

Eine Änderung des Vorauszahlungsbescheides ergibt sich insbesondere dann, wenn der der Vorauszahlung zugrunde gelegte Bescheid im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens abgeändert wird (Doralt, EStG 11.Lfg, § 45 Tz 14; Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 45 Rz 13).

Dieser entscheidungsrelevante Tatbestand trifft auf den vorliegenden Beschwerdefall zu. Auf Grundlage des vorliegenden Erkenntnisses ergibt sich für das Jahr 2013 eine Abgabengutschrift von € 220,00 (siehe dazu das Berechnungsblatt E-2013) .

Die Beschwerde erweist sich sohin in diesem Streitpunkt als begründet und der angefochtene Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2015 war daher gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 abzuändern, die Einkommensteuervorauszahlung für 2015 beträgt somit € 0,00.

Zulässigkeit einer 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ab, sondern folgt der in den oben angeführten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Februar 2018