

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regina Vogt, Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Martin Saringer über die Berufung der Bw., xxx V.dorf, vertreten durch Die Wirtschaftsberater Steuerberatungs GmbH, 4020 Linz, Pillweinstraße 30, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2006 sowie betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 nach der am 24. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2006 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2006 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2006 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 wird teilweise Folge gegeben

Die Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Geschäftsführerin und Prokuristin der D. V. GmbH mit Sitz in W. (A-strasse).

Seit dem Jahr 2002 ist sie mit Herrn X verheiratet. Beide haben ihren Hauptwohnsitz in Z. Herr X ist Firmeninhaber der X Versicherungsmakler GmbH mit Sitz in A.. Der gemeinsame Wohnsitz ist vom Beschäftigungsamt der Bw. lt. www.viamichelin.at 116 km entfernt.

Lt. Abfrage aus dem zentralen Melderegister war die Bw. von 17.3.1993 bis 17.1.2003 in K.gasse mit Hauptwohnsitz gemeldet. Weiters ist dort ihr Sohn seit 17.3.1993 gemeldet. Lt. aktueller Abfrage aus dem Grundbuch handelt es sich dabei um eine Eigentumswohnung, die nach wie vor im Eigentum der Bw. steht.

Lt. Kaufvertrag vom 29.11.2002 erwarben die Bw. und ihr Gatte Wohnungseigentum an der Wohnung M.gasse. Der Kaufpreis betrug inkl. Einrichtung € 506.481,96. Folgende Details bezüglich der Wohnung wurden im Laufe des Verfahrens bekannt: die Wohnung befindet sich in der Nähe des Arbeitsplatzes der Bw. Sie ist 140 m² groß und wird von ihr alleine bewohnt. Sie wird von der Bw. von Montag bis Donnerstag benutzt. Die Bw. arbeitet oft bis spät nachts im Büro. Die Wohnung in K.gasse wird seit dem Wohnungsneukauf dem Sohn der Bw. zur unentgeltlichen Nutzung überlassen.

Die Bw. ist lt. Abfrage aus dem zentralen Melderegister vom 17.5.2011 in M.gasse nicht gemeldet.

Die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2006 erfolgte zunächst mit Bescheid vom 28.3.2008 erklärungsgemäß, wobei Werbungskosten i.H. von € 18.440,51 berücksichtigt wurden. Dabei entfielen € 15.776,35 auf Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltungsführung. Dieser Bescheid wurde mit Bescheid vom 26.9.2008 gem. § 299 BAO aufgehoben und damit ein neuer Sachbescheid verbunden, in dem für die doppelte Haushaltungsführung nur € 6.000.- anerkannt wurden. Dies mit der Begründung, dass eine zweckentsprechende Mietwohnung im 10. Bezirk in der Größe von rund 40 m² monatliche Kosten von rund € 500.- verursache. Aus dem Akt ist ersichtlich, dass seitens des Finanzamtes entsprechende Recherchen im Internet durchgeführt wurden.

Gegen diese Bescheide wurde berufen und mit Entscheidungen des UFS vom 13.4.2010 RV/0904-W/09 und RV0905-W/09 dem Berufungsbegehren hinsichtlich der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 stattgegeben bzw. die Berufung gegen diesen Bescheid als unzulässig zurückgewiesen. Dies hatte verfahrensrechtlich die Folge, dass der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 vom 28.3.2008 wieder auflebte.

Das Finanzamt nahm daraufhin das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 (Bescheid vom 28.3.2008) mit Bescheid vom 17.6.2010 gemäß § 303 Abs. 4 wieder auf und führte als Begründung für die Wiederaufnahme folgendes aus:

„Bei den im Zuge der Berufungserledigung des Jahres 2006 (Berufung gegen den gem. § 299 BAO geänderten ESt-Bescheid vom 26.9.2008) durchgeführten Ermittlungen ist u.a. neu hervorgekommen, dass die Eigentumswohnung in der M.g. eine Nutzfläche von 140 m² aufweist, Sie über eine Mietwohnung in Wien in der K.g. 3/13 verfügen, welche Sie unentgeltlich Ihrem Sohn überlassen und die Kosten für diese Wohnung nicht bekannt geben wollen.“

Im Einkommensteuerbescheid 2006 wurden aus dem Titel „doppelte Haushaltsführung“ € 6.000.- anerkannt. In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass nur Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung abzugsfähig seien. Bei Eigentumswohnungen sei überdies zu prüfen, ob nicht die berufliche Veranlassung durch private Gründe (z.B. Vermögensschaffung, künftige Wohnvorsorge für Angehörige) überlagert sei. Da die Bw. vor Anschaffung der Wohnung bereits über eine Wohnung in Wien verfügte, sei nahe liegend, dass die berufliche Veranlassung der Anschaffung durch den privaten Grund der Vermögensschaffung bzw. durch den Wohnungsbedarf des Sohnes überlagert worden sei. Zweckentsprechende kleine Mietwohnungen (Singlewohnungen) seien bereits um € 300-500 in Wien zu mieten. Dabei wurde auf die Internetseiten www.vienna.at/immobilien und www.immobiliens.net verwiesen. Die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen seien daher vom Finanzamt mit € 6.000.- (€ 500x12) angesetzt worden.

Für das Jahr 2007 wurden € 16.127,16 und für das Jahr 2008 € 16.466,40 beantragt jedoch lediglich € 6.000.- als Kosten der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt, wobei zur Begründung auf die Begründung betreffend das Jahr 2006 verwiesen wurde.

Sowohl gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2006 als auch gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 wurde mit Schriftsatz vom 16.8.2010 fristgerecht berufen.

Betont wurde, dass sich der gemeinsame Wohnsitz des Ehepaars X in Z befindet.

Ausschlaggebend für den Kauf der Wohnung in der M.g. sei die räumliche Nähe zur Arbeitsstätte der Bw. gewesen.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2006 führte die Bw. aus, dass weder die Wohnungsgröße noch die Tatsache, dass die Bw. über eine Mietwohnung verfüge taugliche Wiederaufnahmsgründe seien.

Weiters verwies die Bw. auf RZ 349 der LStR, wonach als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht kommen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss. Dies seien insbesondere Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung (Hotelzimmer) am Dienstort einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände. Die durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft i.H. von € 2.200.- dürften dabei aber nicht überschritten werden. Bei einem monatlichen Höchstbetrag von € 2.200.- und somit von einer jährlichen Höchstgrenze von € 26.400.-, liegen die tatsächlich von der Bw. angesetzten Werbungskosten von € 15.776, 51 für 2006, 16.127,16 für 2007 und € 16.466,40 für 2008 sogar um 39% unter der von der Finanzverwaltung gezogenen Grenze. Der Kauf einer Eigentumswohnung werde immer Vermögensschaffung sein, daher sei diese Begründung untauglich. Weiters verweise die Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.5.2010, Zl. 2007/13/0095, wonach der Bescheid der belangten Behörde deswegen wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben worden sei, weil die Behörde zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass nur die Kosten einer Kleinwohnung von 40 m² abzugsfähig seien. Der Festsetzung von € 500.- als abzugsfähige Kosten fehle jede Begründung, überdies seien keine Einrichtungsgegenstände berücksichtigt.

Ergänzend zum Sachverhalt ist folgendes auszuführen:

Der Ehegatte der Bw. ist Geschäftsführer der W.GmbH mit Sitz in A. und bezieht aus dieser Tätigkeit wesentliche Einkünfte.

Seit dem Jahr 2003 legte die Bw. ihren Einkommensteuererklärungen der jeweiligen Jahre eine Aufstellung „Werbungskosten für Zweitwohnung“ bei. Demnach betrugen die Anschaffungskosten S 356.427,24 und die Kosten für die Einrichtung S 150.054,72. Da die Wohnung gemeinsam mit dem Ehegatten angeschafft worden war, machte sie von den halben Anschaffungskosten 1,5 % Absetzung für Abnutzung geltend, das sind € 2.673,20. Hinsichtlich der aufgelisteten Einrichtungsgegenstände machte sie bei einer angenommenen Nutzungsdauer von 10 Jahren jeweils den halben AfA-Betrag bezogen auf die Anschaffungskosten, das sind jeweils € 7.328,96, geltend.

Ab dem Jahr 2002 bis dato wurden folgende Einrichtungsgegenstände und deren Lieferanten sowie Anschaffungskosten in Euro als Beilage zu den jeweiligen Einkommensteuererklärungen aufgelistet:

Edelstahlgeländer, Handlauf Fa. M.: 2.011,92

Ablöse für Einrichtung: 48.718

Einrichtung (Wandvertäfelung, Sitzbank):

Fa. P. GmbH 10.426

Esszimmer, Wohnzimmer Fa. G.: 52.785,60

Massivholzladen, Heizkörperverbau

Fa. G.: 2.984

Leuchten Fa. S.: 1.500

Leuchten Fa. S.: 950

Bilder Fa. G.: 7.257,90

Abdeckplatten Fa. E.: 1.046,76

TV-Tisch Fa. B.: 941,40

Brüstungsverkleidung Fa. FS: 1.077,60

Brüstungsverkleidung Fa. FS: 933,35

Couchtisch Fa. WC.: 554

Couch Fa. L.: 3.780

Wäschetrockner Fa. LS GmbH: 549

HIFI-Anlage Fa. LS GmbH: 7.447,90

Geschirr und Kleinmaterial Fa. Do.: 7.090,29

Im Jahr 2003 beantragte die Bw. Werbungskosten i.H. von € 13.230.-. Diese wurden gewährt.

Im Jahr 2004 beantragte sie € 14.646,80 und im Jahr 2005 € 16.082,60. In diesen beiden Jahren wurden jedoch nur Werbungskosten in Höhe von € 500 pro Monat, somit € 6000.- gewährt. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die geltend gemachten Aufwendungen, nämlich 50% der AfA und die Betriebskosten für die gemeinsam mit dem Ehegatten 2002

angeschaffte Eigentumswohnung keine unvermeidbaren und somit abzugsfähigen Mehraufwendungen darstellten, da eine zweckentsprechende Mietwohnung im 10. Bezirk (dem bisherigen Hauptwohnsitz der Bw.) bereits um monatlich € 500 zu mieten sei.

In Zusammenhang mit der Berufung (bzw. mit dem Vorlageantrag) gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO wurde die Bw. vom Finanzamt mit Vorhalt vom 20.2.2009 ersucht, die Wohnungsgröße, die Nutzung der Wohnung in 1100 Wien im Jahr 2006 sowie deren Kosten in diesem Jahr bekanntzugeben. Die Bw. gab daraufhin mit Schreiben vom 18.3.2009 bekannt, dass die Nutzfläche der Wohnung in 1130 Wien 140 m² seien und dass die Wohnung in 1100 Wien unentgeltlich dem Sohn überlassen worden sei.

In der ergänzenden Stellungnahme vom 9.6.2010 wurde von der Bw. ausgeführt, dass die Wohnung im Regelfall von Montag bis Donnerstag benutzt werde. Ihre berufliche Stellung verlange ihre Präsenz sowohl tagsüber im Büro, wo sie bis nach Mitternacht arbeite, wie auch bei zahlreichen Kundenterminen und diversen Veranstaltungen und Präsentationen, die meist bis spät in die Nacht dauern. Sie sei daher von Montag bis Donnerstag immer bis spätnachts beruflich tätig, sodass eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz immer spät in der Nacht erfolgen müsste. Es wurden Bestätigungen von drei ArbeitskollegInnen vorgelegt, wonach die Bw. die Wohnung von Montag bis Donnerstag benütze (sie seien auch schon selbst Gast in der Wohnung gewesen), und sie auch oft zu späten Zeiten, etwa 22-23 Uhr dort oder in der Wohnung angetroffen worden sei bzw. telefonisch erreichbar gewesen sei.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 30.3.2011 wurden folgende abverlangten Unterlagen vorgelegt:

Die Rechnung über die Ablöse i.H. von € 48.718.-,

sämtliche Rechnungen über die Einrichtungsgegenstände,

sowie die Betriebskostenvorschreibungen bzw. Abrechnungen 2006 bis 2008.

Es wurde darauf hingewiesen, dass aus den Rechnungsadressen erkennbar sei, dass der jeweilige Einrichtungsgegenstand für die Wohnung in der M.g. angeschafft worden sei. Einzig bei der HIFI-Anlage sei die Adresse in V.dorf angegeben worden, diese aber abgeholt und persönlich in die M.g. verbracht worden. Zudem sei die Bw. der Ansicht, dass die Einrichtungsgegenstände (mit Ausnahme der Bilder) für eine zweckentsprechende Zweitwohnung zum gewöhnlichen Haushaltsbedarf gehören.

Zu den vorgelegten Belegen wurden im Einzelnen folgende Feststellungen getroffen:

Für bereits in der Wohnung vorhandene Einrichtungsgegenstände wurde mit den Vorbesitzern die Zahlung von € 48.718.- vereinbart. Soweit hier von Bedeutung sind darin auch € 26.000 für eine Küche der Marke Bulthaup, sowie Vorhänge und eine Wandleuchte für das Gästezimmer und Badezimmermöbel i.H. von 4.760.- enthalten.

Die Rechnung der Firma P. setzt sich u.a (betraglich überwiegend) zusammen aus fünf Positionen betreffend Einrichtung für ein Gästezimmer, drei Positionen für ein Heimbüro, einen Weinklimaschrankverbau, 39m2 Parkettboden, 11 Drückergarnituren sowie einen Handlauf für den Stiegenaufgang.

Die Ess-und Wohnzimmereinrichtung wurden von einer Tischlerei angefertigt.

Das Sofa stammt von der Firma de Sede.

Der TV-Tisch ist ein italienisches Designobjekt.

Der Couchtisch stammt von Rolf Benz.

Bei der Firma L. wurde ein Hochlehner mit Lederbezug und Massage-und Sitzheizungsfunktion erworben.

Bei der Firma LS wurden ein Sony LCD TV-Gerät und eine HIFI-Anlage erworben. Zu dieser Rechnung wurde von der Bw. ausgeführt, dass die Lieferadresse irrtümlich mit „Z“ angegeben worden sei.

Auf der Rechnung der Firma Do. ist als Lieferadresse ebenfalls Z angegeben, jedoch erfolgte hier keine Korrektur. Geliefert wurden ein 12-teiliges Speise-und Kaffeeservice sowie ein 12-teiliges Besteckset, wobei das Geschirr (lt. Internetrecherche) ein Klassiker aus französischem Limoges-Porzellan ist.

Mittels E-Mail vom 18.5.2011 wurde die Bw. um Vorlage des Kaufvertrages der Wohnung in K.gasse , allenfalls noch vorhandener Rechnungen über Einrichtungsgegenstände sowie Betriebskostenabrechnungen für diese Wohnung von 2006 bis 2008 spätestens bis zur mündlichen Berufungsverhandlung ersucht.

In der mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter der Bw. hinsichtlich der Wiederaufnahme des Jahres 2006 nochmals darauf, dass weder die Wohnungsgröße noch die Tatsache, dass die Bw. über eine weitere Wohnung verfüge eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigten. Der Vertreter des Finanzamtes vertrat nach wie vor die gegenteilige Auffassung und verwies darauf, dass zu prüfen sei, ob das Finanzamt

bei Kenntnis dieser Tatsachen einen anderen Erstbescheid erlassen hätte. Das gleiche gelte für die nun durch das Vorhalteverfahren des UFS neu hervorgekommenen Tatsachen, nämlich dass die Bw. Designermöbel und ein 12-teiliges Tafelservice angeschafft habe. Diese wären jedenfalls taugliche Wiederaufnahmsgründe.

Entgegen der bisher vertretenen Rechtsauffassung zog die Amtspartei nunmehr das Vorliegen der Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung grundsätzlich in Zweifel. Wurden bisher noch die Kosten für Familienheimfahrten anerkannt, verwies der Vertreter des Finanzamtes nun darauf, dass auf Grund seiner Recherche im Internet die Entfernung vom Arbeitsplatz der Bw. zum Familienwohnsitz nur 116 km betrage und somit unter der von der Verwaltungspraxis als zumutbar anerkannten täglichen einfachen Wegstrecke von km 120 liege. Die von der Judikatur als berücksichtigungswürdig eingestuften besonderen Verkehrsverhältnisse, lägen nicht vor. Im Übrigen möge die Bw. durch Arbeitszeitaufzeichnungen oder den allfälligen Bezug einer Überstundenpauschale nachweisen, dass bzw. wie lange sie am Abend arbeite.

Weiters wurde durch den Amtsvertreter darauf verwiesen, dass nur der unvermeidbare Mehraufwand als Werbungskosten berücksichtigungsfähig sei, der daraus entstehe, dass jemand aus berufsbedingten Gründen am Beschäftigungsstandort eine Wohnung brauche und die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar sei. Bei Anschaffungskosten für die Wohnung von S 569.000.- und einem Durchschnittsverdienst eines unselbstständig Erwerbstätigen in Wien und Niederösterreich lt. einer Studie der Arbeiterkammer von netto € 1.400.- monatlich, läge der unvermeidbare Mehraufwand im Hinblick auf die jährlichen Kosten der Wohnung mit € 30.000.-, wobei nur die Hälfte geltend gemacht worden sei, über einem durchschnittlichen Jahresnettoverdienst. Würde die Bw. berufsbedingt in einem Hotel am Westende von Wien nächtigen, wobei eine Nacht ca. € 50 koste, würden bei angenommenen 200 Nächtigungen Kosten von € 10.000.- entstehen. Wenn auch von den jährlichen Wohnungskosten von € 30.000.- nur die Hälfte geltend gemacht worden sei, so könne auch aus diesem Grund nicht von einer berufsbedingten Anschaffung der Wohnung gesprochen werden. Für die Amtspartei stelle sich daher der Kauf der Eigentumswohnung als Schaffung einer Vermögensanlage dar. Diese Auffassung werde auch durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gestützt, wonach eine Vermögensschaffung dann nicht vorliege, wenn die Kosten der Wohnung auf lange Sicht günstiger sind, als jene die durch berufsbedingte Nächtigungen im Hotel entstehen würden. Hinsichtlich der Höhe des unvermeidbaren Mehraufwandes verwies der Vertreter des Finanzamtes auf seine Recherchen im Internet unter www.wohnnet.at, wonach möblierte Singlewohnungen in Wien um € 450.- bis 500.- zu mieten seien und er 66 Wohnungen im Zuge der Abfrage gefunden habe. Die entsprechenden Ausdrucke aus dem Internet wurden als Beilage A (www.flohmarkt.at) und B

(www.wohnnet.at) zum Akt genommen. Sollten die Kosten der Wohnung in der K.g. niedriger sein, als jene der Wohnung in der M.g., so vertrete das Finanzamt dennoch die Meinung, dass die Anschaffung der Zweitwohnung der Vermögensschaffung gedient habe. Zum Abschluss seiner Ausführungen stellte der Vertreter des Finanzamtes den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen und die Bescheide abzuändern und zwar in die Richtung, dass einerseits die doppelte Haushaltsführung aufgrund der Entfernung als nicht berufsbedingt angesehen werde und andererseits die Anschaffung der Wohnung jedenfalls aus Vermögensanlagegründen erfolgt sei. Die Kosten für die beruflich bedingten fallweisen Nächtigungen in Wien möge der UFS mit den variablen Betriebskosten der Wohnung in der M.g., ansetzen, die sich ca. um die € 1.300 im Jahr bewegten.

Die Bw. führte im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung aus, dass sie bis 31.12.2007 Prokuristin gewesen und ab 1.1. Geschäftsführerin der D. GmbH sei. Die Wohnung sei sehr wohl beruflich notwendig für diesen Job. Hinsichtlich des vom Finanzamt hinterfragten Zeitaufwandes für ihre Tätigkeit, verwies sie darauf, dass sie die Firma in 20 Jahren aufgebaut habe und dementsprechend viel und hart arbeiten müsse. Auf Grund ihrer Tätigkeit verdiene sie auch mehr als das vom Finanzamt bekanntgegebene Durchschnittseinkommen eines unselbstständig Erwerbstätigen.

Der steuerliche Vertreter verwies zunächst darauf, dass die Bw. leitende Angestellte sei und Geschäftsführerin und keine Zeitaufzeichnungen zu führen brauche. Für den Fall, dass Zweifel an der täglichen Arbeitszeit der Bw. bestünden, könnten weitere Zeugen namhaft gemacht werden.

Hinsichtlich der Höhe des zweckentsprechenden Mehraufwandes wurde ausgeführt, dass es irrelevant sei, ob eine Wohnung gekauft oder gemietet worden sei, wenn diese beruflich notwendig sei. An der beruflich bedingten Anschaffung der Wohnung könne kein Zweifel bestehen. Auf Grund der Nähe zum Arbeitsort und auch der Krebsoperation der Bw. im Jahr 2002 seien kurze Wege notwendig gewesen. Es seien auch nur die Hälfte der Kosten geltend gemacht worden, wodurch sich diese auf jene einer Wohnung mit 70 m² reduzierten. Dadurch sei der Angemessenheit Rechnung getragen worden. Als Vergleichsmaßstab wurden vom steuerlichen Vertreter die Kosten von € 546 (allerdings ohne Heizung, Strom und Einrichtung) einer 89 m²-großen Gemeindewohnung in 1050 Wien, die vom Bruder der Bw. bewohnt wird, herangezogen. Die entsprechende Kostenaufstellung über den Mietzins inkl. Betriebskosten für Jänner 2011 wurde als Beilage I zum Akt genommen.

Weiters wurden die per E-mail vom 18.5.2011 abverlangten Unterlagen betreffend die für die Wohnung in der K.g. anfallenden Kosten vorgelegt, in diese Einsicht genommen und als

Beilagen II-V zum Akt genommen. Allgemein ist festzuhalten, dass die Wohnung lt. vorgelegtem Kaufvertrag vom 21.1.1992 (Beilage V) 100,9 m² groß ist und der Kaufpreis S 2, 815.581.- betragen hat. Sämtliche vorgelegten Vorschreibungen lauten auf den Namen der Bw.

Im Einzelnen wurden die Gas- und Stromabrechnungen für die Jahre 2005 bis 2008 vorgelegt, aus denen Kosten von ca. € 1000.- pro Jahr ersichtlich sind (Beilage II).

Die Betriebskosten betrugen für 2007 € 229,90, für 2008 € 239,82 (Beilage III).

Für einen Garagenplatz wurden ab dem Jahr 2006 unverändert € 52,32 vorgeschrieben (Beilage IV).

Weiters sei eine Haushaltsversicherung von ca. € 510.- zu bezahlen.

Die jährlichen Annuitätenzahlungen würden € 635.- betragen.

Ergänzend zu dieser reinen Kostenbelastung stellte der steuerliche Vertreter folgende Rechnung auf, die jener wie sie in den Beilagen zu den Einkommensteuerklärungen ab dem Jahr 2003 bezüglich der Wohnung in der M.g. angestellt worden sei, entspreche:

Von rund 3 Mill. ATS Anschaffungskosten incl. der Nebenkosten, das seien umgerechnet rund 220.000 €, habe er ebenfalls 15 % Grundanteil weggerechnet, das seien rund € 33.000. Basis für die AfA für die Wohnung seien somit € 187.000, das seien 1,5 %, somit rund € 2.800.

€ 2.673 mache die AfA aus, die für die M.g. angesetzt worden sei. Jedoch sei zu berücksichtigen, dass die Einrichtung dort 15 oder 14 Jahre vor dem Berufungszeitpunkt angeschafft worden sei. Daher sei die Haushaltsversicherung ausgehoben worden, um eine Vorstellung zu haben, was der dortige Einrichtungswert sei. Dabei habe sich ein Versicherungswert von € 101.000 herausgestellt. In seiner ursprünglichen Berechnung vor Kenntnis des Versicherungswertes habe er Anschaffungskosten von € 50.000, angenommen. In weiterer Folge ergebe sich daraus, je nachdem, welchen Prozentsatz man ansetze, ein AfA-Betrag € 3.500 bis € 5.000. Wenn man diese Beträge nun mit jenen für die streitgegenständliche Wohnung in Höhe von € 7.328, vergleiche, deren Einrichtung neuwertig ist, ergebe sich kein gravierender Unterschied. Dem habe man Rechnung getragen und damit wäre im Endeffekt die Abschreibungsbasis eine 70 m²-Wohnung. Die AfA für die Anschaffungskosten der Wohnung in der K.g. liege sogar mit rund € 2.800.- über jenen der M.g. mit € 2.673,20. Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass Kosten für eine Zweitwohnung, entgegen der Auffassung des Finanzamtes, nicht nur dann zweckentsprechend seien, wenn sie am billigsten seien. In diesem Fall wäre die in den

Einkommensteuerrichtlinien aufgestellte Obergrenze von € 2.200.- für eine Hotelunterkunft, die noch als zweckentsprechend anerkannt werde, völlig unrealistisch, wenn demgegenüber das Finanzamt vermeint, eine Hotelunterkunft in Wien sei bereits um € 50 zu mieten und nur in dieser Höhe als zweckentsprechend anzuerkennen. Es werde nochmals auf das Judikat des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahr 2010 verwiesen, wonach die Wohnungsgröße für die Frage der Höhe der Absetzbarkeit von Kosten für eine zweckentsprechende Wohnung kein Kriterium sei. Allenfalls seien auch die Kosten aus der Wohnung K.g. ein geeigneter Vergleichsmaßstab für die Beurteilung, in welcher Höhe Kosten als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten.

Der Senat hat über die Berufung erwogen:

Wiederaufnahme Einkommensteuer 2006

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, die zu begründen ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang zu geben ist gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit. Bei einer Ermessensübung zu Ungunsten der Partei ist insbesondere zu begründen, warum dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit gegenüber jenem der Billigkeit der Vorrang eingeräumt wurde. (VwGH vom 21.3.1996, 94/15/0085).

Das Finanzamt stützt die Wiederaufnahme des Verfahrens, nämlich der Veranlagung der Einkommensteuer 2006 mit Bescheid vom 28.3.2008, lt. der Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 17.6.2010 auf folgende Tatsachen:

Die Wohnung in der M.g. ist 140 m² groß

Richtig ist, dass die Tatsache der Wohnungsgröße erst nach Rechtskraft des Bescheides vom 28.3.2008 im Zuge des weiteren Ermittlungsverfahrens nach Einbringung der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 26.9.2008 bekannt wurde. Dem Finanzamt war aber, wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, aus den Veranlagungen der Vorjahre und zwar ab dem Jahr 2003 bereits bekannt, dass die Bw. im Jahr 2002 eine Eigentumswohnung um rund € 500.000.- angeschafft hat und hatte die Würdigung dieser Tatsache in den Jahren 2004 und 2005 zur Folge, dass die Werbungskosten nicht in der beantragten Höhe anerkannt wurden. Die Bw. ist auch im Jahr 2006 ihrer Offenlegungspflicht nachgekommen und hat in der Beilage zur Einkommensteuererklärung die Anschaffungskosten der Wohnung und die der Einrichtung

sowie die daraus resultierende AfA und die Betriebskosten der Wohnung dargelegt. Unabhängig von der Kenntnis der tatsächlichen Wohnungsgröße hätte sich das Finanzamt daher auch im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2006, so wie in den Vorjahren und mit dem damaligen Wissensstand mit der Frage auseinandersetzen können, ob die geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltstafel als Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort abzugsfähig seien. Auch wenn ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen der amtsweigigen Wiederaufnahme nicht entgegen steht ist doch ein solches behördliches Verhalten nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gegebenenfalls bei der Ermessensübung nicht unberücksichtigt zu lassen (vgl. Stoll, BAO Tz. 53 zu § 303 und die dort zitierte Judikatur).

Hätte nämlich die Behörde den ihr von der Bw. bekanntgegebenen Sachverhalt, nämlich die Höhe des Kaufpreises, auch 2006 entsprechend gewürdigt, hätte sie bereits, wie in den Vorjahren, zu dem Ergebnis kommen können, dass die Wohnungskosten in der bekanntgegebenen Höhe nicht unvermeidbar waren. Hätte sie bereits zu diesem Zeitpunkt zusätzlich die tatsächliche Wohnungsgröße von 140 m² gekannt und in ihre rechtliche Würdigung neben der bereits bekannten Tatsache des Kaufpreises miteinbezogen, hätte sich diese nicht geändert. Wesentlich ist, ob die Kenntnis einer neuen Tatsache auch im Zusammenhang mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Folge gehabt hätte. Die neu hervorgekommene Tatsache muss also entscheidungswesentlich sein. Dies ist aber im Hinblick auf den sonstigen der Behörde bekannten bzw. bekanntgegebenen Sachverhalt zu verneinen, zumal die Behörde in den Vorjahren die Versagung des Werbungskostenabzuges ausschließlich auf die Tatsache der Höhe des Kaufpreises stützte und auch in dem im Zuge der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides neu ergangenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 26.9.2008 in der Begründung für die Versagung des geltend gemachten Werbungskostenabzuges auf die „vorjährige Begründung“ verwies und damit darauf, dass die Höhe des Kaufpreises entscheidendes Kriterium war, die Wohnung als nicht zweckentsprechend anzusehen. Wenn aber die Behörde in einem Jahr den ihr bereits jahrelang bekannten und auch unverändert bekannt gegebenen Sachverhalt nicht würdigt, sodann den Bescheid gemäß §299 aufhebt ohne die Ermessensübung ausreichend zu begründen und in der Begründung des zugleich ergangenen Sachbescheides wiederum auf die Begründung der Vorjahre verweist, liegt bereits hier der Vermutung nahe, eine irrtümlich nicht erfolgte Tatsachenwürdigung verfahrensrechtlich beseitigen zu wollen. Wie jedoch der Verwaltungsgerichtshof bereits ausführte, lassen sich auch die, im gegenständlichen Fall für die Behörde, nachteiligen Folgen einer früheren, nämlich im Zuge der Veranlagung des Jahres 2006, unzutreffenden Tatsachenwürdigung der Tatsachenbewertung (VwGH 9.4.1986, 84/13/0102) eines der

Behörde bekannten (bekanntgegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes, oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung (verfehlte rechtliche Schlussfolgerungen; VwGH 19.5.1988, 87/16/003) - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 2.12.1985, 84/15/0217).

Die Bw. verfügt in Wien über eine Mietwohnung und überlässt diese unentgeltlich dem Sohn

Dazu ist folgendes auszuführen: Dass die Bw. vor Begründung ihres Hauptwohnsitzes in Z diesen in Wien, in der K.g. hatte, war dem Finanzamt, wie aus der im Akt erliegenden datierten Abfrage aus dem zentralen Melderegister ersichtlich, seit 22.6.2006 bekannt, also längst vor der Erlassung des Erstbescheides am 28.3.2008. Die Tatsache, dass die Bw. die (im Übrigen Eigentums-) Wohnung, unentgeltlich an den Sohn überlässt, mag „neu“ im Sinne des § 303 BAO sein. Wie bereits ausgeführt, war der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides bekannt, dass der Hauptwohnsitz verlegt wurde, und dass eine (weitere) Eigentumswohnung gemeinsam mit dem Ehegatten angeschafft wurde. Hätte die Behörde zu diesem Zeitpunkt die bereits bekannten Tatsachen entsprechend gewürdigt, so wäre sie auch mit der zusätzlichen Kenntnis von der unentgeltlichen Überlassung des bisherigen Hauptwohnsitzes zu keinem anderen Ergebnis gelangt, als dass die Aufwendungen für den Zweitwohnsitz im beantragten Ausmaß nicht zustehen.

Ist im Zuge des Ermittlungsverfahrens durch den Unabhängigen Finanzsenat bekannt geworden, dass die Wohnung in der M.g. mit Designermöbeln und einem 12-teiligen Tafelservice ausgestattet wurde, so sind diese Tatsachen „neu hervorgekommen“, sind aber entgegen der Auffassung des Finanzamtes mit der gleichen Begründung wie die bisher zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogenen Tatsachen ebenfalls keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe. Dies deshalb, weil auch die zusätzliche Kenntnis dieser Tatsachen, über den bereits bekannten Sachverhalt hinaus, bei Erlassung des Erstbescheides vom 28.3.2008 keinen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Folge gehabt hätte.

Der Berufung gegen den Bescheid, mit dem das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 wiederaufgenommen wurde, war daher stattzugeben.

Einkommensteuer 2006

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahren bewilligenden oder verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der neue Sachbescheid scheidet somit ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid lebt wieder auf. Dies bedeutet für den

gegenständlichen Fall, dass der Bescheid vom 17.6.2010 aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der Bescheid vom 28.3.2008 wieder auflebt. Die Berufung vom 17.8.2010 richtet sich somit gegen einen Bescheid, der nicht (mehr) dem Rechtsbestand angehört und ist daher gemäß § 273 Abs.1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Einkommensteuer 2007 und 2008

Für das Jahr 2007 machte die Bw. € 16.127,16 und für das Jahr 2008 € 16.466,40 als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung geltend.

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

Nach § 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, was nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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. Eine steuerliche Berücksichtigung als Kosten der doppelten Haushaltsführung kommt aber ausnahmsweise dann in Betracht, wenn weder die tägliche Heimfahrt noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung zumutbar ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Auch wenn erstmals ein gemeinsamer Familienwohnsitz mit einem neuen Partner begründet wird, kann ab diesem Zeitpunkt die Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes eines der erwerbstätigen Partner an seinem bisherigen Beschäftigungsort zu berücksichtigungsfähigen Mehraufwendungen führen (vgl. UFS, 30.12. 2005, RV/1779-W/05).

Familienwohnsitz ist nach ständiger Rechtsprechung und Judikatur jener Ort, an dem ein Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet. Berufliche Veranlassung der mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegen nach ständiger Rechtsprechung dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen weder die tägliche Heimfahrt noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung zumutbar ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann.

Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung ist insbesondere dann unzumutbar, wenn der Ehegatte am Familienwohnsitz nachhaltige, ins Gewicht fallende Einkünfte erzielt.

Hinsichtlich der Unzumutbarkeit der täglichen Heimkehr geht die Verwaltungspraxis von einer solchen dann aus, wenn eine Fahrtstrecke pro Tag mehr als 120 km beträgt (zustimmend z.B. UFS vom 25.4.2003, RV/ 0465-I/02). In Einzelfällen kann aber auch eine geringere Fahrtstrecke als unzumutbar angesehen werden, etwa wenn die Rückkehr nach der Nachschicht erfolgen müsste und die Rückkehr mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht möglich ist (vgl. UFS, 19.5.2003, RV/3910-W/02). Hingegen machen gelegentliche Überstunden die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz bei einer Entfernung von 92 km nicht unzumutbar (siehe UFS vom 1.8.2005, RV/0474-I/04). Die Unzumutbarkeit der täglichen Heimkehr bei Wegstrecken unter 120 km kann also, entgegen der Auffassung des Finanzamtes, nicht nur durch schlechte Verkehrsverhältnisse begründet sein, sondern ist bei deren Beurteilung jeweils auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen.

Lt. Recherchen sowohl des UFS als auch des Finanzamtes auf der Internetseite www.viamichelin.at beträgt die Entfernung vom Büro der Bw. in Wien, E.gasse an den Familienwohnsitz in Z 127 116 km, liegt also knapp unter der von der Verwaltungspraxis herangezogenen Grenze der Zumutbarkeit von 120 km. Dies ist aber, abgesehen davon, dass die Verwaltungspraxis keine für den UFS verbindliche Rechtsquelle darstellt, darüber hinaus auch insofern nicht von Bedeutung, als die Bw. glaublich angibt, grundsätzlich immer bis spätnachts beruflich tätig zu sein, was sich aus ihrer Tätigkeit als Prokuristin und Geschäftsführerin und den damit auch verbundenen Kundenterminen, Veranstaltungen und Präsentationen ergebe. Der Berufungssenat sieht keine Veranlassung an der Glaubwürdigkeit dieses Vorbringens zu zweifeln, zumal dieses auch durch entsprechende Bestätigungen von ArbeitskollegInnen untermauert wird. Weitere Zeugenaussagen sind daher entbehrlich. Die regelmäßige und nicht nur fallweise berufsbedingte Notwendigkeit der Anwesenheit im Büro bis spätnachts begründet daher nach Auffassung des Senates die Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt auch bei einer einfachen Wegstrecke von „nur“ 116 km.

Das Ehepaar X hat im Jahr 2003 (die Bw. ist seit 17.1.2003 in Z als Hauptwohnsitz gemeldet) den gemeinsamen Familienwohnsitz in Z begründet.

Dass der Ehegatte der Bw. Einkünfte von erheblichem objektiven Gewicht am Ort des Familienwohnsitzes erzielt, steht bei den Parteien des Berufungsverfahrens außer Streit.

Die Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung stehen daher grundsätzlich wegen der Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt auf Grund der Entfernung des Ortes der Beschäftigung vom Familienwohnsitz und wegen Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Ort der Beschäftigung der Bw. wegen Einkünften von erheblichem objektiven Gewicht, die der Ehegatte der Bw. am Familienwohnsitz erzielt, vor.

Strittig ist allerdings die Höhe der abzugsfähigen Kosten für die Wohnung, die von der Bw. am Ort der Beschäftigung in M.gasse, bewohnt wird.

Die Kosten für eine berufsbedingte Zweitwohnung am Ort der Beschäftigung sind nach der Rechtsprechung begrenzt mit jenen, die einen, im Lichte des § 20 Abs. 1 Zif. 3 EStG 1988, unvermeidbaren Mehraufwand darstellen. Dabei handelt es sich um Kosten für eine zweckentsprechende Wohnung, also z.B. Miete, (VwGH vom 20.12.2000, 97/3/0111) oder AfA (UFS vom 30.12.2005, RV/1779-W/05), Betriebskosten sowie die Kosten der erforderlichen Einrichtungsgegenstände (z.B. VwGH vom 21.9.2005, 2001/13/0241).

Während das Finanzamt im bisherigen Verfahren die Auffassung vertrat, abzugsfähig, weil zweckentsprechend seien nur die Kosten einer „Single-Wohnung“ im 10. (dem bisherigen Hauptwohnsitz der Bw.) oder im 13. Bezirk vertritt die Bw. in der Berufung hinsichtlich der Motivation für die Anschaffung der Wohnung in der M.g. folgendes: Ausschlaggebend für den Kauf der Wohnung sei die räumliche Nähe zur Arbeitsstätte der Bw. gewesen. Sie sei seit vielen Jahren als Prokuristin der D.GmbH in 1130 Wien, A.straße (vormals E.gasse) tätig.

Die Wohnung werde in der Regel von Montag bis Donnerstag benutzt.

Die Bw. sei immer bis spätnachts im Büro beruflich tätig.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde weiters auf eine Krebserkrankung der Bw. im Jahr 2002 verwiesen.

Die Bw. brachte vor, dass „die Wohnung für diesen (ihren) Job notwendig“ sei.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Dass für die Bw. **eine** Wohnung am Ort der Beschäftigung, somit grundsätzlich in Wien, beruflich bedingt notwendig ist wurde bereits dargelegt. Die Bw. verkennt aber, dass dies nicht zur Folge haben kann, dass die tatsächlich von ihr in M.gasse bewohnte Wohnung, jene ist, deren Kosten das Kriterium des unvermeidbaren Mehraufwandes, der höchstens als Werbungskosten absetzbar ist, erfüllt. Einzig und allein dafür ausschlaggebend ist, dass objektiv betrachtet durch eine Wohnung das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person in

zweckentsprechender Weise erfüllt wird, wobei der Zweck der Wohnung dadurch begrenzt ist, dass diese Person am Ort der Beschäftigung wohnen **muss**, weil die Verlegung des Familienwohnsitzes dorthin unzumutbar ist. Zuzustimmen ist der Bw., dass unter diesen Voraussetzungen nicht zwangsläufig die billigste Wohnung die zweckentsprechende sein muss. Die Grenze ist jedoch im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Zif. 2 lit. a EStG 1988 und Zif. 3 leg.cit. sehr eng gesteckt. So sind Kosten der Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und Repräsentationsaufwendungen nicht abzugsfähig, sodass es im gegenständlichen Fall etwa nicht von Bedeutung ist, dass die Wohnung in der Nähe des Büros liegt, dass dies auch wegen einer Krankheit der Bw. ein Vorteil war und dass sie dort auch abends Bürokollegen empfangen hat. Selbst wenn die Bw. vorbringt, nur die Hälfte der Anschaffungskosten und der AfA für die Einrichtungsgegenstände geltend gemacht zu haben, somit nur die Kosten für eine 70 m²- Wohnung, bedeutet dies nicht „automatisch“, dass damit die halben Kosten jene einer zweckentsprechenden Wohnung wären. Basis dieser Berechnung blieben die Anschaffungskosten einer 140 -m² Wohnung von rund S 500.000.- inkl.

Einrichtungsgegenständen, wie Bildern, HiFi-Anlage, diverser maßgefertigter Tischlerarbeiten und Designermöbel, deren Qualifikation als „unvermeidbarer Mehraufwand“ zumindest hinterfragungswürdig ist. Im Übrigen stellt die Bw. mit dieser Argumentation selbst nur auf die Wohnungsgröße als einziges Kriterium, ob ein Aufwand unvermeidbar ist oder nicht, ab, obwohl sie dies unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.5.2010, Zl. 2007/13/0095 als nicht ausreichend erachtet. Wesentliche Aussage des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Erkenntnis ist vielmehr, dass auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen ist.

Diese stellen sich im gegenständlichen Fall so dar, dass die Bw. im Zeitpunkt der Anschaffung der Eigentumswohnung, nämlich lt. Kaufvertrag am 29.11.2002, ihren Hauptwohnsitz in 1100 Wien, K.g. 3/13 hatte. Bei dieser Wohnung handelt es sich ebenfalls um eine Eigentumswohnung, die ca. 100 m² groß ist. Die Bw. hat diese Wohnung am 21.1.1992 erworben und lebte dort im gemeinsamen Haushalt mit ihrem Sohn. Erst am 17.1.2003 begründete sie lt. Abfrage aus dem zentralen Melderegister ihren Hauptwohnsitz in Z 127. Die Wohnung in 1100 Wien steht nach wie vor in ihrem Eigentum und trägt sie sämtliche Kosten, wie Betriebskosten, Strom und Gas. Die Wohnung wird von ihrem Sohn bewohnt.

Es steht daher zweifelsfrei fest, dass die Bw. im Zeitpunkt der Begründung des Familienwohnsitzes in Z bereits über eine Wohnung in Wien verfügte. Wenn nun die Bw. dennoch eine weitere Wohnung, wenn auch gemeinsam mit dem Ehegatten, anschaffte, dorthin ihren Wiener Wohnsitz verlegte und die bisherige Wohnung unentgeltlich dem Sohn überließ, so ist der Ankauf der weiteren Wohnung unter dem Gesichtspunkt der beruflichen

Notwendigkeit nicht als beruflich veranlasst zu beurteilen (vgl. einen im Wesentlichen gleichen Sachverhalt in VwGH vom 23.5.2000, Zl. 95/14/0096).

Da jedoch, wie bereits ausgeführt, im Berufungsfall die berufliche Notwendigkeit eines Zweitwohnsitzes am Beschäftigungsstandort grundsätzlich besteht, stellt sich die Frage, mit welchen Kosten dieser abzugsfähig ist bzw. in welcher Höhe aus diesem Umstand ein unvermeidbarer Mehraufwand resultiert.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Im Hinblick auf § 20 Abs. 1 EStG 1988 wird man diejenigen Kosten zu ermitteln haben, die das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer allein wohnenden Person am Beschäftigungsstandort 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 Beschäftigungsstandort in Rahmen der doppelten Haushaltsführung mit den Kosten für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 m² bei Ansatz eines ortsüblichen Durchschnittsmietzinses zu beschränken.

Der Senat geht in Anlehnung an die obzitierten BFH-Urteile 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 Beschäftigungsstandort zweckentsprechend erfüllt wird. Dies gilt in besonderem Maße für die Bw., weil wiederholt vorgebracht wurde, dass sie von Montag bis Donnerstag bis spät nachts im Büro arbeitet und mit diesem außerordentlichen Arbeitseinsatz die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz begründet wurde. Aus dem gegenständlichen Sachverhalt ist zu schließen, dass die Bw. während ihrer Anwesenheit in Wien kaum Zeit in ihrer Wohnung verbringt und wenn, dann nur spät abends.

Da es nur auf die Kosten ankommt, ist die tatsächliche Größe der Wohnung unbeachtlich. 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 (vgl. UFS vom 14.3.2008, RV/2330-W/07).

Soweit sich die Bw. auf die Ausführungen in Rz 349 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 bezieht und daraus ableitet, dass Wohnungskosten bis € 2.200 jedenfalls abgezogen werden könnten, so kann dahingestellt bleiben, ob die Lohnsteuerrichtlinien im Sinne der Auffassung der Bw. zu interpretieren sind, weil diese mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen können (siehe auch VwGH 25.10.2000, 99/13/0016; 22.2.2007, 2002/14/0140).

Das Finanzamt verwies im gegenständlichen Berufungsverfahren, zuletzt in der mündlichen Berufungsverhandlung, darauf, dass nur die Kosten einer Singlewohnung abzugsfähig seien. Diese sei in Wien um ca. € 450 bis 500, und zwar möbliert, zu mieten. Dieses Vorbringen wurde auch nachvollziehbar durch entsprechende Ausdrucke aus dem Internet untermauert. Das Finanzamt verweist weiters im Hinblick auf den maximal zu berücksichtigenden unvermeidbaren Mehraufwand darauf, dass unter der Annahme von 200 Nächtigungen in einem Hotel mit € 50.- pro Nacht jährliche Kosten von maximal € 10.000.- entstünden sodass auch unter diesem Aspekt ca. € 10 000 an jährlichen Kosten anfielen, somit wesentlich weniger, als die von der Bw. geltend gemachten Kosten.

Dazu ist jedoch folgendes auszuführen: Soweit sich das Vorbringen des Vertreters des Finanzamtes auf die Höhe des unvermeidbaren Mehraufwandes bezieht, ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt nunmehr das Vorliegen der Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Kosten der doppelten Haushaltsführung mangels Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz dem Grund nach bestreitet. Damit erübrigen sich aber auch sämtliche Überlegungen, in welcher Höhe Kosten für eine Zweitwohnung zustehen.

Die Bw. bringt in der mündlichen Berufungsverhandlung vor, dass auch die Kosten der Wohnung in der K.g. ein geeigneter Vergleichsmaßstab seien. Diese setzten sich wie folgt zusammen:

AfA für Anschaffungskosten: **€ 2.800.-**

AfA für Einrichtungsgegenstände: **€ 3.500 bis 5.000.-**

Betriebskosten: **€ 229,90 (2007), € 239,82 (2008)**

Gas-und Strom: rund **€ 1000.-**

Annuitätenzahlungen: **€ 635.-**

Garage: € 52,32

Haushaltsversicherung: € 510.-

Nicht als abzugsfähig erachtete der Unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 25.4.2006, RV/0192-W/06 Aufwendungen für eine Haushaltsversicherung, und sind diese auch nach der Auffassung des erkennenden Senates in die von der Bw. angestellte Vergleichsrechnung nicht einzubeziehen. Gleches gilt für die Kosten einer Garage, da es sich dabei um keinen unvermeidbaren Mehraufwand handelt, der aus der Notwendigkeit, am Beschäftigungsstandort wohnen zu müssen, resultiert.

Hinsichtlich der Betriebskosten ist von einem Mittelwert von **€ 235.-** auszugehen.

Hinsichtlich der AfA für Einrichtungsgegenstände ist zu bedenken, dass die mit dem Wohnungskauf im Jahr 1992 angeschafften Einrichtungsgegenstände unter Annahme einer 10-jährigen Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Begründung des Familienwohnsitzes in Z im Jahr 2003 bereits abgeschrieben waren. Der von der Bw. herangezogene Versicherungswert lt. Haushaltsversicherung erscheint jedoch als taugliche Schätzungsgrundlage für die Berechnung der AfA der Wohnungseinrichtung geeignet, wobei allerdings mangels weiterer Belege von dem von der Bw. als unterste Grenze angegebenen Betrag von **€ 3.500.-** ausgegangen wird.

Die von der Bw. angegebenen und teilweise vom Senat im Schätzungswege ermittelten Kosten der Wohnung in der K.g. belaufen sich daher, wie aus der nachfolgenden Berechnung ersichtlich, auf **€ 8.170.-** jährlich.

Berechnung der auf das Notwendige beschränkten Unterkunftskosten in Euro:

Afa für Anschaffungskosten: 2.800,00

AfA für Einrichtungsgegenstände: 3.500,00

Betriebskosten: 235,00

Gas-und Strom: 1.000,00

Annuitätenzahlungen: 635,00

insgesamt: 8.170,00

Ausgehend von der bereits zitierten Judikatur des BFH und des UFS wird jedoch ein Vergleich anzustellen sein zwischen der durchschnittlichen Nettomiete einer 60 m²-Wohnung, von der angenommen wird, dass sie das Wohnbedürfnis der Bw. ausreichend befriedigt, und den Kosten für die Wohnung in der K.g., da diese 100 m² groß ist und überdies von der Bw. nicht allein, sondern gemeinsam mit ihrem Sohn bewohnt wurde.

In Anlehnung an die Berufungsentscheidungen des UFS, RV/2330-W/07 vom 14.3.2008 und RV/0297-G/06 vom 28.4.2008 kann für diese Vergleichsrechnung von einer Angebotsnettomiete für das 4. Quartal des Jahres 2006 in Wien von monatlich € 9,74 pro m² ausgegangen werden. Dieser Wert ist deshalb eine taugliche Schätzungsgrundlage, weil er an Hand von 13.951, somit einer repräsentativen Anzahl von Mietwohnungen, die in diesem Zeitraum von Bauträgern oder Maklern im Angebot standen, ermittelt wurde. Da die Mietpreise in Wien tendenziell jedes Jahr steigen, wird für das berufungsgegenständliche Jahr 2007 von einer Erhöhung der Angebotsnettomiete um 10 % ausgegangen. Dadurch errechnet sich eine Nettomiete von € 10,71 und eine Bruttomiete (USt 10 %) von € 11,78 pro m². Für eine 60 m² große Wohnung würde daher bereits die Bruttomiete ohne Betriebskosten und

Aufwendungen für Strom und Gas € 8.481,60 im Jahr 2007 betragen und sich im Jahr 2008 weiter erhöhen. Die jährliche Bruttomiete einer 60 m² großen Wohnung ist daher bereits höher als die Gesamtkosten der Eigentumswohnung in der K.g. mit € 8.170.- jährlich, auch wenn diese 100 m² groß ist (vgl. in diesem Zusammenhang auch UFS, RV/0297-G/06). Da es aber auf die Wohnungsgröße, wie bereits mehrfach ausgeführt, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ankommt, sondern nur darauf, welcher unvermeidbare Mehraufwand der Bw. dadurch entstanden ist, dass sie am Ort der Beschäftigung wohnen muss, sind nur die Wohnungskosten K.g. mit € 8.170.- als Kosten der doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen.

Neben den Wohnungskosten sind bei steuerlicher Anerkennung der doppelten Haushaltsführung einer verheirateten Arbeitnehmerin auch die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen. Der Höhe nach besteht eine Begrenzung durch § 20 Abs. 1 Zif. 2 lit.e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs.1 Zif. 6 lit. c EStG 1988 (Doralt/Kofler, EStG, § 20 Tz. 104/11 und 12).

Für Lohnzahlungszeiträume, die bis zum 30.6.2007 enden, beträgt dieses € 2.664.- und erhöht sich gemäß § 16 Abs. 1 Zif. 6 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 24/2007 für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30.6.2007 enden auf € 2.931.-.

Für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30.6.2008 enden, erhöht sich das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Zif. 6 leg.cit. in der Fassung des BGBl I Nr. 85/2008 auf € 3.372.-.

Der Bw. stehen daher die Kosten für Familienheimfahrten im gesetzlich zulässigen Höchstausmaß und somit für 2007 in Höhe von € 2.797,50 und für 2008 in Höhe von € 3.151,50 zu.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Juni 2011