



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., F., S., vertreten durch MMag. Dr. Martin Achleitner, Steuerberater, 6845 Hohenems, Schulgasse 1, vom 20. Februar 2008 und vom 5. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 7. Februar 2008 und vom 28. März 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

<b>Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2005 beträgt:</b>	<b>-2.768,48 €</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit S Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	45.855,11 € -6.076,00 € 39.779,11 €
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>39.779,11 €</b>
<b>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</b> Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: $(50.900 \text{ €} - 39.779,11 \text{ €}) * 730,00 \text{ €} / 14.500 \text{ €}$ Kirchenbeitrag	-559,88 € -100,00 €
<b>Einkommen</b>	<b>39.119,23 €</b>

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (39.119,23 - 25.000) * 11.335/26.000 + 5.750	11.905,44 €
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b> Verkehrsabsetzbetrag Arbeitnehmerabsetzbetrag	<b>11.905,44 €</b> -291,00 € - 54,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	393,26 €
<b>Einkommensteuer</b> Anrechenbare Lohnsteuer (260)	<b>11.953,70 €</b> -14.722,18 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-2.768,48 €</b>
<b>Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2006 beträgt:</b>	<b>-4.850,15 €</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit S Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	51.629,18 € -10.100,40 € -40,00 €  41.488,78 €
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>41.488,78 €</b>
<b>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</b> Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: (50.900 € - 41.488,78 €) * 730,00 €/14.500 € Steuerberatungskosten Kirchenbeitrag	-473,81 € -293,40 € -100,00 €
<b>Einkommen</b>	<b>40.621,57 €</b>
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (40.621,57 – 25.000) * 11.335/26.000 + 5.750	12.560,40 €
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b> Verkehrsabsetzbetrag Arbeitnehmerabsetzbetrag	<b>12.560,40 €</b> -291,00 € - 54,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	485,30 €
<b>Einkommensteuer</b> Anrechenbare Lohnsteuer (260)	<b>12.700,70 €</b> -17.550,85 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-4.850,15 €</b>

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), der in den Streitjahren nichtselbständig erwerbstätig war, machte in seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2005 und 2006 unter anderem durch eine doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten bedingte Mehraufwendungen in Höhe von insgesamt 6.319,00 € bzw. 10.100,40 € als Werbungskosten geltend.

Im Rahmen eines umfangreichen Vorhalteverfahrens gab der Bw. bekannt, er sei seit 11. August 2004 mit einer deutschen Staatsbürgerin verheiratet. Der Familienwohnsitz sei seitdem in Deutschland (H., B.). An diesem Ort sei die Ehegattin des Bw. als Beraterin selbständig tätig. Da der Bw. seine bisherige Erwerbstätigkeit bei der S und seinen bisherigen Wohnsitz in X. beibehalte, werde für das Jahr 2005 die Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung (AfA) für ein Eigenheim in X. in Höhe von 3.052,20 € (ursprüngliche Anschaffungskosten: 203.480,00 €, davon AfA von 1,5% ergibt 3.052,20 €) und der Betriebskosten im Betrag von 602,80 € beantragt. Weiters würden die Kosten für mindestens einmal wöchentlich erfolgende Familienheimfahrten geltend gemacht. Da die einfache Wegstrecke X.-Y. rund 250 km betrage, sei das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in Höhe von 2.664,00 € zu gewähren. Für das Jahr 2006 werde eine AfA im Ausmaß von 3.052,20 €, eine Kanalanschlussgebühr in Höhe von 3.311,33 €, Betriebskosten (Strom, Gas, Wasser, etc.) von 1.072,87 € sowie hinsichtlich der Familienheimfahrten das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in Höhe von 2.664,00 € geltend gemacht.

Bezüglich sämtlicher Kosten wurden Belege beigebracht. Überdies wurden für die Streitjahre Einkommensteuererklärungen der Gattin des Bw. vorgelegt. Danach hat diese für 2005 negative Einkünfte aus einer Referententätigkeit in Höhe von -1.350,00 € sowie einen Bruttoarbeitslohn von 69.323,68 € erklärt. Für das Jahr 2006 wurde ein Bruttoarbeitslohn von 69.267,00 € erklärt.

Für das Jahr 2005 wurden mit Einkommensteuerbescheid vom 16. November 2006 Kosten für die doppelte Haushaltsführung einschließlich der Familienheimfahrten in Höhe von insgesamt 6.076,00 € anerkannt. Zur Begründung wurde ausgeführt, auf Grund des Strukturanpassungsgesetzes 1996 stellten Familienheimfahrten nur insoweit Werbungskosten dar, als sie das höchstzulässige Pendlerpauschale von derzeit 2.421,00 € jährlich nicht übersteigen würden. Seien die Aufwendungen höher, so sei der übersteigende Teil den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 zuzurechnen.

Für das Jahr 2006 wurde mit Einkommensteuerbescheid vom 7. Februar 2008 die Kanalanschlussgebühr nicht den Werbungskosten zugerechnet, sondern gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unter dem Titel „Sonderausgaben“ berücksichtigt. Die übrigen Kosten für die doppelte Haushaltsführung einschließlich der Familienheimfahrten wurden anerkannt. In der am 20. Februar 2008 gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Kanalanschlussgebühren in Höhe von 3.311,33 € im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Ausgaben für Instandsetzung anzuerkennen und im Sinne von § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 10 Jahre zu verteilen, d.h. den Gesamtbetrag der Einkünfte 2006 somit mit 44.468,98 € festzusetzen. Zur Begründung wurde unter Verweis auf die LStR 2002, Rz 349, dargelegt, die AfA könnte für Eigenheime im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten geltend gemacht werden. Bei nachträglich angefallenen Kanalanschlussgebühren bei bestehenden Gebäuden handle es sich gemäß den EStR 2000, Rz 6469, um Instandsetzungsaufwand und nicht um nachträgliche Herstellungskosten. Da die Herstellungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung im Wege der AfA als Werbungskosten abzugsfähig seien, seien auch nachträgliche Kanalanschlussgebühren (in diesem Fall als Ausgaben für Instandsetzung) als Werbungskosten und nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 25. Februar 2008 wurde der Bw. um Beibringung eines Kaufvertrages für die Anschaffung des Eigenheimes in X. sowie einer Rechnung und eines Beleges für die Kanalanschlussgebühr ersucht.

Mit Schreiben vom 6. März 2008 teilte der Bw. mit, dass er das Eigenheim nicht angeschafft, sondern selbst hergestellt habe. Dabei seien allerdings keine nennenswerten Eigenleistungen angefallen, sondern ein Großteil der Arbeiten an verschiedene Firmen bzw. Handwerker vergeben worden. Vereinfachend sei für die Ermittlung der AfA in der Erklärung von Herstellungskosten in Höhe von 2.800.000,00 S (203.480,00 €) ausgegangen worden. Dieser Betrag entspreche den Gesamtkosten laut Finanzierungsplan, der Basis für die Gewährung der Wohnbauförderung durch das Land XX gewesen sei. Die tatsächlichen, mittels Rechnungen belegbaren Kosten seien höher gewesen.

Dem Schreiben beigelegt wurden die Wohnbauförderungszusicherung der YY. Landesregierung und ein Schreiben der Z. Versicherungen. Aus letzterem ist zu ersehen, dass der Rohbau mit 2.800.000,00 S (203.480,00 €) versichert ist. Übermittelt wurden zudem die Vorschreibung der Kanalanschlussgebühr sowie der sich darauf beziehende Zahlungsbeleg. Weiters wurde angeboten, weitere Rechnungen betreffend die Herstellung des Eigenheimes vorzulegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. März 2008 wurde der angefochtene Bescheid für das Jahr 2006 insofern abgeändert, als nunmehr lediglich Aufwendungen in Höhe von 4.745,48 € als Werbungskosten berücksichtigt wurden. So wurden zwar die Kanalanschlussgebühren, wie beantragt, als Werbungskosten anerkannt und die Gesamtkosten gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 10 Jahre verteilt. Neben den außer Streit stehenden Kosten für Familienheimfahrten wurden aber nur Betriebskosten in Höhe 455,24 € und eine AfA im Betrag von 1.295,11 € berücksichtigt. Zudem wurde mit Bescheid vom selben Datum das Einkommensteuerverfahren 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder aufgenommen und ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen, in welchem nunmehr unter dem Titel „Doppelte Haushaltsführung“ lediglich Aufwendungen in Höhe von 3.971,89 € anerkannt wurden. In der gesondert übermittelten Begründung wurde hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2005 und 2006 ausgeführt, das 1987 errichtete Eigenheim habe eine Nutzfläche von 129,62 m<sup>2</sup>. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096) seien aber nur jene Kosten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige für eine „zweckentsprechende“ Wohnung am Beschäftigungsort für sich allein aufwenden müsse. Aus behördlicher Sicht könnten daher nur für eine Nutzfläche von maximal 55 m<sup>2</sup> AfA und Betriebskosten anerkannt werden. Somit verringere sich die AfA-Bemessungsgrundlage von ursprünglich 203.480,00 € (Herstellungskosten des Gebäudes) auf 86.340,10 € (42,43 % der Herstellungskosten bzw.  $55,00 \times 100 / 129,62$  ergibt 86.340,10 €), sodass sich die in den Jahren 2005 und 2006 zu berücksichtigende AfA auf 1.295,11 € reduziere (1,5% von 86.340,10 €). Ebenso könnten für das Jahr 2005 lediglich Betriebskosten in Höhe von 255,78 € (hinsichtlich einer Nutzfläche von 129,62 m<sup>2</sup> sind Betriebskosten im Ausmaß von 602,80 € angefallen, bezogen auf eine Nutzfläche von 55,00 m<sup>2</sup> errechnet sich ein Betrag von 255,78 €) und für das Jahr 2006 solche in Höhe von 455,24 € (hinsichtlich einer Nutzfläche von 129,62 m<sup>2</sup> sind Betriebskosten im Ausmaß von 1.072,87 € angefallen, bezogen auf eine Nutzfläche von 55,00 m<sup>2</sup> errechnet sich ein Betrag von 455,24 €) anerkannt werden.

Bei der als „Berufung“ bezeichneten, am 5. Mai 2008 eingebrachten Eingabe, mit der für die Streitjahre die Berücksichtigung der durch eine doppelte Haushaltsführung bedingten Mehraufwendungen im erklärten Ausmaß begehrt wird, handelt es sich nur hinsichtlich des Jahres 2005 tatsächlich um eine Berufung. Für das Jahr 2006 ist diese Eingabe als Vorlageantrag zu werten. In dieser Eingabe wurde ausgeführt, der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere der zitierten Entscheidung, sei kein Hinweis zu entnehmen, dass eine „zweckentsprechende“ Wohnung maximal eine Nutzfläche von 55,00 m<sup>2</sup> haben dürfe. Auch in den LStR finde sich keine Begrenzung hinsichtlich der Größe einer Wohnung bzw. eines Hauses, sondern lediglich eine betragliche Beschränkung auf maximal 2.200,00 € monatlich. Die seitens des Bw. geltend gemachten Beträge würden sich

nur auf einen Bruchteil des in den LStR 2002, Rz 349, angeführten Maximalbetrages belaufen. Zudem sei darauf hinzuweisen, dass keine Abschreibungen bzw. Ausgaben für Einrichtungsgegenstände geltend gemacht worden seien, obwohl dies sowohl nach der Judikatur des VwGH als auch nach den LStR 2002 zulässig wäre. Zu berücksichtigen sei auch, dass sich die Wohnungsmiete einer 55 m<sup>2</sup> Wohnung im Raum X. auf ca. 600,00 € bis 700,00 € monatlich belaufen würde. Die vom Bw. geltend gemachten Kosten lägen somit auch deutlich unter den Kosten für eine „zweckentsprechende“ Wohnung.

Die das Jahr 2005 betreffende Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat unmittelbar, d.h. ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

In Streit steht die Höhe der im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anzuerkennenden Werbungskosten.

Zwischen den Parteien besteht Einigkeit, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung in den Streitjahren gegeben sind und deshalb die unter diesem Titel geltend gemachten Kosten dem Grunde nach steuerlich zu berücksichtigen sind. Denn der Familienwohnsitz des seit 11. August 2004 mit einer deutschen Staatsbürgerin verheirateten Bw. befindet sich ca. 250 km entfernt in Deutschland (H., B.), wo die Ehefrau des Bw. in den Streitjahren steuerlich relevante Einkünfte bezogen hat (2005: Einen Bruttojahreslohn von 69.323,68 €; 2006: Einen Bruttojahreslohn von 69.267,00 €).

Uneinigkeit besteht allerdings über das Ausmaß der anzuerkennenden Wohnungskosten und darüber, ob es sich bei den Kanalanschlussgebühren um Instandsetzungsaufwand handelt, der gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 10 Jahre zu verteilen ist, oder ob es sich bei dieser Aufwand um aktivierungspflichtige Herstellungskosten handelt, die im Wege der AfA (1,5% jährlich) zu berücksichtigen sind.

An Sachverhalt steht fest, dass der Bw. im Jahr 1987 am Beschäftigungsort ein Eigenheim mit einer Gesamtnutzfläche von 129,62 m<sup>2</sup> errichtet hat. Die Herstellungskosten für dieses Gebäude betrugen 203.480,00 €. Die Betriebskosten (Strom, Gas, Wasser, etc.) betrugen im Jahr 2005 insgesamt 602,80 € und im Jahr 2006 1.072,87 €. Für einen im Jahr 2006 erfolgten erstmaligen Kanalanschluss hatte der Bw. eine Gebühr in Höhe von 3.311,33 € zu entrichten.

Wie der Unabhängige Finanzsenat wiederholt entschieden hat (z.B. UFS 16.06.2011, RV/2881-W/10; UFS 28.06.2010, RV/1747-W/10; UFS 28.04.2010, RV/2882-W/09), sind lediglich nach objektiven Kriterien zu bemessende, unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm

eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, als beruflich bzw. betrieblich bedingt anzusehen. Dazu gehören die Kosten, die der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung für sich alleine aufwenden muss, die darauf entfallenden Betriebskosten sowie die Kosten der erforderlichen Einrichtungsgegenstände. Darüber hinausgehende Aufwendungen sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Als unvermeidbarer Wohnaufwand wird in Anlehnung an die Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes (siehe dazu insbesondere das Urteil des BFH 09.08.2007, VI R 10/06, mit dem hinsichtlich der mit Österreich vergleichbaren deutschen Rechtslage über die Angemessenheit von Wohnkosten bei einer doppelten Haushaltsführung abgesprochen wurde) jener angesehen, der für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 m<sup>2</sup> bei einem ortsüblichen Mietzins je m<sup>2</sup> für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung (Durchschnittsmietzins) aufgebracht werden muss, weil dadurch nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person jedenfalls zweckentsprechend erfüllt wird (in diesem Sinne auch VwGH 26.05.2010, 2007/13/0095, wonach Wohnungskosten nur in Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort berücksichtigt werden können).

Fraglich ist nun, ob auch dann als Vergleichsmaßstab für die Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung die Kosten einer angemessenen Mietwohnung heranzuziehen sind, wenn dem Bw. tatsächlich keine Mietkosten entstanden sind, weil er Eigentümer des seinen Wohnbedürfnissen am Beschäftigungsort dienenden Objektes ist. Der Unabhängige Finanzsenat hat dies in seiner Entscheidung vom 11.05.2010, RV/0573-L/09, verneint, und als Vergleichsmaßstab jenen Aufwand herangezogen, den ein Kauf einer angemessenen Wohnung verursacht hätte. Im Gegensatz dazu hat sich der Unabhängige Finanzsenat bei gleichartigen Fallkonstellationen in seinen Entscheidungen vom 28.04.2008, RV/0297-G/06, vom 16.06.2011, RV/2881-W/10, und ebenso der BFH (BFH 09.08.2007, VI R 10/06; ebenfalls in diesem Sinne Doralt<sup>11</sup>, EStG, § 4 Tz 357, der sich auf das Urteil des BFH vom 27.07.1995, VI R 32/95 beruft) hinsichtlich des zu ermittelnden Aufwands für eine zweckentsprechende Wohnung am ortsüblichen Durchschnittsmietzins orientiert. Gegenständlich wird ein unterschiedlicher Vergleichsmaßstab je nachdem, ob eine Wohnung angemietet werden muss oder ob eine Eigentumswohnung bzw. ein im Alleineigentum stehendes Haus der Befriedigung eines Wohnbedürfnisses am Beschäftigungsort dient, nicht als sachgerecht erachtet. Denn gerade weil der unvermeidbare Mehraufwand, der dem Abgabepflichtigen dadurch erwächst, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss, nach objektiven Kriterien zu bemessen ist, kann bei der Ermittlung der konkreten Höhe der „Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung“

nicht entscheidend sein, ob es sich bei der Wohnung am Beschäftigungsort um ein Mietobjekt handelt, oder ob der Steuerpflichtige Eigentümer der betreffenden Wohnung ist.

Laut dem "YY. Sparkassen Immobilien Preisspiegel 2005" betrug der Nettomietzins für Mietwohnungen ab 55 m<sup>2</sup> im Bezirk X. zwischen 6,00 €/m<sup>2</sup> (mittlerer Wohnwert) und 7,60 €/m<sup>2</sup> (sehr guter Wohnwert). Somit kostete die Miete für eine rund 60 m<sup>2</sup> große Wohnung im Durchschnitt 408,00 € netto monatlich bzw. 4.896,00 € jährlich (Mietaufwand zwischen 360,00 € und 456,00 € ergibt Durchschnittswert von 408,00 €), das sind Bruttojahreskosten von 5.385,60 € (4.896,00 € netto plus 10% Umsatzsteuer (489,60) ergibt 5.385,60 €).

Der Bw. hat nun in den Streitjahren als Kosten der doppelten Haushaltsführung eine AfA in Höhe von 3.052,20 € (das sind 1,5% der Herstellungskosten für sein Eigenheim in Höhe von 203.480,00 €) geltend gemacht. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes wurde – offenbar in Anlehnung an § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988, der sich ausdrücklich nur auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezieht - somit vom Bw. auf rund 67 Jahre geschätzt. Der Unabhängige Finanzsenat sieht nun keine Veranlassung, diese Schätzung als unzutreffend anzusehen und geht daher von ihrer Richtigkeit aus (siehe dazu Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 164, wonach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 auch bei einem beruflich bedingten Zweitwohnsitz gelten soll; anderer Auffassung aber VwGH 21.06.2007, 2004/15/0060, hinsichtlich eines Arbeitszimmers bei einem nichtselbstständigen Steuerpflichtigen).

Wie obig dargelegt wurde, betrug die Bruttomiete für eine rund 60 m<sup>2</sup> große Wohnung im Jahr 2005 5.385,60 € und war somit höher als die vom Bw. in den Streitjahren geltend gemachte AfA für sein eine Nutzfläche von 129,62 m<sup>2</sup> aufweisendes Eigenheim. In Entsprechung der dargelegten Rechtsprechung war daher die geltend gemachte AfA zur Gänze als beruflich bedingter unvermeidbarer Mehraufwand anzuerkennen.

Die durchschnittlichen Betriebskosten im Bundesland XX betrugen im Jahr 2008 laut der Bundesanstalt Statistik Österreich ("www.statistik.at") 1,43 €/m<sup>2</sup>. Im Schätzungsweg wird dieser Wert als Grundlage für die Berechnung der maximal zu berücksichtigenden Betriebskosten herangezogen, obwohl davon auszugehen ist, dass der betreffende Wert in den Streitjahren 2005 und 2006 inflationsbedingt niedriger anzusetzen wäre. Da aber jeder Schätzung ein gewisser Unsicherheitsfaktor immanent ist, hat der Unabhängige Finanzsenat keine Bedenken, den genannten Betrag als Berechnungsbasis heranzuziehen. Als beruflich bzw. betrieblich bedingt werden daher Betriebskosten in Höhe von maximal 1.029,60 € netto bzw. 1.235,52 € brutto erachtet ( $1,43 \times 60 \times 12 = 1.029,60$  € plus 20% Umsatzsteuer ergibt: 1.235,52 €). Da die dem Bw. in den Jahren 2005 und 2006 nachweislich verrechneten Betriebskosten 602,80 € bzw. 1.072,87 € betrugen und somit geringer als der im



Schätzungsweg ermittelte berücksichtigungsfähige Betrag war, waren diese Kosten im beantragten Ausmaß anzuerkennen.

Hinsichtlich der Frage, unter welchem Titel die im Jahr 2006 angefallene und entrichtete Kanalanschlussgebühr zu berücksichtigen ist, ist vorerst zu klären, ob es sich dabei um Herstellungs- oder Instandsetzungsaufwand handelt.

Nach Lehre und Rechtsprechung (siehe dazu Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 125, sowie die dort angeführten Judikate) liegt „Herstellungsaufwand“ bei einer Änderung der Wesensart bzw. der Funktion und Zweckbestimmung eines Wirtschaftsgutes vor, beispielsweise bei einer Umgestaltung eines WC's in einen Baderaum oder einem größeren Gebäudeumbau. Demgegenüber dient der Erhaltungsaufwand dazu, ein Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen. Der Erhaltungsaufwand kann somit Instandsetzung oder Instandhaltung sein. Unter Instandsetzungsaufwendungen sind nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988 bzw. § 28 Abs. 2 leg. cit. jene nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehörenden Aufwendungen zu verstehen, die den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Grundsätzlich zählen Gebühren für den Erstanschluss an die Kanalisation zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Bestand allerdings bereits eine Senk- oder Sickergrube bzw. eine andere Kläranlage, sind die mit dem nachträglichen, wenn auch erstmaligen Kanalanschluss verbundenen Kosten den Instandsetzungsaufwendungen zuzurechnen (Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 84, 114 und 130 sowie § 28 Tz 97; EStR 2000 Rz 2628 und 3178 sowie EStR 2002, Rz 6470 iVm LStR 2002 Rz 533).

Wie obig dargelegt wurde, wurde das vom Bw. im Jahr 1987 errichtete Eigenheim von ihm seit der Fertigstellung auch bewohnt (siehe dazu die Angaben im Zentralen Melderegister, wonach der Bw. dort seit 04.04.1991 seinen Hauptwohnsitz hat). Es ist also davon auszugehen, dass zumindest eine Senk- oder Sickergrube vorhanden war, weshalb der im Jahr 2006 erfolgte Anschluss an die Kanalisation als Instandsetzungsaufwand zu werten ist.

Bei selbstgenutztem Wohnraum wären Instandsetzungsaufwendungen als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c und d EStG 1988 zu berücksichtigen. Weil aber gegenständlich die Kanalanschlussgebühr in Zusammenhang mit dem beruflich bedingtem Zweitwohnsitz steht, ist sie im Rahmen des § 16 EStG 1988 abzugsfähig.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt auch nicht die Rechtsansicht, wonach die im Jahr 2006 entrichtete Kanalanschlussgebühr in Höhe von 3.311,33 € auf 10 Jahre zu verteilen ist. Eine solche Verteilungspflicht ist nach dem ausdrücklichen Wortlaut von § 28 Abs. 2 EStG 1988

sowie § 4 Abs. 7 leg. cit. nur für Mietwohngebäude im Betriebs- bzw. im Privatvermögen vorgesehen und gilt nicht bei einem beruflich bedingten Zweitwohnsitz. Bei letzteren kommt vielmehr aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates der Grundsatz zur Anwendung, wonach Instandsetzungsaufwand, sofern keine abweichende gesetzliche Bestimmung besteht, sofort abzugsfähig ist. Die betreffende Gebühr ist somit im Jahr 2006 zur Gänze als Werbungskosten abzugsfähig.

Insgesamt waren daher in den Streitjahren die folgenden durch eine doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten bedingten Mehraufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen:

2005	
Afa	3.052,20 €
Betriebskosten	602,80 €
Familienheimfahrten im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988	2.421,00 €
	6.076,00 €
2006	
Afa	3.052,20 €
Betriebskosten	1.072,87 €
Kanalanschlussgebühr	3.311,33 €
Familienheimfahrten im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988	2.664,00 €
	10.100,40 €

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Dezember 2011