



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 12. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 2. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Daten:

	2007
Werbungskosten	10.624,50 €
Einkommen	224.449,28 €
Einkommensteuer	105.716,95 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 109.954,20 €

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Am 3. November 2008 reichte der Berufungswerber seine **Einkommensteuererklärung** für das Jahr 2007 auf elektronischem Wege beim zuständigen Finanzamt ein.

Darin beantragte er unter anderem die Berücksichtigung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung (9.902,20 €) sowie das Pendlerpauschale im Ausmaß von 2.664,00 €.

In einem **Ersuchen um Ergänzung** seitens des zuständigen Finanzamtes vom 12. Dezember 2008 wurde der Berufungswerber ersucht, das Formular L 34 für das Pendlerpauschale ausgefüllt nachzureichen.

Die beantragten Kosten betreffend doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten seien belegmäßig nachzuweisen. Ebenfalls werde ersucht, eine Aufstellung der gesamten Aufwendungen vorzulegen.

Mit **Eingabe vom 19. Jänner 2009** wurde diesem Ersuchen gefolgt.

1.) Der Berufungswerber sei als CIO („Chief Information Officer“) bei den Österreichischen Bundesbahnen in einem nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnis tätig.

Bei dieser Funktion würde es sich um eine Stabstelle des operativen Holdingvorstandes der ÖBB handeln.

Dienstort des Berufungswerbers sei die ÖBB Holdingzentrale in 1100 Wien; sein Wohnsitz befindet sich A.

Da demnach die Arbeitsstätte des Berufungswerbers außerhalb des Einzugsbereichs des Familienwohnsitzes liege und ihm die tägliche Fahrtstrecke nicht mehr zumutbar sei, hätte der Berufungswerber am Arbeitsort einen „weiteren“ Wohnsitz durch den Erwerb einer Eigentumswohnung begründet.

Die ihm dadurch entstandenen Kosten für die doppelte Haushaltsführung am Arbeitsort (Abschreibung der erworbenen Eigentumswohnung sowie Betriebskosten derselben) würden daher im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 steuerlich geltend gemacht.

2.) Ermittlung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:

2.1.) Der Berufungswerber hätte laut beiliegendem Kaufvertrag am Arbeitsort eine Eigentumswohnung erworben, die im Kalenderjahr dafür aufgewendeten Betriebskosten laut angeschlossener Aufstellung sowie die fiktive AfA der Wohnung und des dazugehörigen Stellplatzes und der Einrichtung der Eigentumswohnung seien als Werbungskosten laut Beilage geltend gemacht worden.

Die Differenz zu den beantragten Kosten laut abgegebener Steuererklärung würde sich daraus ergeben, dass sich bei nochmaliger Durchrechnung die ursprünglichen Kosten erhöht hätten.

2.2.) Familienheimfahrten mit Arbeitgeber-KFZ:

Dem Berufungswerber werde von seinem Arbeitgeber ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, das auch für Privatzwecke genutzt werden könne. Ein diesbezüglicher Sachbezug in Höhe von 600,00 € pro Monat werde dem Berufungswerber hinzugerechnet.

Nach der allgemeinen Rechtsmeinung und Lehre würden dem Arbeitnehmer Aufwendungen in Höhe des Sachbezuges für jene Fahrten zustehen, die keine „Dienstfahrten im Rahmen dieses Dienstverhältnisses“ darstellen (z.B. Familienheimfahrten).

Jener Teil des Sachbezuges (Aufwendungen für das Arbeitgeber-KFZ), der für Familienheimfahrten entfalle, wäre daher im Rahmen der Werbungskosten zu berücksichtigen (größtes Pendlerpauschale: 2.664,00 €).

3.) Antrag:

Es werden also folgende Werbungskosten beantragt:

- Kosten der doppelten Haushaltsführung: 15.123,04 €
- Kosten für die Familienheimfahrten: 2.664,00 €
- Insgesamt also: 17.787,04 €

Der Antrag auf Zuerkennung der Pendlerpauschale werde zurückgezogen.

Kaufvertrag vom 20. September 2006 (auszugsweise):

„... Wohnung im 4./5. OG der Stiege 3, bestehend aus vier Zimmern, einer Küche, einem Vorraum, einem Flur, einer Abstellnische, einem Bad/WC und einem WC, mit einer Gesamtwohnfläche von etwa 109,07 m² sowie einer Terrasse im Ausmaß von etwa 16 m² und einem ER-Keller im Ausmaß von etwa 3,55 m². ...“

Der Kaufpreis für die kaufgegenständlichen Liegenschaftsteile ..., beträgt 235.000,00 €, jener für das mit verkauft Inventar 65.000,00 €, sodass sich der Gesamtkaufpreis für die Immobilie und das Mobiliar von 300.000,00 € ergibt. ...“

Kaufvertrag vom 13. November 2006:

Stellplatz in der Neubauanlage (Kaufpreis 13.000,00 €).

Kostenaufstellung der doppelten Haushaltsführung:

1.) Laufende Betriebskosten:

Betriebskosten Wohnung: 225,83 x 12 Monate: 2.709,96 €

Betriebskosten Stellplatz: 12,40 x 12 Monate: 148,80 €

Warmwasser und Heizung: 1.643,40 €

Warmwasser Nachzahlung 2006: 1.010,96 €

Summe Betriebskosten: 5.513,12 €

2.) Abschreibung Wohnung, Stellplatz und Einrichtung:

Anschaffungskosten Wohnung, Stellplatz (incl. Eintragsgebühr und Grunderwerbsteuer

und abzüglich Grundwert (51.832,00 €):

Wohnung:

	Wohnung	Einrichtung
Anschaffungskosten	207.328,00 €	65.000,00 €
AfA-Satz	0,02	0,10
Abschreibung	3.109,92 €	6.500,00 €

Gesamtaufwand:

Betriebskosten: 5.513,12 €

Abschreibungen: 9.609,92 €

Summe: 15.123,04 €

Familienheimfahrten: 2.664,00 €

Mit **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 2. Februar 2009 wurde die Einkommensteuer abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung würden nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht kommen. Daher seien von den gesamten Kosten 50% (Wohnungsgröße und Ausstattung) berücksichtigt worden.

Die Aufwendungen für den Stellplatz würden zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG zählen und hätten daher nicht anerkannt werden können.

Die Berechnung der AfA für die Wohnung sei wie folgt erfolgt:

Anschaffungskosten der Wohnung abzüglich Grundwert zuzüglich 4,5% Nebengebühren; davon 1,5% seien 2.871,16 € absetzbar 50% wie oben erläutert: 1.435,58 € jährliche AfA.

Jährlich AfA für Einrichtungsgegenstände: 4.685,58 €.

Die beantragte Nachzahlung 2006 für Warmwasser hätte nicht berücksichtigt werden können, da diese Aufwendungen lt. Beilage bereits 2006 bezahlt worden seien und bei der Abrechnung ein Guthaben von 14,63 € entstanden sei.

Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte: 9.526,26 €.

Mit Eingabe vom 12. Februar 2009 wurde **Berufung** gegen diesen Steuerbescheid eingereicht.

Der UFS (RV/2330-W/07 vom 14.3.2008) würde die als Werbungskosten anzusetzenden Kosten für doppelte Haushaltsführung anhand einer repräsentativen Mietwohnung ermitteln. Er würde jedoch keinerlei Aussagen machen, wie die Kosten eines Zweitwohnsitzes in Form einer Eigentumswohnung zu berechnen seien.

Das Finanzamt würde durch Analogieschluss – und zwar durch Verhältnisrechnung der vom

Berufungswerber angekauften Wohnung zu der vom UFS festgesetzten m²-Größe einer steuerlich anzuerkennenden Wohnung – die Kosten festsetzen.

Dies würde bedeuten, dass ein Steuerpflichtiger bei Kosten der doppelten Haushaltsführung für die Benutzung einer Eigentumswohnung als Zweitwohnsitz schlechter gestellt wäre, als ein Steuerpflichtiger, er am Beschäftigungsstandort eine Mietwohnung benützen würde.

In Anlehnung an die Entscheidung des UFS vom 14.3.2008 sei nunmehr eine fiktive Miete für die vom Berufungswerber benutzte Wohnung erstellt worden, wobei bei Berechnung des Netto-Mietzinssatzes die durchschnittliche Inflationsrate für das Kalenderjahr noch berücksichtigt worden sei.

Aus der Berechnung würden sich insgesamt steuerlich anzuerkennende Werbungskosten für das Kalenderjahr 2007 in Höhe von 15.913,77 € ergeben.

Berechnung:

durchschnittliche Miete pro Monat und m²: 10,95 €

Gesamtfläche: 120,62 €

Betriebskosten pro Monat und m²: 2,94 €

Bruttogesamtmiete pro Monat für eine Wohnung von 60m²: 833,31 €.

Gesamtkosten Miete pro Jahr: 9.999,77 €

Abschreibung Einrichtung: 3.250,00 €

Fahrkosten: 2.664,00 €

Werbungskosten 2007: 15.913,77 €

Mit **Vorlagebericht** vom 9. Juni 2009 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt vom 22. April 2010** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungswerber aufgefordert, weitere Angaben nachzureichen bzw. zu folgenden Ausführungen Stellung zu nehmen:

"Sie nehmen in Ihrer Berufung Bezug auf die UFS-Entscheidung vom 14.3.2008 und passen Ihre Berechnungen an jene in der Entscheidung an.

Sie übersehen hierbei aber, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um eine Mietwohnung, sondern um eine Eigentumswohnung handelt.

Ob ein Steuerpflichtiger bei Kosten der doppelten HH-Führung besser oder schlechter gestellt ist, wenn er eine Wohnung mietet bzw. kauft, muss hier nicht beurteilt werden. Anzumerken ist, dass beim Kauf eine allenfalls nicht zu vernachlässigende private Vermögensbildung vorhanden sein könnte.

*Wesentlich ist die Bestimmung, dass bei doppelter Haushaltsführung **unvermeidbare Mehraufwendungen abgegolten werden sollten.***

Lt. Rechtsprechung ist hier von einer Kleinwohnung auszugehen (VwGH 23.5.2000, 95/14/0096; UFS vom 3.8.2007, RV/1803-W/07 rd. 40m²).

Da Sie eine Wohnung gekauft haben, ist ein Vergleich zum Kauf einer zweckentsprechenden Wohnung anzustellen.

Nach Durchsicht bei Immobilienhändlern ist in Wien eine Wohnung in der Größe von ca. 40m² - 50m² durchaus um ca. 120.000,00 € erhältlich (z.B. www.resag-makler.com).

Bei Berücksichtigung allfälliger Nebenkosten würden sich bei einem Kaufpreis von 130.000,00 € folgende Aufwendungen ergeben:

$$130.000,00 \text{ €} * 1,5\% \text{ AfA} = 1.950,00 \text{ €}$$

bei kleinerer Größe sind sicherlich auch die Betriebskosten zu reduzieren; hier erscheint der Ansatz des Finanzamtes durchaus akzeptabel (50%).

Dadurch würde sich folgende Berechnung ergeben:

AfA-Gebäude: 1.950,00 €

Betriebskosten: 2.176,00 €

AfA-Einrichtung: 3.250,00 € (wie in Berufung)

Fahrtkosten: 2.664,00 €

Gesamtaufwendungen: 10.040,00 €

Anzumerken ist, dass vor allem auch bei der Einrichtung ein 50% Ansatz keinesfalls als zu hoch angesetzt wurde.

Für eine ausschließlich zu Unterkunftszecken erworbene Wohnung ist sicherlich keine Einrichtung für zwei Kinderzimmer notwendig; weiters 60-teiliges Besteck, 144-teiliges Geschirr, Gläser (72-teilig), Terrasseneinrichtung, etc..

Diese Einrichtungsgegenstände könnten auf eine nicht unerhebliche private (Mit-)Veranlassung des gesamten Wohnungskaufes hinweisen.

Die Berechnung des Finanzamtes (9.526,26 €) erscheint also durchaus geeignet, zu den richtigen berufsbedingten Aufwendungen zu kommen.

Ich ersuche zu diesen Ausführungen Stellung zu nehmen und allenfalls darzustellen, warum eine Wohnung dieser Größe und Ausstattung für die berufsbedingten Wohnzwecke des Berufungswerbers angeschafft worden sein sollte."

Im **Antwortschreiben vom 5. Mai 2010** wurde folgende Stellungnahme übermittelt:

Schon in der zitierten Verwaltungsgerichtshofentscheidung vom 23.05.2004, 95/14/0096, seien Kosten für eine Wohnung mit 96m² als sachgerecht qualifiziert worden. Nach dieser Interpretation müssten u.E. der Afa-Berechnung die gesamten Anschaffungskosten zugrunde gelegt werden, da die Wohnnutzfläche der Wohnung rd. 90m² betragen würde.

In der Entscheidung des UFS Wien (GZ. RV/2330-W/07 vom 14.03.2008) hätte dieser - in Anlehnung an die BFH Judikatur (BFH v. 09.08.2007, VI R 23/05 und VI R 10/06) - festgelegt,

dass in Österreich nach allgemeiner Auffassung mit einer durchschnittlich ausgestatteten 60m² Wohnung mit einem ortsüblichen Durchschnittsmietzins jedenfalls das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person an ihrem Beschäftigungsstandort zweckentsprechend erfüllt werde. Die dafür anfallenden Kosten seien als die unvermeidbaren Mehraufwendungen anzusehen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen müsse. Da es nur auf die Kosten ankomme, sei die tatsächliche Größe der Wohnung unbeachtlich.

Da in der vorerwähnten UFS-Entscheidung die Finanzverwaltung von einer fiktiven Berechnung ausgegangen sei, sei auch in der Berufung eine fiktive Berechnung im Sinne der UFS-Entscheidung zugrunde gelegt worden, da es in diesem Fall irrelevant sei, ob die Wohnung gemietet oder gekauft worden sei. Würde man der Rechtsmeinung des Referenten folgen, wonach man fiktive Anschaffungskosten für eine Wohnung ansetzen müsste, würde der zugrunde gelegte Anschaffungswert von € 120.000,00 einen Kaufpreismaßstab für Eigentumswohnungen repräsentieren, die mindestens 10-15 Jahre alt seien. Vergleichbare Eigentumswohnungen in jener Lage, in der sich jene des Berufungserwerbers befindet, würden je nach Ausstattung € 3.000,00 bis € 3.500,00 pro m² kosten. Würde man den unteren Wert von € 3.000,00 der Kalkulation zugrunde legen, würden sich Anschaffungskosten von rd. € 200.000,00 und eine jährliche Afa von € 3.000,00 ergeben.

Hinsichtlich der Anmerkung betreffend der Einrichtungsgegenstände, womit auf eine nicht unerhebliche private (Mit)Veranlassung des gesamten Wohnungskaufs hingewiesen werde, werde entgegengehalten, dass der Grund für den Ankauf dieser Eigentumswohnung darin bestanden hätte, dass sich der Arbeitsplatz des Berufungserwerbers in örtlich unmittelbarer Nähe der angekauften Eigentumswohnung befand (Luftlinie 500m). Der Berufungserwerber sei als CIO der Österreichischen Bundesbahnen im Vorstandsrang tätig. Diese Funktion würde Arbeitszeiten bedingen, die über die normale wöchentliche Arbeitszeit wesentlich hinausgehen, sodass der Ankauf der Eigentumswohnung in unmittelbarer Nähe zu seinem Arbeitsplatz wirtschaftlich vertretbar gewesen sei.

Darüber hinaus werde noch auf die Bestimmungen der Lohnsteuerrichtlinien hingewiesen, wonach eventuelle Einrichtungsgegenstände, die anlässlich des Ankaufes von Eigentumswohnungen am Arbeitsplatz entstanden seien, auch als Werbungskosten (entweder als geringwertige Wirtschaftsgüter bzw. im Form der Afa) zu berücksichtigen wären. Im Hinblick auf die im Rahmen des Eigentumserwerbes mit erworbenen umfangreichen Einrichtungsgegenstände (was Bedingung des Verkäufers gewesen sei!), sei der repräsentativen Mitveranlassung Rechnung getragen und der in der Erstentscheidung vom Finanzamt angesetzten 50%igen Kürzung ohnehin zugestimmt worden.

Es werde daher beantragt, die Werbungskosten im Sinne einer fiktiven Miete laut der Berechnung in der Berufung anzusetzen.

Ergänzend werde noch ausgeführt, dass 60m² Wohnungen derzeit in Wien inklusive Betriebskosten nicht unter € 1.000,00 pro Monat zu erhalten seien, sodass die angesetzte Bruttogesamtmiete von € 833,31 für die Ermittlung der Werbungskosten 2007 in jedem Fall als gerechtfertigt erscheine.

Mit **Datum 6. Mai 2010** wurde der Vorhalt samt Beantwortung dem Vertreter des Finanzamtes zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Hinsichtlich des Referenten wurde hierbei angemerkt, dass die vom Finanzamt vorgenommene pauschal Kürzung um 50% nicht schlüssig erscheine, da nicht angenommen werden könne, dass eine kleinere Wohnung auch tatsächlich um 50% billiger wäre.

Im **Antwortschreiben vom 7. Mai 2010** gab der zuständige Vertreter des Finanzamtes bekannt, dass die Berücksichtigung einer fiktiven Miete statt der Ansatz einer AfA bei einer Eigentumswohnung als Aufwand für doppelte Haushaltungsführung nirgendwo gedeckt sei. Die Berufungsentscheidung (RV/2330-W/07) sei nicht vergleichbar, da es sich dabei um eine Mietwohnung gehandelt hätte.

Die fiktiven Anschaffungskosten lt. Angaben des Steuerberaters würden von einem Betrag von 200.000,00 € für 60m² ausgehen (3.000,00 € x 60m² zuzüglich Nebenkosten).

Hierbei sei allerdings ein Grundanteil von 20% zu berücksichtigen. Diesen hätte der Berufungswerber auch in seiner Berechnung berücksichtigt:

Kosten der doppelten Haushaltungsführung:

Anschaffungskosten: 259.160,00 €

abzüglich Grundwert: - 51.832,00 € (das sind 20%).

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Haushaltaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er

am Beschäftigungsamt wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt 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 (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0081).

Unstrittig ist, dass die tägliche Rückkehr aufgrund der Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Tätigkeitsort für den Berufungswerber jedenfalls unzumutbar ist. Aufgrund eigener Einkünfte der Gattin des Berufungswerbers liegt eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor.

Der Berufungswerber kann daher grundsätzlich Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung geltend machen.

Strittig ist gegenständlich die Höhe der anzuerkennenden Wohnungskosten.

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 23.5.2000, 95/14/0096) nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsamt wohnen muss. Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung für sich allein aufwenden muss. Darüber hinausgehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugängig.

Da die Wohnungskosten des Berufungswerbers im gegenständlichen Fall relativ hoch erscheinen, ist zu prüfen, welche (fiktiven) Kosten dem Berufungswerber in Relation zu einer zweckentsprechenden Wohnung erwachsen wären.

Im Hinblick auf § 20 Abs. 1 EStG 1988 wird man dabei diejenigen Kosten zu ermitteln haben, die das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer allein wohnenden Person am Beschäftigungsamt decken. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dazu in Urteilen vom 9.8.2007, VI R 23/05 und VI R 10/06 zur mit Österreich vergleichbaren deutschen Rechtslage entschieden, die notwendigen Mehraufwendungen für eine Wohnung am Beschäftigungsamt im Rahmen der doppelten Haushaltsführung mit den Kosten für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 m² bei Ansatz eines ortsüblichen Durchschnittsmietzinses zu beschränken.

Der UFS geht davon aus, dass auch in Österreich nach allgemeiner Auffassung mit einer durchschnittlich ausgestatteten 60 m² Wohnung mit einem ortsüblichen Durchschnittsmietzins jedenfalls das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person an ihrem Beschäftigungsamt zweckentsprechend erfüllt wird. Die dafür anfallenden Kosten sind als die unvermeidbaren Mehraufwendungen anzusehen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsamt wohnen muss.

Die darüber hinaus gehenden Aufwendungen sind nicht beruflich bzw. betrieblich veranlasst und daher im Hinblick auf die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die hier angeführten Judikate gehen aber allesamt davon aus, dass eine Wohnung angemietet wurde.

Gegenständliche wurde aber eine Wohnung gekauft.

Nach Ansicht des erkennenden Senates sind auch hier die Kosten auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen. Allerdings ist kein Vergleich anzustellen, was eine angemessene Mietwohnung für Kosten verursacht hätte, sondern welchen Aufwand ein Kauf einer angemessenen Wohnung verursacht hätte und welche Aufwendungen diesbezüglich angefallen wären (im Zusammenhang mit der beruflichen Verwendung).

Dabei ist zu beachten, dass die Wertminderung von Gebäuden anhand einer Absetzung für Abnutzung (AfA) zu berücksichtigen ist. In Anlehnung an § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988; Nutzung zu Wohnzwecken (V+V), erscheint der dort bestimmte Abschreibungssatz von 1,5% auch hier angemessen.

Der Aufwand kann hier also nicht anhand einer fiktiven Miete berechnet werden, sondern muss anhand einer geschätzten AfA berechnet werden.

Bei einer Anschaffung muss die jährliche Wertminderung als Aufwand für die berufsnotwendige Nutzung angesetzt werden, da im Gegensatz zur Miete hier jedenfalls noch ein Restwert (Restbuchwert) nach Aufgabe der beruflichen Nutzung als mögliche Wertanlage bzw. private Nutzungsmöglichkeit besteht.

Unter diesen Gegebenheiten ist also die Wertminderung im Rahmen der beruflichen Nutzung als berufsbedingt zu qualifizieren und dies geschieht im Schätzungswege über die AfA für Gebäudenutzung zu Wohnzwecken.

In der Vorhaltsbeantwortung des Berufungswerbers vom 5. Mai 2010 gab dieser hinsichtlich möglicher Anschaffungskosten einen Preis je nach Ausstattung zwischen 3.000,00 € und 3.500,00 € je m² an.

Bei einer angemessenen Größe (60m²) und einem m²-Preis von 3.250,00 € (Mittelwert) würden sich unmittelbare Anschaffungskosten von 195.000,00 € ergeben. Inklusive Anschaffungsnebenkosten kann hier von gesamten Anschaffungskosten in Höhe von 205.000,00 € ausgegangen werden.

Bei den tatsächlichen Anschaffungskosten betrugen die Nebenkosten 11.160,00 €; demnach erscheinen geschätzte Nebenkosten im Ausmaß von 10.000,00 € für eine 60m²-Wohnung keinesfalls als zu niedrig angesetzt.

Da allerdings nur das Gebäude einer Abnutzung unterliegt, sind die Kosten für Grund und Boden in Abzug zu bringen.

Auch hier erfolgt die Berechnung in Anlehnung an die vom Berufungswerber selbst in seiner Erklärung vorgenommenen Berechnung.

In der Berechnung der Kosten der doppelten Haushaltsführung berücksichtigte der Berufungswerber 20% als Grundwert (20% von 259.160,00 €).

In Anlehnung an diese Vorgangsweise wird auch bei der nunmehr fiktiven Berechnung für eine 60m²-Wohnung ebenfalls ein Grundanteil von 20% unterstellt.

Anschaffungskosten (inkl. Nebenkosten): 205.000,00 €

abzüglich Grundanteil (20%): 41.000,00 €

fiktive Anschaffungskosten Eigentumswohnung (60m²): 164.000,00 €

jährliche Abschreibung (1,5%): 2.460,00 €.

Hinsichtlich Einrichtung wird den Angaben des Berufungswerbers Folge geleistet und diesbezügliche Aufwendungen im Ausmaß von 3.250,00 € berücksichtigt (Berücksichtigung einer repräsentativen Mitveranlassung).

Da bei den Betriebskosten keine wesentlichen Unterschiede bestehen, ob eine Wohnung gemietet oder gekauft wird, wird auch in diesem Punkt dem Berufungswerber bzw. den Ausführungen der Berufungsentscheidung vom 14.3.2008, RV/2330-W/07 gefolgt. Ausgehend von den tatsächlichen Betriebskosten werden die Betriebskosten anteilig für eine 60m²-Wohnung angesetzt.

Betriebskosten pro m² und Monat: 2,94 €

Geschätzte Betriebskosten für 60m² und 12 Monate: 2.117,00 €.

Da hinsichtlich der wertmäßigen Größen im Wesentlichen den Ausführungen des Berufungswerbers gefolgt wurde, wurde auf die Einholung einer weiteren Stellungnahme des Berufungswerbers verzichtet.

Bereits der Berufungswerber gab mögliche tatsächliche Anschaffungskosten einer angemessenen Wohnung in dieser Lage mit einem Wert von 200.000,00 € an (Vorhaltsbeantwortung vom 5. Mai 2010).

Der Grundanteil wurde auch in der ursprünglichen Berechnung mit 20% angesetzt.

Die Betriebskosten wurden unverändert mit dem Wert von 2,94 € pro m² und Monat aus der Berechnung des Berufungswerbers übernommen.

Die Familienheimfahrten sind unstrittig mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt:

1/2007 – 6/2007: 1.332,00 € (222,00 € pro Monat)

7/2007 – 12/2007: 1.465,50 € (244,25 € pro Monat)

Gesamt 1 – 12/2007: 2.797,50 €

Werbungskosten 2007 (doppelte Haushaltsführung):

Abschreibung Wohnung: 2.460,00 €

Abschreibung Einrichtung: 3.250,00 €

Betriebskosten: 2.117,00 €

Familienheimfahrten: 2.797,50 €

GESAMTSUMME: 10.624,50 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 11. Mai 2010