

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., letzte Adresse ABC, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 22.04.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Salzburg-Stadt, vom 12.03.2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

1 Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) reichte am 09.08.2013 seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 elektronisch bei der belangten Behörde ein. Dabei machte der Bf. Werbungskosten für eine Doppelte Haushaltsführung (kurz: DHH) geltend. Erklärungsgemäß erging dazu am 13.08.2013 ein erster Sachbescheid.

2 Nachträglich wurde von der belangten Behörde die Ansicht vertreten, dass die Werbungskosten für eine DHH nicht berücksichtigt werden können, da die Voraussetzungen für die DHH gem. § 16 EStG dem Grunde nach nicht vorliegen würden, da in Wien keine Wohnsitzmeldung erfolgte und somit eine erstmalige Anmeldung in Österreich an der Adresse in Salzburg vorliegt. Resultierend daraus hob die Behörde am 12.03.2014 den Erstbescheid vom 13.08.2013 gem. § 299 BAO auf und erließ den angefochtenen Bescheid in dem keine Werbungskosten für eine DHH berücksichtigt wurden.

3 Dagegen brachte der Bf. fristgerecht Beschwerde ein, in der er ua. ausführte:

*„Da es sich hierbei um eine aufrechte Ehe mit Wohn- und Wirtschaftsgemeinschaft handelt, verfügt unser Mandant über einen 'abgeleiteten' Wohnsitz in Wien, auch wenn eine Wohnsitzmeldung in Wien nicht erfolgt ist. Von einem abgeleiteten Wohnsitz spricht man u.a. dann, wenn ein Ehegatte auf Grund eherechtlicher Bestimmungen in der Wohnung des anderen Ehegatten zum Wohnen berechtigt ist, was auf eine eheliche Wohnung zutrifft. Bei aufrechter Ehe kann davon ausgegangen werden, dass Ehegatten einen gemeinsamen Wohnsitz dort haben, wo die Familie wohnt (vgl. VwGH 11.12.1978, 2019/78). Unser Mandant behält somit den Wohnsitz der Familie (hier: in Wien) selbst dann bei, wenn er sich aus beruflichen Gründen nicht dauerhaft dort aufhält. (vgl. Doralt, a.a.O. Rz 14 zu § 1 EStG 1988).*

*Gem. Rz 343 LStR gilt als Familienwohnsitz jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.“*

Weiters wurde auf die Rz 3 LStR verwiesen, wonach die polizeiliche Anmeldung für den Wohnsitzbegriff im Sinn einer faktischen Wohnmöglichkeit nicht ausschlaggebend sei. Der polizeilichen Anmeldung käme allenfalls eine Indizwirkung zu. Und lägen daher die Voraussetzungen für eine DHH vor.

4 Mit Beschwerdeentscheidung vom 12.09.2014 wurde dem Beschwerdebegehren teilweise stattgegeben und eine DHH dem Grunde nach zwar anerkannt, jedoch nur die Kosten für eine Wohnung in der Größe von 55 m<sup>2</sup> als zweckentsprechend angesehen und als Werbungskosten anerkannt. Dazu wurde der Mittelwert laut Immobilienpreisspiegel 2013 bei Mietwohnungen bis zu 60 m<sup>2</sup> mit gutem Wohnwert – welcher bei der gemieteten Wohnung aufgrund der guten Wohnlage, der Ausstattung mit modernem Bad, WC angenommen wurde - für das Jahr 2012 in Höhe von € 9,40/m<sup>2</sup> zu Grunde gelegt. Dieser Mittelwert wurde auf die als angemessen angesehenen 55 m<sup>2</sup> angewendet und ergab somit einen unvermeidbaren Mietaufwand von € 6.204,-- (netto) für das Jahr 2012. Die Betriebs- und Stromkosten wurden in Höhe von 57,89 % der beantragten Kosten (Verhältnis 55 m<sup>2</sup> zu den ursprünglich beantragten 95 m<sup>2</sup>) anerkannt. Insgesamt wurden Werbungskosten in Höhe von € 8.405,-- aus dem Titel der DHH berücksichtigt.

5 Daraufhin beantragte der Bf. nach mehreren zuerkannten Fristverlängerungen am 07.01.2015 die Beschwerde über den Einkommensteuerbescheid 2012 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend wurde vorgebracht:

*"In der Beschwerdeentscheidung vom 16. September 2014 wurde unserer Beschwerde vom 22. April 2014 hinsichtlich der Anwendbarkeit der doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach stattgegeben.*

*Im Zusammenhang mit der Höhe der Werbungskosten wurde jedoch nur ein Gesamtbetrag in Höhe von EUR 8.405,00, bestehend aus Mietpreis, Betriebs,- und Stromkosten bezogen auf eine aus der Sicht der Behörde zweckentsprechende (55 m<sup>2</sup>) Wohnung anerkannt.*

*Die tatsächlichen Kosten für die Wohnung in Salzburg beliefen sich jedoch auf insgesamt EUR 14.802,00 und wurden in dieser Höhe unter dem Titel 'Kosten für doppelte Haushaltsführung' in der Steuererklärung erklärt. Der Nachweis im Zusammenhang mit den Kosten dieser Wohnung wurde bereits durch den Mietvertrag und Betriebskostenaufstellungen vorgelegt.*

*In der Begründung zur Beschwerdeentscheidung 2012 wurde die Größe der Wohnung in Salzburg als unangemessen angesehen und für die Veranlagung eine Wohnfläche von 55 m<sup>2</sup> (die tatsächliche Wohnfläche der Wohnung in Salzburg beträgt 95 m<sup>2</sup>) als dem durchschnittlichen Wohnbedürfnis entsprechend angenommen sowie der Richtmietzins von EUR 9,4 pro Quadratmeter (Mittelwert lt. Immobilienpreisspiegel 2013) der Ermittlung der abzugsfähigen Kosten zugrunde gelegt.*

*Die Behörde beruft sich dabei auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096 sowie VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148), wonach nur unvermeidbare Mehraufwendungen als Kosten für doppelte Haushaltsführung in Betracht kämen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen sind, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss. Es seien somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung für sich alleine aufwenden muss. Darüber hinausgehende Wohnkosten seien gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Die Höhe der absetzbaren Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft am Beschäftigungsort wurde daher für eine Mietwohnung mit max. 55 m<sup>2</sup> begrenzt.*

*In diesem Zusammenhang weisen wir auf das Erkenntnis des VwGH vom 26. Mai 2010, 2007/13/0095 hin. Der VwGH betonte darin, dass die Grenze der abziehbaren Werbungskosten mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen ist. Es wird jedoch festgehalten, dass damit nicht die Kosten einer Kleinwohnung gemeint sind. Die Wohnungsgröße kann somit für die Anerkennung der Kosten nicht das maßgebliche Kriterium sein.*

*Vielmehr sind die Kosten an sich auf die Zweckentsprechung hin zu prüfen.*

*Dazu verweisen wir auch auf die UFS Entscheidung vom 14.3.2008, RV/2330-W/07, wonach die Höhe der Kosten für eine zweckentsprechende Unterkunft, nicht aber die tatsächliche Größe der Wohnung, entscheidend ist.*

*Aufgrund der angeführten Rechtsprechung ist nach unserer Ansicht für die Zweckentsprechung nicht die Wohnungsgröße das maßgebliche Kriterium. Vielmehr ist die Angemessenheit der Kosten an sich zu prüfen.*

*Die tatsächlichen Mietkosten für die Wohnung in Salzburg (Hauptmietzins inklusive USt EUR 985,00 ab 1.1.2012) liegen auch deutlich unter dem in den Lohnsteuerrichtlinien genannten Grenzbetrag monatlich maximal abzugsfähiger Kosten von EUR 2.200,00. Obwohl die Lohnsteuerrichtlinien für das Bundesfinanzgericht und dessen Beurteilung nicht maßgeblich sind, wird in den EUR 2.200 wohl ein Richtwert zu sehen sein, in welcher Größenordnung noch von einer Angemessenheit der Kosten auszugehen ist.*

*Die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen (vgl. z.B.: VwGH vom 22.11.2006, 2006/15/0162).*

*Die vom Finanzamt anhand des Immobilienpreisspiegels vorgenommenen Bewertung, der somit nur eine Durchschnittsbetrachtung zugrunde liegt, entspricht somit nicht den tatsächlichen Aufwendungen im Sinne obiger Judikatur.*

*Für zum Beispiel im Suchportal 'Immo.at' angebotene Mietwohnungen in Salzburg kann schon der monatliche Mietzins für eine Kleinwohnung (50 - 60 m<sup>2</sup> Wohnung) bei rund EUR 800,00 - 900,00 liegen (Link: <http://www.immo.at/immoWohnung-mieten/Salzburg>).*

*Der von Herrn .....(der Bf.) bezahlte Mietzins kann somit der Höhe nach jedenfalls als zweckentsprechend und angemessen betrachtet werden.*

*Ergänzend ist festzuhalten, dass die UFS Entscheidung vom 22.4.2005, RV/O305-L/04 auch zum Ausdruck bringt, dass die berufliche Stellung des Arbeitnehmers bei der Ermittlung der Höhe der abzugsfähigen Kosten ebenfalls miteinfließt.*

*Unser Mandant ist Area Commercial Manager der A GmbH und als Mitglied der höheren Geschäftsleitung verantwortlich für den Verkauf und den Vertrieb. Zu seiner Repräsentationsaufgaben und der Benützung der Wohnung in Salzburg hat uns unser Klient folgendes mitgeteilt:*

*'Als internationaler Senior Manager von A erfüllt die Wohnung einen repräsentativen Zweck. Um Reisezeit zwischen C und Salzburg zu sparen, finden regelmäßig Geschäftsbesprechungen mit anderen Konzernmanagern und Mitarbeitern in der Wohnung in Salzburg statt.*

*Darüberhinaus ist bei A Teil der Firmenkultur, enge persönliche und soziale Kontakte mit den Kollegen und Vorgesetzten zu pflegen. Kollegen laden sich gegenseitig regelmäßig mit Partner und Kindern ein.*

*Auch Frau ..... (die Ehegattin) verbringt regelmäßig Zeit in Salzburg und begleitet Herrn .....(der Bf.) oft zu Geschäftsmeetings und A Events.'*

*Auch unter Berücksichtigung dieser Umstände und der allgemeinen Lebenserfahrung bzw. der konkreten Umstände des Einzelfalls wäre das Abstellen auf eine 55 m<sup>2</sup> Wohnung, unter Berücksichtigung der sich aus dem Immobilienpreisspiegel ergebenden Miete, wohl nicht als zweckentsprechend zu beurteilen."*

6 In der Folge legte die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Der Bf. war laut Aktenlage im Jahr 2012 ganzjährig unselbständig als Global Field Manager bzw. Area Commercial Manager (Dienstort C) tätig und ist seit 28.05.2011

verheiratet. Laut Auszug aus dem zentralen Melderegister war die Ehegattin im Jahr 2012 an der Adresse ABC, wohnhaft und erwirtschaftete im Jahr 2012 steuerlich relevante Einkünfte in Höhe von mehr als € 6.000,--.

Der Bf. mietete eine Wohnung an der Adresse Salzburg-Stadt. Dort war laut Auszug aus dem zentralen Melderegister in der Zeit zunächst der Nebenwohnsitz und ab 13.01.2012 der Hauptwohnsitz des Bf. gemeldet. Eine Meldung an den Familienwohnsitz, ABC, erfolgte mit 05.01.2015.

Die Wohnung in Salzburg wies eine Größe von 95 m<sup>2</sup> aus und wurden dafür vom Bf. im Jahr 2012 Mietkosten in Höhe von € 13.900,--, Betriebskosten in Höhe von € 902,-- sowie Stromkosten in Höhe von € 979,36 aufgewendet und wurden diese als Werbungskosten geltend gemacht.

#### Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die im Verwaltungsakt des Finanzamtes befindlichen Unterlagen samt dem damit im Einklang stehenden Vorbringen des Bf. in seinen Schriftsätzen.

#### Rechtsgrundlagen

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.

Dazu wird rechtlich erwogen:

Unstrittig ist, dass die tägliche Rückkehr aufgrund der Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Tätigkeitsort für den Bf. jedenfalls unzumutbar ist. Aufgrund eigener Einkünfte der Gattin des Bf. liegt eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor. Der Bf. kann daher grundsätzlich Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung geltend machen.

Strittig ist gegenständlich die Höhe der anzuerkennenden Wohnungskosten.

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

Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen. In diesem Sinne unterliegen die tatsächlich angefallenen Wohnungskosten einer Angemessenheitsprüfung (vgl. VwGH vom 14.09.2017, Ra 2016/15/0080, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 29.01.2015, 2011/15/0173, mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 26.05.2010, 2007/13/0095, VwSlg. 8552/F, ausgesprochen, dass der Beurteilung der (dortigen belangten) Behörde, es seien nur die Kosten einer Kleinwohnung am Beschäftigungsort mit einer Wohnungsgröße von 40 m<sup>2</sup> abziehbar, nicht gefolgt werden könne. Es sei weiters auf die Verhältnisse des Einzelfalles einzugehen. Im Folgeerkenntnis vom 23.11.2011, 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 Beschäftigungsort eine Wohnungsgröße von rund 60 m<sup>2</sup> zu Grunde gelegt habe, könne ihr für sich allein noch nicht entgegengetreten werden (vgl. VwGH vom 14.09.2017, Ra 2016/15/0080).

Entscheidend sind die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort. Der zweite Haushalt kann zwar auch in 'üblicher Entfernung' bzw. 'im Einzugsbereich' des Beschäftigungsortes errichtet werden (vgl. VwGH vom 31.07.2012, 2008/13/0086, VwSlg. 8737/F; vgl. - insbesondere zum 'Einzugsbereich' - auch VwGH vom 31.07.2013, 2009/13/0132, mwN). Da aber nur die unvermeidbaren Mehraufwendungen zu berücksichtigen sind, kann die Wahl des Ortes des zweiten Wohnsitzes nicht dazu führen, dass höhere Wohnkosten (als jene unmittelbar am Beschäftigungsort) geltend gemacht werden können (vgl. neuerlich VwGH 2008/13/0086).

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 Beschäftigungsort decken. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dazu in Urteilen vom 09.08.2007, VI R 23/05 und VI R 10/06, zur mit Österreich vergleichbaren deutschen Rechtslage entschieden, die notwendigen Mehraufwendungen für eine Wohnung am Beschäftigungsort im Rahmen der doppelten Haushaltsführung mit den Kosten für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60m<sup>2</sup> bei Ansatz eines ortsüblichen Durchschnittsmietzinses zu beschränken (vgl. UFS vom 11.05.2010, RV/0573-L/09).

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass auch in Österreich nach allgemeiner Auffassung mit einer durchschnittlich ausgestatteten 60 m<sup>2</sup> Wohnung mit einem ortsüblichen Durchschnittsmietzins jedenfalls das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person an ihrem Beschäftigungsort zweckentsprechend erfüllt wird. Die dafür anfallenden Kosten sind als die unvermeidbaren Mehraufwendungen anzusehen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort 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.

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der regelmäßigen Anwesenheit der Ehegattin in Salzburg stehen, sind der privaten Sphäre zuzuordnen.

Als unvermeidliche Kosten werden somit die Kosten für 60 m<sup>2</sup> Wohnfläche angenommen. Dazu wird der Mittelwert laut Immobilienpreisspiegel 2013 bei Mietwohnungen bis zu 60 m<sup>2</sup> mit gutem Wohnwert – welcher bei der gemieteten Wohnung aufgrund der guten Wohnlage, der Ausstattung mit modernem Bad, WC angenommen werden kann - für das Jahr 2012 in Höhe von € 9,40/m<sup>2</sup> zu Grunde gelegt. Dieser Mittelwert ist auf die als angemessen angesehenen 60 m<sup>2</sup> anzuwenden und ergibt somit einen unvermeidbaren Mietaufwand von € 6.768,-- (netto) für das Jahr 2012. Die Betriebs- und Stromkosten sind in Höhe von 63,16 % der tatsächlichen Kosten (Verhältnis 60 m<sup>2</sup> zu den ursprünglich beantragten 95 m<sup>2</sup>) anzuerkennen.

Soweit sich der Bf. auf die Ausführungen in Rz 349 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 bezieht und daraus ableitet, dass Wohnungskosten bis € 2.200 jedenfalls abgezogen werden könnten, so ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidungspraxis dieser Auffassung hinsichtlich der Wohnungskosten nicht folgt. Ob die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien im Sinne der Auffassung des Bf. zu interpretieren sind, kann aber gegenständlich dahingestellt bleiben, weil die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen können (siehe auch VwGH 25.10.2000, 99/13/0016; 22.02.2007, 2002/14/0140).

Die abzugsfähigen Werbungskosten für die DHH errechnen sich wie folgt:

<b>Mietpreis</b>	
Größe	60 m <sup>2</sup>
Durchschnittspreis	
guter Wohnwert	9,4 €
Dauer	12 Monate
	6.768,00 €
<b>Betriebskosten</b>	
insgesamt	2.702,00 €
Verhältnis	95 m <sup>2</sup>
zu	60 m <sup>2</sup>
	63,16 %
angemessen daher	<b>1.706,58 €</b>
<b>Stromkosten</b>	
gesamt rund	1.100 €

davon	63,16 %
	<b>694,74 €</b>
DHH gesamt	
Kosten gesamt	<b>9.169,32 €</b>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Auf das beiliegende Berechnungsblatt wird verwiesen.

### **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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg-Aigen, am 27. November 2018