

und RV/5100609/2012, RV/5100611/2012,  
RV/5100613/2012, RV/5100852/2013

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 3. Mai 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 2. April 2013 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 und den Bescheid des Finanzamtes vom 28. August 2013 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

[...]

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

## Entscheidungsgründe

### ***Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:***

Der Beschwerdeführer erklärte seiner Einkünfte für das Jahr 2007 elektronisch am 14. März 2008 (steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit € 109.237,69). Am 18. Juni 2008 verfasste das Finanzamt einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid. In gleicher Weise erklärte der Beschwerdeführer seine Einkünfte 2008, 2009 und 2010 elektronisch und wurden ebenso gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheide in relativ kurzen zeitlichen Abstand vom Finanzamt ausgefertigt (11. März 2009 Einkommensteuerbescheid 2008 [steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit € 102.190,70], 2. März 2010 Einkommensteuerbescheid 2009 [steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit € 103.618,28], 16. März 2011 Einkommensteuerbescheid 2010 [steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit € 104.112,44]).

Mit Schreiben datiert vom 31. März 2011 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, für die in den Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2010 angeführten Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit Rechnungs- und Zahlungsbelege

vorzulegen. Bei den geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung sollte der Beschwerdeführer den Mietvertrag beibringen und bekannt geben, wo sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit für die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit befunden habe.

Mit Schreiben datiert vom 15. April 2011 legte der Beschwerdeführer Aufstellungen über die Kosten der doppelten Haushaltsführung, die Berechnungsschlüssel seines steuerlichen Vertreters und Anlageverzeichnisse vor. Darüber hinaus machte er weitere Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von je € 330,00 für Reinigung (von Kleidung durch einen Dienstleister) bei der Zweitwohnung in C geltend. Diese Kosten seien seiner doppelten Haushaltsführung zuzuschreiben, weil es dort weder Waschraum noch Waschmaschine gebe. Die Kosten für die Anschaffung von Bügeleisen, Bügelbrett und der Waschmaschine wären sicherlich steuerlich absetzbar. Die Kosten für die Reinigung (der Wäsche) würden während der Woche anfallen und seien vom Beschwerdeführer zu tragen. Bei nur einem Haushalt würden die Kosten für das Wäschewaschen aufgrund der gemeinsamen Wäsche nicht entstehen. Alle seine Rechnungen habe der Beschwerdeführer elektronisch bezahlt. Der Mittelpunkt seiner nichtselbständigen Tätigkeit liege in A in B, also etwa 15 km östlich von C, wo als Geschäftsführer der D GmbH arbeite.

Diesem Schreiben war ein Auszug aus dem zentralen Melderegister beigelegt, aus welchem hervorgeht, dass der Beschwerdeführer seit 1. März 2007 in der E, F C einen Nebenwohnsitz unterhalten hat.

Aus dem beigelegten Mietverträgen geht hervor, dass die angemietete Wohnung in C ein Ausmaß von 83,65 m<sup>2</sup> besitzt und in der ersten Ebene aus einem Vorraum, WC, Küche, einem Zimmer für Wohnen und Essen, einer Dachterrasse, sowie in der zweiten Ebene aus einem Bad mit Toilette, Schlafzimmer, begehbarer Kleiderschrank und einer weiteren Dachterrasse besteht. Am 1. August 2007 schloss der Beschwerdeführer auch einen Mietvertrag über einen naheliegenden Abstellplatz für seinen PKW.

Mit beigelegten Listen über die Einrichtung der Zweitwohnung und die Betriebskosten sowie Anlageverzeichnissen legte der Beschwerdeführer die von ihm beantragten Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung dar.

Das Finanzamt gab dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 19. April 2011 bekannt, die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 abändern zu wollen. Zu diesem Zweck sollte der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16. März 2011 gemäß § 299 BAO (BGBl. 1961/194) abgeändert werden. Unter dem Punkt Betriebskosten Zweitwohnung C 2010 erläuterte das Finanzamt, dass als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht kämen. Dies seien insbesonders die Aufwendungen für die zweckentsprechende angemietete Kleinwohnung. Aufwendungen für Radio und Fernsehen sowie Miete des Fahrzeugabstellplatzes seien Kosten der privaten Lebensführung und nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Die dafür geltend gemachten Aufwendungen in Höhe

von € 2.717,95 würden daher zur Gänze nicht als Werbungskosten bei den Einkünften als nichtselbstständiger Arbeit anerkannt werden. Die übrigen geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung in Höhe von € 13.866,73 würden anteilmäßig im Verhältnis von 80,65 m<sup>2</sup> zu 55 m<sup>2</sup> (für eine zweckentsprechende Wohnung) gekürzt werden.

Beim Punkt Anschaffungen Zweitwohnsitz C 2010 erklärte das Finanzamt das nur erforderliche Einrichtungskosten als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten. Der privaten Lebensführung seien daher alle vom Beschwerdeführer genannten Aufwendungen außer jene für Tapetenrollen, Tapezierungsarbeiten und Thermenabdeckung zuzuordnen. Von den geltend gemachten € 2.515,83 seien aus diesem Grund € 1.451,98 bei den Ausgaben der Lebensführung einzuordnen.

Zu den Familienheimfahrten 2010 stellte das Finanzamt fest, dass der Beschwerdeführer die Eisenbahn im Jahr 2010 nur einmal benutzt habe und zog daraus den Schluss, dass der Beschwerdeführer die VorteilsCard der ÖBB nicht hauptsächlich aus beruflichen Gründen angeschafft habe. Die geltend gemachten € 199,80 (2009) seien daher nicht anzuerkennen. Genauso sei die Benutzung der Business Class ein Ausdruck der Lebensführung des Beschwerdeführers und würden daher die aus diesem Grund angefallenen € 15,00 sowie € 271,00 an Parkplatzkosten von den geltend gemachten Werbungskosten abgezogen.

Kleiderreinigungskosten (2010) gehörten der Bereich der privaten Lebensführung könnten nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Weiter stellt das Finanzamt in Aussicht die Verfahren für die Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen.

Auch hier gliederte das Finanzamt sein Vorbringen in die oben beschriebenen Punkte und führte zu den Betriebskosten Zweitwohnung C wie schon oben beschrieben aus und erklärte dementsprechend, dass die Aufwendungen für Radio und Fernsehen sowie Miete der Garage der privaten Lebensführung zuzuordnen seien und dafür geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 2009 € 2.678,76 und 2007 € 1.831,58 nicht als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Auch seien die übrigen Betriebskosten (2009: € 13.390,11, 2007 € 14.285,27) entsprechend der angemessenen Wohnnutzfläche im Verhältnis zu tatsächlich angemieteten zu kürzen. Ungekürzt würden die geltend gemachten Steuerberatungskosten bleiben. Die Reinigungskosten der Kleidung des Beschwerdeführers (2009: € 3.203,91) gehörten zu jenen der privaten Lebensführung. Für die Anschaffung eines Fernsehers und eines Hi-Fi CD Sets (AfA 2009 und 2008: je € 612,90) könnten keine Werbungskosten geltend gemacht werden. Im Jahr 2007 könnte auch keine Abschreibung für Abnutzung der Anschaffung vom Balkonpflanzen (€ 423,60), einer Badezimmerliege (€ 118,80), eines Leintuchs (€ 31,90), Badetuch und Bademantel (€ 119,85) sowie eines Bildes (€ 290,00) als Werbungskosten qualifiziert werden.

Bei den Familienheimfahrten seien die Vorteilskarte der ÖBB (€ 99,00) aufgrund der geringen Nutzung (zweimal 2009) und die Kosten der Business Class (€ 15,00 im Jahr

2007) der privaten Lebensführung zuzuordnen. Parkplatzkosten (2009: € 153,50, 2007: € 75,00) würden nicht zu den Aufwendungen für Familienheimfahrten gehören.

Aufwendungen für Literatur seien dann nicht als Werbungskosten anzuerkennen, wenn sie auch bei nicht der Berufsgruppe des Beschwerdeführers tätigen Personen von allgemeinem Interesse und zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sei. Es seien daher € 86,05 (2009) und € 148,70 (2007) nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Bei den Werbungskosten 2008 sei das Anschaffen eines Seesacks für einen Segeltörn (€ 129,00) den Kosten der Lebensführung zuzuordnen.

Darauf entgegnete Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. Mai 2011, dass es, soweit die Betriebskosten der Wohnung C betroffen seien, nicht auf eine in den Lohnsteuerrichtlinien angegebene Größe von 55 m<sup>2</sup> sondern bei der Wohnungsgröße auf die Verhältnisse des Einzelfalles ankomme. Es sei sehr schwierig, in C überhaupt eine Wohnung zu finden. Im Fall des Beschwerdeführers sei keine andere vergleichbare, auch kleinere, Wohnung zu einem akzeptablen Preis zu bekommen gewesen. Die im Jahr 2011 aktuellen Mietpreise würden in der C-Innenstadt bei € 15,00 bis 18,00 je Quadratmeter liegen. Lege man diese für eine 60 m<sup>2</sup> Wohnung um, ergebe die seine Miete von € 1.100,00. Aus diesem Grund liege beim Beschwerdeführer eine zweckentsprechende Wohnung vor. Das Anmieten eines Garagenplatzes sei im Fall des Beschwerdeführers unvermeidlich, da sein Fahrzeug ansonsten im Stadtgebiet nicht abgestellt werden könne. Die Kosten für Radio und Fernsehen sowie die dazugehörenden Gebühren würden zum üblichen Bedarf gehören und seien deshalb als Werbungskosten anzuerkennen. Eine Orientierungsgröße seien die maximal € 2.200,00 für Hotelaufenthalte. Diesen Betrag habe der Beschwerdeführer deutlich unterschritten.

Die Anschaffungen für die Wohnung in C würden zur üblichen Wohnungsausstattung beziehungsweise zu den Gegenständen des täglichen Gebrauchs gehören und seien daher zur Gänze abzugsfähig. Auch der Fernseher und HiFi-CD-Set würden dazu zählen.

Bei den Familienheimfahrten brachte der Beschwerdeführer vor, dass er die über ÖBB niemals privat genutzt habe und deshalb die VorteilsCard ebenso wie der Business Class Zuschlag als Werbungskosten anzuerkennen seien. Parkplatzkosten würden in direkten Zusammenhang mit den Familienheimfahrten stehen und seien aus diesem Grund anzuerkennen. Die Höchstgrenze der nach den Richtlinien zulässigen Kosten für Familienheimfahrten würden vom Beschwerdeführer nicht überschritten.

Der 2008 angeschaffte Trolley werde nur für berufliche Reisen verwendet. Der Beschwerdeführer besitze für private Reisen eine Anzahl anderer Gepäckstücke.

Reinigungskosten seien grundsätzlich anzuerkennen, außer jene für die Hemdenreinigung (im Jahr 2009: € 310,00, 2008: € 153,30).

Es sei 2008 für den Beschwerdeführer notwendig gewesen, einen Seesack anzuschaffen, da er diesen im Rahmen eines Seminars auf einem Segelschiff benutzt habe.

Die Kosten der Fachliteratur seien anzuerkennen, da der Beschwerdeführer als Geschäftsführer tätig sei und es sich bei angeschafften Büchern um solche über Mitarbeiterführung, Bilanzierung und Management sowie Fremdsprachen gehandelt habe. Es seien alle Aufwendungen für die Anschaffung von Büchern als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit dem Bescheiden vom 2. April 2012 wurden die Verfahren für die Einkommensteuer 2007 bis 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. In den zum gleichen Tag erstellten Sachbescheiden wurden folgende gegenüber den vorangegangenen und oben erwähnten ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden durchgeführt:

Beim Einkommensteuerbescheid 2007 wurden die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit insofern gekürzt als die Aufwendungen für Fachliteratur (€ 148,70) gestrichen und jene für die doppelte Haushaltsführung von € 24.761,13 auf € 15.700,55 vermindert wurden. Der Einkommensteuerbescheid 2008 wurde insofern abgeändert, als die anerkannten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung von beantragten € 24.891,44 auf € 12.991,37 reduziert wurden. Beim Veranlagungsjahr 2009 wurde die Fachliteratur gestrichen und die Kosten für den Doppelwohnsitz von € 25.475,73 auf € 13.098,98 gekürzt. Für 2010 wurde der Mitgliedsbeitrag für den P Club Österreich nicht anerkannt und bei den Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung anstelle von erklärten € 25.737,49 € 13.426,42 angesetzt.

In der zusätzlichen Begründung zu diesen Bescheiden führte das Finanzamt aus, dass der Beschwerdeführer ab dem Jahr 2007 als Werbungskosten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten geltend gemacht habe. Diese seien im Jahr 2011 einer näheren Überprüfung unterzogen worden. Der Beschwerdeführer sei als Geschäftsführer der Firma D GmbH beschäftigt und liege sein Dienstort in A in B. Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei nicht zumutbar, da seine Ehefrau am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte beziehe. Aufgrund der Entfernung zwischen dem Dienstort und dem Familienwohnsitz sei eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar und wären daher Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung grundsätzlich Werbungskosten (bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit). Dafür habe der Beschwerdeführer folgende Aufwendungen geltend gemacht:

Jahr	Betriebskosten, Miete, Maklergebühren	AfA Einrichtung laut Verzeichnis	Instandhaltung, Reinigung	Summe
2007	16.116,85	7.196,46	-	23.313,31
2008	14.928,59	5.894,42	1.250,08	22.073,09
2009	16.083,87	6.249,98	1.534,44	23.868,29
2010	16.584,71	1.436,23	6.120,92	24.141,85

Der Dienstort des Beschwerdeführers befindet sich etwa 15 km östlich von C im Bezirk C Land. Der Beschwerdeführer habe in C eine Wohnung in der Größe von 83,65 m<sup>2</sup> gemietet. Auf der ersten Ebene dieser Wohnung befindet sich ein Zimmer, der Vorraum, WC, Küche, ein weiter Raum zum Wohnen und Essen und eine Dachterrasse. Auf der zweiten Ebene befindet sich ein weiteres Bad mit Toilette, das Schlafzimmer, ein begehbarer Kastenraum eine weitere Dachterrasse. Der monatliche Bruttogesamtmietszins habe € 978,33 betragen. Im Mietvertrag sei ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass bei der Festsetzung des Hauptmietszinses die fast neuwertige Ausstattung, zentraler Lage mitten im Zentrum von C, die gute Verkehrsanbindung, die in nächster Nähe gelegene Tiefgarage, der Lift, die Lage im letzten Stockwerk, die gute Belichtung, der Fernblick und die Terrassen berücksichtigt worden seien.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden. Dasselbe gelte nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für Aufwendungen und Ausgaben der Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich brächten und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgten. Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung seien demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen würden, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen müsse und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ebenso wenig zugemutet werden könne wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, würden als beruflich beziehungsweise betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen wären. Die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten sei mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort zu ziehen. Der Beschwerdeführer habe nicht bestritten, dass grundsätzlich nur jene Aufwendungen absetzbar seien, welche er für eine zweckentsprechende Unterkunft für sich alleine aufwenden müsse. Er habe aber vorgebracht, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung in der Stadt C Mietpreise von € 15,00 bis € 18,00 je m<sup>2</sup> verlangt worden seien. Lege man dies auf eine 60 m<sup>2</sup> Wohnung um, so ergebe dies eine Miete von rund € 1.100,00, weswegen der Beschwerdeführer in den Berufsjahren eine zweckentsprechende Wohnung genutzt habe. Dem halte das Finanzamt entgegen, dass zum Vergleich eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort heranzuziehen sei. Der Beschäftigungsstandort (Dienstort) des Beschwerdeführers befindet sich aber etwa 15 km östlich von C im Bezirk C-Land. Beim Vergleich der Mietkosten sei daher auf den Bezirk C-Land und nicht auf den Bezirk C-Stadt abzustellen.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 2011, 2010/13/0148 habe dieser nochmals ausgesprochen, dass Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar seien. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen

dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsamt wohnen müsse und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt ebenso wenig zugemutet werden könne, wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, würden als beruflich beziehungsweise betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen wären. Die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten sei mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsamt zu ziehen. Es sei nicht bemängelt worden, wenn zur Ermittlung der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsamt, mangels anderer Anhaltspunkte, eine Wohngröße von rund 60 m<sup>2</sup> zu Grunde gelegt werde. Das Finanzamt sei daher bei der Ermittlung der angemessenen Aufwendungen eine zweckentsprechende Wohnung vom ortsüblichen Durchschnittspreis einer durchschnittlich ausgestatteten Wohnung im Bezirk C Land in einem Ausmaß von 60 m<sup>2</sup> ausgegangen. Darüber hinausgehende Wohnkosten seien gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Nach dem Immobilienpreisspiegel 2010 der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder habe der Quadratmeterpreis für Mietwohnungen gemäß § 1 Abs. 4 MRG (bei frei vereinbarem Mietzins) im Bezirk C-Land folgende Werte angenommen:

C Land ab 60 m <sup>2</sup>	Mittlerer Wohnwert	Guter Wohnwert	Sehr guter Wohnwert	Durchschnitt m <sup>2</sup> Preis
PS 2009	6,0	7,2	8,6	7,27
PS 2010	6,1	7,2	8,6	7,3

Für das Jahr 2009 ergebe sich daher beim Beschwerdeführer ein Mietaufwand (60 m<sup>2</sup> zu € 7,27 für 12 Monate) von € 5.234,40, für das Jahr 2010 (60 m<sup>2</sup> zu € 7,3 für 12 Monate) von € 5.256,00. Da der Mietzins 2009 sich im Vergleich zum Mietzins 2007 um 5% erhöht habe, gehe das Finanzamt für die Jahre 2007 und 2008 von einem dementsprechend verringerten Durchschnittspreis pro Quadratmeter € 6,92 je m<sup>2</sup> aus. Für das Jahr 2007 ergebe sich somit ein angemessener Mietaufwand (60 m<sup>2</sup> x zu € 6,92 für 12 Monate) von € 4.982,40, für das Jahr 2008 (60 m<sup>2</sup> zu € 6,92 für 12 Monate) von 4.982,40. Daraus ergäben sich die:

anzuerkennenden Werbungskosten	2007	2008	2009	2010
Mieten	4.982,40	4.982,40	5.234,40	5.256,00
Gebühren	4.189,54	1.599,82	2.042,59	1.436,44

Garagierungskosten für den Wagen des Beschwerdeführers am oder in der Nähe des Wohnsitzes oder des Arbeitsortes seien grundsätzlich keine Werbungskosten sondern nicht beruflich veranlasst und wären daher Aufwendungen der privaten Lebensführung, welche gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien.

Die Radio- und Fernsehgebühren würden vom Finanzamt als Werbungskosten in folgender Höhe anerkannt:

Anzuerkennende Werbungskosten	2007	2008	2009	2010
Gebühren	188,13	429,67	458,40	469,68

Da der Beschwerdeführer eine fast neuwertig ausgestattete Wohnung im Jahr 2007 übernommen habe und auch in den Folgejahren Aufwendungen getätigt habe, welche als Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu werten seien (zum Beispiel drei Rollen Tapeten zu je € 138,29 und Balkonbepflanzung) seien die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen (Absetzung für Abnutzung) für Pflanzen, Husrat und Ähnliches in Höhe von 2007 € 1.626,65, 2008 € 2.267,77, 2009 € 2.743,11 und 2010 € 2.515,83 nicht (als Werbungskosten) abzugsfähig.

Der Beschwerdeführer habe in seiner Stellungnahme behauptet, die angeschafften Bücher als Fachliteratur für seine Tätigkeit als Geschäftsführer zu benötigen. Er habe neben „*Thalia Fachliteratur*“ im Jahr 2007 „*Lao Tse für Manager*“ (€ 148,70) und 2009 das Buch „*Basic Italiano Lehrgang*“ (€ 20,59) erworben. Er habe es jedoch unterlassen, die in der Stellungnahme angeführte Berufsbezogenheit nachzuweisen, was nach der Judikatur (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142) den Werbungskostenabzug verhindere.

Zu den als sonstige Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen führte das Finanzamt aus, dass der Beschwerdeführer nicht selber nachgewiesen habe, dass der Mitgliedsbeitrag für den Marketingclub B einer für einen Berufsverband oder Interessenvertretung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gewesen sei (ausschließliche oder überwiegende Wahrnehmung beruflichen Interessen der Mitglieder nach Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung; Beiträge nur in satzungsgemäßer angemessener festgesetzter Höhe). Die im Jahr 2008 geltend gemachten Aufwendungen für einen Trolley (€ 135,00) und für einen Seesack (€ 129,00) seien Aufwendungen der privaten Lebensführung und daher nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Ebenso nichts abzugsfähig seien die folgenden 2007 bis 2010 aktivierten Gegenstände beziehungsweise die davon geltend gemachte Absetzung für Abnutzung:

Anschaffungskosten	AfA 2007	AfA 2008	AfA 2009	AfA 2010
Schlafsofa	859,00	171,80	171,80	171,80
Matratzenset	756,00	75,60	75,60	75,60
HiFi CD-Set	1.017,50		203,50	203,50
Hifi	717,50		71,75	71,75
Radiowecker				
Summe	247,40	522,65	522,65	522,65

Gegen die oben zuletzt genannten Sachbescheide, nämlich die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 alle datiert vom 2. April 2012, durch Hinterlegung zugestellt am 7. April 2012, richten sich die die jeweils einzelnen getrennten Berufungsschriften datiert vom 27. April 2012, eingelangt beim Finanzamt eingelangt am 3. Mai 2012.

In allen Berufungsschriften gleichlautend brachte der Beschwerdeführer zu den Betriebskosten Wohnung C vor, dass das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden nicht auf die Verhältnisse im Fall des Beschwerdeführers abgestellt habe. In der Gemeinde A sei ein Wohnungsmarkt für Mietwohnungen de facto nicht existent und habe der Beschwerdeführer dort vergeblich versucht, eine Wohnung anzumieten. Aus diesem Grund sei er auf den größeren Wohnungsmarkt in C ausgewichen. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sei eine Entfernung von 15 km Dienstort wohl noch am Beschäftigungsstandort gelegen. Außerdem gehe der Beschwerdeführer auch vielen Terminen in C selbst nach, da dort die D GmbH einen weiteren Standort und die juristische Vertretung des Konzerns habe. Es sei daher auch auf die tatsächlichen Verhältnisse am Wohnungsmarkt in C abzustellen. Für den Beschwerdeführer sei eine Wohnung in der Größe von 83,65 m<sup>2</sup> als zweckentsprechend anzusehen. Diese sei nach 40 Besichtigungen die beste Alternative und wäre es auch im Sinne des Beschwerdeführers gelegen gewesen, ein günstigeres Angebot zu finden. Der Beschwerdeführer beantrage daher die Miet- und Betriebskosten wie ursprünglich geltend gemacht als Werbungskosten anzusetzen.

Für den Beschwerdeführer sei der Besitz eines Kraftfahrzeuges in mit seiner beruflichen Position, Aufgabenstellung und notwendiger Mobilität verbunden. Er habe deshalb keine andere Möglichkeit sein Fahrzeug in der Nähe der Wohnung abzustellen, weil es in C keine Bewohnerberichtigungskarten für Parkplätze zum Zweitwohnsitz gebe. Es handle sich daher um unvermeidbare Aufwendungen. Aus diesem Grund beantrage er die Garagierungskosten in C vollständig als Werbungskosten anzuerkennen.

Falsch sei, dass der Beschwerdeführer eine fast neuwertige und ausgestattete Wohnung übernommen habe. Diese Aussage sei willkürlich. Die Wohnung sei zum Zeitpunkt der Übernahme leer beziehungsweise nicht eingerichtet gewesen. Der Beschwerdeführer beantrage daher, die ursprünglich geltend gemachten Aufwendungen in voller Höhe anzuerkennen.

Ebenso beantragte der Beschwerdeführer für das Jahr 2008 die Aufwendungen für den Seesack und den Trolley als Werbungskosten anzuerkennen. Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers veranstalte laufend Seminare und Workshops auf See und habe er einen Seesack nur für diesen Zweck angeschafft. Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers verfüge über zahlreiche Tochterunternehmen und Betriebsstätten in Österreich, Deutschland und Italien. Aus diesem Grund sei der Beschwerdeführer laufend zu Terminen unterwegs und der Trolley sei als Ersatzanschaffung ausschließlich durch seine

berufliche Tätigkeit bedingt. Eventuelle private Urlaube verbringe der Steuerpflichtige mit der Ehefrau oder der Familie und nutze dazu ein anderes Reisegepäck.

Für die Jahre 2007 und 2009 beantragte der Beschwerdeführer, die Aufwendungen für die Anschaffung von Fachliteratur wie ursprünglich geltend gemacht, als Werbungskosten anzuerkennen. Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers stehe geschäftlich intensiv mit italienischen Tochterunternehmen in Kontakt. Entsprechende Sprachkenntnisse seien daher für den Beschwerdeführer Grundvoraussetzung. Fachliteratur für Mitarbeiterführung, Bilanzierung und Managementaufgaben sei grundsätzlich nicht für die Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt.

Ebenso sollte für die Jahre 2009 und 2010 der Mitgliedsbeitrag zum P Club B, wie beantragt, als Werbungskosten anerkannt werden. Eine Mitgliedschaft zu diesem Verein sei nur auf Empfehlung möglich. Der Club sei demnach nicht für die Allgemeinheit zugänglich. Im P Club würden die beruflichen Interessen der Mitglieder wahrgenommen.

Soweit die Aktivierungen der Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 betroffen seien, werde auch hier die Anerkennung der ursprünglich geltend gemachten Werbungskosten in voller Höhe beantragt und dabei darauf verwiesen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2007 eine leere Mietwohnung übernommen habe.

Für das Jahr 2011 verfasste der Beschwerdeführer seine Einkommensteuererklärung elektronisch am 5. März 2013. Im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid, datiert vom 20. August 2013, folgte das Finanzamt der Abgabenerklärung insoweit nicht, als die als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten € 23.096,44 bloß in der Höhe von € 12.230,35 anerkannt wurden. Gleiches gilt für den Besuch eines Fachvortrages für Manager (Eintrittsgebühr € 100,00).

In der dazu erstellten zusätzlichen Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Betriebskosten der Wohnung in C wie in den Vorjahren gekürzt worden seien. Der unvermeidbare Mehraufwand und die anzuerkennenden Werbungskosten für die Wohnungsmiete seien mit dem Vorjahreswert von € 7,30 /m<sup>2</sup> angesetzt worden. Die anzuerkennenden Mietkosten würden für eine 60 m<sup>2</sup> Wohnung daher € 5.256,0 ausmachen. Von den beantragten Mietkosten in Höhe von € 12.676,32 würden daher € 7.024,32 steuerlich nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Insofern werde auf die Bescheidbegründung der Vorjahre verwiesen.

Garagierungskosten für einen PKW eines Arbeitnehmers am oder in der Nähe des Wohnsitzes oder des Arbeitsortes seien grundsätzlich keine Werbungskosten, sondern Aufwendungen der privaten Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 und daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Anschaffungen für den Zweitwohnsitz in C, nämlich die geringwertigen Wirtschaftsgüter (€ 303,66) und die Instandhaltungskosten (€ 343,23), seien entsprechend der Begründung der Vorjahre nicht das Werbungskosten anzuerkennen.

Beschwerdeführer habe im Jahr 2011 den Mitgliedsbeitrag zum Marketingclub B (€ 150,00), den Mitgliedsbeitrag zu den Freunden G FS (inklusive Spende: € 21,00) den Mitgliedsbeitrag zu H Society (€ 40,00) und den Mitgliedsbeitrag FSFS (€ 140,00) als Werbungskosten geltend gemacht. Nach § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 seien neben Pflichtbeiträgen nur Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft an Berufsverbänden und Interessensvertretungen dann, wenn sie nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung beruflicher Interessen ihre Mitglieder befasst seien und die Beiträge in angemessener statutenmäßiger Höhe abgezogen würden, als Werbungskosten absetzbar. Alle diese Voraussetzungen würden bei den aufgezählten Beiträgen nicht vorliegen.

Gegen den zuletzt beschriebenen Bescheid für die Einkommensteuer 2011 richtet sich die Berufung vom 28. August 2013. Darin wird beantragt die ursprünglich geltend gemachten Werbungskosten in voller Höhe anzuerkennen. Hinsichtlich der Begründung wurde darin dem Sinn nach auf die Ausführungen zu den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 verwiesen.

### ***Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:***

Mit Schreiben datiert vom 4. Juli 2016 eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 6. Juli 2016 stellte der Beschwerdeführer einen Fristsetzungsantrag gemäß § 38 VwGG (Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985, BGBI. Nr. 1071985) hinsichtlich des Einkommenssteuerbescheides 2011 datiert vom 20. August 2013, die Einkommenssteuerbescheide 2007, 2008, 2009 und 2010 datiert vom 2. April 2012, die Anspruchszinsenbescheide 2007, 2008, 2009 und 2010 datiert vom 2. April 2012, den Vorauszahlungsbescheid 2012 datiert vom 2. April 2012 sowie den Freibetragsbescheid 2012 vom 2. April 2012.

Dieser Fristsetzungsantrag wurde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts datiert vom 18. Juli 2016 gemäß § 30a Abs. 1 VwGG hinsichtlich der Anspruchszinsenbescheide 2007, 2008, 2009 und 2010 datiert vom 2. April 2012 und weiters hinsichtlich des Vorauszahlungsbescheides 2012 datiert vom 2. April 2012 und des Freibetragsbescheides 2012 ebenfalls datiert vom 2. April 2013 zurückgewiesen, da diese Beschwerden bereits seit Jahren erledigt waren, beziehungsweise nicht einmal dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden sind.

In Hinblick auf die hier behandelten Beschwerden hat der Verwaltungsgerichtshof dem Bundesfinanzgericht mit verfahrensleitender Anordnung vom 29. Juli 2016 gemäß § 38 Abs. 4 VwGG aufgetragen bis zum 3. November 2016 eine Entscheidung zu erlassen und diese samt Zustellnachweis dem Verwaltungsgerichtshof vorzulegen.

Am 26. Juli wurde der Beschwerdeführer dazu aufgefordert, in Hinblick auf die jeweiligen Bestimmungen der Länder zu den Voraussetzungen der Gewährungen der Wohnbeihilfe und hier insbesonders dem § 3 Abs. 3 Wohnbeihilfen- Verordnung 2012 LGBI. 2011 Nr. 107 für Oberösterreich zur Schätzung der Aufwendungen für eine angemessene notwendige zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort ausgehend von

einer Wohnungsgröße von 45 m<sup>2</sup> für eine Einzelperson und dem Durchschnittspreis laut Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder gemäß § 1 Abs. 4 MRG (bei frei vereinbaren Mietzins) im Bezirk C-Land Stellung zu nehmen. Dementsprechend seien auch die übrigen Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung, wie etwa Strom, Gas, Gebühren etc. an diese angemessene Wohnungsgröße anzupassen.

Darauf antwortete der Beschwerdeführer mit Schreiben datiert vom 3. August 2016, dass nach der Rechtsprechung diejenigen Kosten zu ermitteln seien, welche das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer alleine lebenden Person am Beschäftigungsstandort decke. Dies werde in Anlehnung an die deutsche Judikatur mit einer durchschnittlich ausgestatteten Wohnung von 60 m<sup>2</sup> erfüllt. Dafür anfallende Kosten seien als unvermeidbare Mehraufwendungen anzusehen. Insofern seien die Voraussetzungen für die Gewährung von Wohnbeihilfe irrelevant, jedoch könne der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich herangezogen werden. Die Beurteilung habe immer unter Bedachtnahme auf sämtliche Verhältnisse des Einzelfalles zu erfolgen, was die belangte Behörde unterlassen habe, weswegen auf das bisherige Vorbringen verwiesen werde.

Der Beschwerdeführer habe nicht nur selbst über den Immobilien-Teil der B\_ Tageszeitung und verschiedene elektronische Plattformen nach einer Mietwohnung gesucht, sondern auch ein Immobilienbüro in C mit der Suche beauftragt. Dennoch habe er etwa drei Monate benötigt, um ein passendes und leistbares Objekt zu finden. Im Speckgürtel von C, wozu auch A, der Beschäftigungsstandort bei seinem damaligen Arbeitgeber, zähle, seien nur Häuser oder Bauernhäuser vermietet worden. Ein Mietwohnungsmarkt habe praktisch nicht existiert.

C sei eine Studentenstadt und würden die Wohnungen zum Vorteil der Vermieter befristet an Studenten vermietet. Auch durch das Klinikum C herrsche ein großer Andrang an Wohnungssuchenden. Die aktuelle Wohnung des Beschwerdeführers in Q sei kleiner, koste aber mehr als jene in C.

Eine andere adäquate Wohnung sei für den Beschwerdeführer am Markt nicht erhältlich gewesen und seien die geltend gemachten Beträge unvermeidbare Mehraufwendungen, die nicht zu Lasten des Beschwerdeführers gehen könnten. Es bestehe daher kein Anlass, die begehrten Wohnungskosten zu kürzen.

#### ***Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:***

Stehen zwar die meisten Sachverhaltselemente, welche oben bei der Darstellung des Gangs des verwaltungsbehördlichen Verfahrens genannt wurden, außer Streit, so sind doch in einigen Punkten unterschiedliche Standpunkte zu Tage getreten.

Vor allem besteht Uneinigkeit darüber, ob der Beschwerdeführer im Februar 2007 eine völlig leere, nicht eingerichtete (so der Beschwerdeführer) oder eine vollständig und neuwertig ausgestattete Mietwohnung in C übernommen hat.

Der Mietvertrag gibt über den Zustand des Mietobjektes folgende Auskunft:

*„Gegenstand dieses Mietvertrages ist das durch den Ausbau des Dachbodens im Hause Bürgerstr. 21/Schmerlinghof neugeschaffene Mietobjekt Top Nr. 4 im Ausmaß von 83,65 m<sup>2</sup>*

<sup>2</sup> Dieses besteht aus:

*Ebene 1: Vorraum, WC, Küche, 1 Zimmer, Wohnen/Essen, Dachterrasse*

*Ebene 2: Bad/WC, Schlafzimmer, begehbarer Kastenraum, Dachterrasse*

*Der Zustand des Objektes entspricht einem Neubau (2004). Alle technischen und sonstigen Einrichtungen entsprechen dem zeitgemäßen Standard. Die Beheizung des Objektes erfolgt über eine Gasetagenheizung. Einvernehmlich wird festgehalten, dass der Mietgegenstand im Jahr 2003/2004 neu errichtet wurde. Festgehalten wird weiters, dass der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen ist, an dessen Erhaltung aus Gründen des Denkmalschutzes öffentliches Interesse besteht.“*

Über das Vorhandensein von Einrichtungsgegenständen oder gar deren Art und Vollständigkeit gibt der Mietvertrag keine Auskunft.

Betrachtet man jedoch das Anlagenverzeichnis des Beschwerdeführers betreffend das Jahr 2007 so zeigt sich, dass dieser Schlafzimmereinrichtung (€ 1.500,00), ein Schlafsofa (€ 859,00), ein Matratzenset (€ 756,00), eine Wohnzimmersgarnitur (€ 1.986,00), Schränke (€ 1.872,60) und Jalousien (Wohnzimmer € 26,26, Schlafzimmer € 894,66) angeschafft hat.

Da der Mietvertrag auch vorsieht, dass Veränderungen am übernommenen Mietgegenstand nur mit Zustimmung des Vermieters vorgenommen werden dürfen, lässt die Liste der Anschaffungen des Beschwerdeführers, welche der Grundausstattung einer Wohnung entsprechen, darauf schließen, dass der Beschwerdeführer im Februar 2007 tatsächlich, wohl abgesehen von Bad, Toilette und Küche, eine leere Wohnung übernommen hat.

Die am Familienwohnsitz als I und J tätige Ehegattin bezog im Berufungszeitraum erhebliche steuerpflichtige Einkünfte (steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2007: € 41.826,01, 2008: € 44.689,76, 2009: € 49.509,52, 2010: € 50.376,38, 2010: € 50.959,38, 2011: € 47.506,92).

### ***Rechtslage und rechtliche Erwägungen:***

Geht man die vom Beschwerdeführer gestellten Anträge durch, ist als grundlegend jener zu betrachten, welcher die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung wie ursprünglich für alle angefochtenen Berufungsjahre (2007 bis 2011) beantragt als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit fordert.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder 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. Dies gilt gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1998 auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

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

Das Halten einer Wohnung, eines Eigenheims oder einer anderen Unterkunft gehört daher schon begrifflich nicht zu den Werbungskosten und gilt dies umso mehr für eine Zweitwohnung.

Nach ständiger Lehre und Judikatur sind aber Aufwendungen für das Halten einer zweiten Wohnung am Arbeitsort (doppelte Haushaltsführung) und für Familienheimfahrten dann steuerlich anzuerkennen, soweit die Aufgabe des Familienwohnsitzes aus beruflichen oder privaten Gründen unzumutbar ist.

Eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung, wie beim der Beschwerdeführer, kann zum Beispiel dann steuerlich gerechtfertigt sein, wenn der Ehegatte (herrschende Lehre und Judikatur, siehe für viele Doralt, EStG<sup>18</sup>, § 4 Tz 346 ff und die dort zitierte Judikatur) oder der in eheähnlicher Lebensgemeinschaft lebende Partner am Familienwohnsitz relevante Einkünfte hat, welche durch das Verlegen des Wohnsitzes verloren gehen würden und dem Beschwerdeführer die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz nicht zumutbar ist.

Da beide Einkunftsquellen der Ehegattin des Beschwerdeführer unmittelbar ortsbezogen sind, hätte ihr das Verlegen des Wohnsitzes um 300 km unmöglich gemacht, ihre bisherigen beruflichen Tätigkeiten auszuüben. Auch liegt es auf der Hand, dass die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz durch den Beschwerdeführer bei einer Entfernung von 324 km und einer täglichen Fahrzeit von etwa sechseinhalb Stunden nicht zumutbar ist.

Es liegen daher grundsätzlich die tatsächlichen Voraussetzungen vor, welche die Judikatur an das Vorliegen von Werbungskosten für auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten herausgearbeitet hat (siehe für viele Jakom/Baldauf EStG, 2016, § 20 Rz 90 und die dort zitierten Fundstellen).

Allerdings ist zu bedenken, dass es keine unmittelbare gesetzliche Grundlage gibt, welche die doppelte Haushaltsführung zu Werbungskosten erklärt, wie dies etwa bei den in § 16 Abs. 1 Z 1 bis 10 EStG 1988 genannten Aufwendungen der Fall ist, sondern dies allein eine Entwicklung der Judikatur und Lehre ist, welche sich aus der Notwendigkeit privater an sich nicht abzugrenzender Aufwendungen in Zusammenhang mit der Einkünftezielung entwickelt hat.

Dies hat der Verwaltungsgerichtshof bereits am 29. Mai 1996 (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013) auf folgende Weise ausgedrückt:

„Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben beziehungsweise Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche beziehungsweise berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen beziehungsweise beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 EStG 1988 allgemein, Tz 2). Dies gebietet auch die verfassungskonforme Interpretation der §§ 4 Abs. 4 und 16 EStG: Eine Regelung, nach der Aufwendungen der Lebensführung ausschließlich bei jenen Steuerpflichtigen einkunftsmindernd berücksichtigt werden, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkunftszielung gegeben ist, verstieße gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBI. Nr. 1/1930).“

Dass es sich bei den Aufwendungen für das Wohnen an sich um nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung handelt, zeigt sich schon aus dem oben zitierten Wortlaut des § 20 Abs. 1 EStG 1988. Schon im Sinne der vom Verwaltungsgerichtshof angesprochenen verfassungskonformen Interpretation ergibt sich daher die Pflicht die berufliche „Notwendigkeit“ der Aufwendungen möglichst einschränkend zu interpretieren.

Wenn man die Situation von einem (bloß befreundeten) Paar (in der Regel wohl Mann und Frau), welche 300 km voneinander getrennt ihren jeweiligen beruflichen Aufgaben und dem dementsprechenden Einkunftsverdienst nachgehen und welche daher die Kosten ihrer jeweiligen Wohnungen und gelegentlichen Besuche entsprechend § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht einkunftsmindernd geltend machen können, mit einem gleichartigen verheirateten oder in Lebensgemeinschaft lebenden Paar vergleicht, kann insgesamt gesehen nur jener Mehraufwand steuerlich abzugsfähig sein, welcher dadurch entsteht, sich bei Lebensgemeinschaft oder Ehe an einem Ort (dem Familienwohnsitz) eine Wohngelegenheit für mehrere Personen und am anderen Ort eine Wohngelegenheit für eine Person befindet. Gleichzeitig darf das verheiratete oder sich einer Lebensgemeinschaft befindliche Paar, welches am selben Ort der jeweiligen Einkunftszielung nachgeht, auch nicht schlechter gestellt werden, als jenes, welches beruflich notwendigerweise zwei Wohnsitze unterhält.

Denkbar wäre es daher auch, nur den Mehraufwand der durch das Halten einer Wohngelegenheit für mehrere Personen am Familienwohnsitz abzüglich der Kosten einer Wohngelegenheit für eine Person am Familienwohnsitz als Kosten der mehrfachen Haushaltsführung anzusehen. Da aber der Familienwohnsitz in der Regel schon als erster besteht, ist es weitaus praktikabler und nicht zu kritisieren, wenn stattdessen nur

die notwendigen und einer Angemessenheitsprüfung unterworfenen Aufwendungen am Beschäftigungsamt untersucht werden (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173):  
*"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 Beschäftigungsamt wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind. Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsamt zu ziehen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 23. November 2011, 2010/13/0148, mwN). In diesem Sinne unterliegen die tatsächlich angefallenen Wohnkosten einer Angemessenheitsprüfung.").*

Wie auch schon das Finanzamt ausgeführt hat, wird hier in der Judikatur als Maßstab die „zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsamt“ herangezogen (siehe etwa, VwGH 23.5.2000, 95/14/0096, VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241, VwGH 22.11.2006, 2006/15/0162, VwGH 26.5.2010, 2007/13/0095). Dabei ist nicht bloß auf die Wohnungsgröße, sondern auch auf die Verhältnisse des Einzelfalles Bedacht, zu nehmen. Dies bedeutet, dass auch fiktive Wohnungskosten zu berechnen und nicht bloß die Aufwendungen einer vorhandenen größeren Wohnung auf für eine Einzelperson ausreichende Wohnung von 30 bis 40 m<sup>2</sup> zu kürzen sind, wobei eine 60 m<sup>2</sup> Wohnung jedenfalls als ausreichend angesehen wurde (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148 gemeinsam mit dem Vorerkenntnis VwGH 26.5.2010, 2007/13/0095).

Daher sind zum Ermitteln der notwendigen Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung, wie es das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden getan hat, nicht bloß die Aufwendungen für eine größere durch den Lebensstil des Beschwerdeführers bedingte und daher teurere Wohnung verhältnismäßig im Vergleich zu einer kleineren Wohnung zu kürzen, sondern ist dadurch auf die Verhältnisse des Einzelfalles Bedacht zu nehmen, dass fiktive Wohnungskosten unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse am Beschäftigungsamt geschätzt (§ 184 Abs. 1 BAO: „*Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*“) werden.

Genau auf diese Weise ist das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden vorgegangen. Es hat angenommen, eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsamt des Beschwerdeführers sei 60 m<sup>2</sup> groß und hat die dafür notwendigen Aufwendungen nach dem Durchschnittspreis Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder des jeweiligen Jahres geschätzt.

Gegen die Art der Schätzungsmethode hat der Beschwerdeführer an sich keine Einwendung erhoben, sondern bloß darauf hingewiesen, dass nicht der Immobilienpreisspiegel des Bezirkes C-Land, sondern jener von C-Stadt heranzuziehen sei. Außerdem wollte der Beschwerdeführer, dass die Verhältnisse im Einzelfall insofern berücksichtigt würden, als er gezwungen gewesen sei, eine Wohnung in der Stadt C zu mieten, da im Bezirk C-Land keine zweckentsprechende Wohnung aufzufinden gewesen sei.

Dies erweist sich schon nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers als Schutzbehauptung, da er behauptet jedenfalls 40 Wohnungen besichtigt zu haben. Auch finden sich im Akt des Finanzamtes zahlreiche Auszüge aus Wohnungsbörsen, welche auf ein reichhaltiges Angebot an Kleinwohnungen im Bezirk C Land schließen lassen.

Es ist jedoch verständlich, wenn der Beschwerdeführer der gemeinsam mit seiner Ehegattin über ein Haushaltseinkommen verfügt, welches fünf Mal höher liegt, als das von Bundesanstalt Statistik Österreich (Statistik Austria) ermittelte durchschnittliche Haushaltseinkommen und auch noch als Geschäftsführer einen international erfolgreichen Handelskonzern repräsentiert, sich nach anderen Kriterien eine Wohnung sucht, als es dem absolut notwendigen Mindestmaß für eine zweckentsprechende Wohnung für eine Einzelperson am Beschäftigungsstandort entspricht. Bei der Berücksichtigung von Werbungskosten und der Abgrenzung zu den Aufwendungen der persönlichen Lebensführung und des Lebensstils kommt es jedoch für die Frage, welches Aufwendungen abzugsfähig sind, nicht auf eine soziale Staffelung an, sondern ist die „*typisierende Betrachtungsweise*“ das Maß der Dinge. Weder hat der Beschwerdeführer behauptet, noch gibt es irgendwelche Hinweise darauf, dass im Bezirk C-Land, eine derartige Wohnungsnot herrscht, dass es de facto unmöglich ist, dort eine Mietwohnung für eine Person zu finden.

Es ist dem Beschwerdeführer zuzustimmen, dass eine Wohnung am Beschäftigungsstandort auch dann vorliegt, wenn diese Wohnung in zumutbarer Entfernung des Beschäftigungsstandortes liegt. Eine zumutbare Entfernung in diesem Sinne liegt je nach verkehrsmäßiger Anbindung analog zur Rechtsprechung zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 zum Einzugsbereich des Wohnortes (im Wesentlichen bis zu einer Stunde Fahrtzeit) vor. So gesehen, kommt als relevanter Wohnungsmarkt für den Beschäftigungsstandort A in B alle Bezirke Bs, Teile Ks, Ls, Ms, Ns und der O in Betracht.

Es gibt daher keinen Grund anzunehmen, dass es keine andere Möglichkeit gegeben habe, als eine frisch errichtete Penthousewohnung in einem historischen Stadtkern von C zu mieten, welche vertraglich zugesichert über eine besonders gute Aussicht (Fernsicht) und eigenen Lift verfügt sowie sich in der Nähe einer Tiefgarage befindet.

Die Tatsache, dass der vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer geleitete Handelskonzern auch in C eine Niederlassung hat und an diesem Ort auch Rechtsvertreter engagiert hat, fällt nicht ins Gewicht, wenn man bedenkt, dass der

eigentliche Beschäftigungsort des Beschwerdeführers nach dessen Aussage nur 15 km von C entfernt liegt.

Das Finanzamt kann daher nicht gerügt werden, wenn es den Durchschnittspreis laut Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder gemäß § 1 Abs. 4 MRG (bei frei vereinbaren Mietzins) im Bezirk C-Land als Richtschnur für die Schätzung der Wohnungsmiete (ohne Gebühren) einer zweckentsprechenden Wohnung im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes herangezogen hat.

Was die Größe einer zweckentsprechenden notwendigen Wohnung für eine Person angeht, gibt es zu bedenken, dass es zwar im Einkommensteuerrecht keine unmittelbare Regelung gibt, welche Auskunft darüber gibt, wie groß eine solche sein soll, allerdings im Bereich der Wohnbauförderung eine reiche Gesetzgebung der Bundesländer vorhanden ist. Als maximal förderbare Gesamtnutzfläche für eine Person werden in Q, Niederösterreich, der Steiermark, dem Burgenland, B und Vorarlberg 50 m<sup>2</sup> angesehen. In Kärnten (70 m<sup>2</sup>) und Salzburg (55 m<sup>2</sup>) ist der Landesgesetzgeber großzügiger. In Oberösterreich ist nach § 3 Abs. 3 Wohnbeihilfen-Verordnung 2012 LGBI. 2011 Nr. 107 die Wohnbeihilfe auf eine maximale Gesamtnutzfläche von 45 m<sup>2</sup> beschränkt.

Aufgrund der Tatsache, dass, wie oben schon dargestellt, bei Ausnahmen vom Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1998 für die Frage der Angemessenheit einer beruflich bedingten Zweitwohnung der strenge Maßstab der Notwendigkeit anzulegen ist, kann daher für eine individualisierte Schätzung der angemessenen Wohnungskosten des Beschwerdeführers nur der Maßstab von 45 m<sup>2</sup> wie sie die oberösterreichische Wohnbauförderung vorsieht, in Frage kommen.

Unter Berücksichtigung der vom Finanzamt korrekt ermittelten durchschnittlichen Mietpreise im Bezirk C-Land ergibt dies unter Anwendung der vom Beschwerdeführer an sich nicht kritisierten Schätzungsmethode des Finanzamtes als angemessen Mietkosten für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort des Beschwerdeführers für das Jahr 2007 in Höhe von € 3.425,40 (elf Monate), 2008 € 3.736,80, 2009 € 3.925,80, 2010 € 3.942,00 und 2011 ebenfalls € 3.942,00.

Im Jahr 2007 hat der Beschwerdeführer nach seiner eigenen Auflistung Einrichtungsgegenstände für die beschwerdegegenständliche Wohnung im Wert von € 29.894,16 angeschafft. Davon wollte er € 23.462,72 im Weg einer dreijährigen Absetzung für Abnutzung auf drei Jahre und € 6.431,44 als geringwertige Wirtschaftsgüter sofort als Werbungskosten geltend machen.

Diese Einrichtungsgegenstände waren: Kissen & Decken € 241,90, Schlafzimmer € 1.500,00, Steckdosen, Leiter, Diverses € 53,73, Schlafsofa € 859,00, Matratzenset € 756,00, Leuchte, Küchenartikel € 106,70, Leuchten Küche/Treppe € 109,70, Wohnzimmer-Garnitur € 1.986,00, Badezimmerregal € 49,90, Schrankraum € 1.872,60, Stehlampe Wohnzimmer € 260,00, Spachtel, Farbe, Werkzeug € 36,97, Leuchte Kinderzimmer € 79,90, Stehlampe Wohnzimmer € 180,00, Balkonpflanzen West € 275,20,

Jalousien Wohnzimmer € 642,26, Jalousien Schlafzimmer € 894,66, Badezimmer und Liege € 118,80, Balkonpflanzen Ost € 99,00, Leintuch € 31,90, Fernseher € 2.047,00, Leuchten und Teppich Wohnzimmer € 337,80, Diverse Kleinmöbel € 1.464,00, Garderobe € 708,00, Diverses € 121,70, Stelltisch € 268,00, Sessel € 34,99, diverse Kleinmöbel € 1.452,00, Wohnzimmer-Wand, Schlafzimmerschrank € 4.430,00, Essbesteck (Aktion) € 79,00, Balkonpflanzen € 49,40, Bild € 1.500,00, Staubsauger € 199,00, Jalousien € 772,20, Stehlampe € 372,00, Badetuch und -mantel € 119,85, Teppich € 479,00, Schreibtisch € 516,00, Druckgraphik € 500,00, Bild € 1.500,00, Kommode € 2.500,00 und Bild € 290,00.

Auch für solche Einrichtungsgegenstände sind aber die oben dargestellten Grundsätze der Notwendigkeit, Angemessenheit und Zweckmäßigkeit anzuwenden. Anders als sonst bei Betriebsausgaben und Werbungskosten ist also bei jedem einzelnen Einrichtungsgegenstand eine strenge Angemessenheits- und Notwendigkeitsprüfung durchzuführen. Weder können Luxusgegenstände noch solche der Freizeitgestaltung oder solche, welche über einen notwendigen Einpersonenhaushalt hinausgehen, auf teilweise Kosten der Allgemeinheit (Werbungskostenabzug) angeschafft werden.

Betrachtet man unter diesem Blickwinkel die oben dargestellte Liste der Gegenstände ist zu berücksichtigen, dass Einrichtungsgegenstände in der Regel nicht nach drei Jahren nicht mehr genutzt werden können. Nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 gilt, dass bei Werbungskosten die Absetzung für Abnutzung nach den (hier notwendigen, angemessenen) Anschaffungskosten zu ermitteln. Die Nutzungsdauer ist dabei entsprechend § 7 Abs. 1 EStG 1988 die mögliche Gesamtdauer der Verwendung. Diese wird in der Praxis für Möbel, Teppiche, Lampen und Vorhänge mit acht bis zehn Jahren angesetzt.

Nimmt man hier acht Jahre und rechnet geringwertige Wirtschaftsgüter voll an, ergibt dies für 2007 folgendes Bild: Kissen und Decken € 241,90, Schlafzimmer € 187,50, Steckdosen, Leiter, Diverses € 53,73, Matratzenset € 94,50 €, Leuchte, Küchenartikel € 106,70, Leuchten Küche/Treppe € 109,70, Wohnzimmer-Garnitur € 248,25, Badezimmerregal € 49,90, Schrankraum € 234,08, Stehlampe Wohnzimmer € 260,00, Spachtel, Farbe, Werkzeug € 36,97, Jalousien Wohnzimmer € 80,28, Jalousien Schlafzimmer € 111,83, Badezimmer und Liege € 118,80, Leintuch € 31,90, Leuchten und Teppich Wohnzimmer € 337,80, Diverse Kleinmöbel € 183,00, Garderobe € 88,50, Diverses € 121,70, Stelltisch € 268,00, Sessel € 34,99, Diverse Kleinmöbel € 181,50, Essbesteck(Aktion) € 79,00, Staubsauger € 199,00, Schreibtisch € 64,50.

In Summe sind dies € 1.473,94 für Gegenstände, welche einer achtjährigen Absetzung für Abnutzung unterliegen und € 2.050,09 für geringwertige Wirtschaftsgüter (gesamt: € 3.524,03).

An über die schon in der Miete inkludierten hinausgehenden Betriebskosten inklusive Gebühren sind im Jahr 2007 an Makler Gebühren € 2.193,53, Strom € 240,00 und Gas € 369,60 zu berücksichtigen. Diese Posten wurden auf 80% des erklärten Betrages

reduziert, da ja eine nahezu 50% kleinere Wohnung für den Beschwerdeführer angemessen wäre. Die Aufwendungen für Reinigung der Wohnung, Kabelfernsehen und auch die Versicherung, sind als nicht notwendig einzustufen.

Wie schon das Finanzamt richtig ausgedrückt hat, sind Garagierungskosten bei der privaten Wohnung, wo auch immer sich diese befinden mag, grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig, insofern wird auf die Begründung des Finanzamtes verwiesen.

Insgesamt ergibt dies € 12.513,69 an Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung, Heimbüro und Familienheimfahrten des Beschwerdeführers im Jahr 2007, welche als Werbungskosten berücksichtigt werden können und wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid in diesem Punkt abgeändert.

Die Nutzung der im Jahr 2007 angeschafften Fachliteratur Management, Sprachkurs Italienisch, hat der Beschwerdeführer im oben beschriebenen Verfahren vor der Verwaltungsbehörde glaubhaft gemacht und wird der Beschwerde insofern stattgegeben.

Geht man nach den gleichen Kriterien für das Jahr 2008 vor, ergeben sich als angemessene Mietkosten für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort des Beschwerdeführers inklusive dem auf gleiche Weise wie 2007 gekürztem Strom (€ 228,00) und Gas (€ 126,79) in Höhe von € 4.091,59.

Auch im Jahr 2008 hat der Beschwerdeführer eine Reihe von Gegenständen angeschafft, welche er als Werbungskosten aufgrund doppelter Haushaltsführung geltend machen will (Summe € 15.266,27, dies enthält allerdings auch die geltend gemachten Reinigungskosten): Bild € 240,00, HiFi-CD Set € 1.017,50, Garderobenständer € 314,33, Bepflanzung Balkon € 71,72, Bepflanzung Balkon € 94,15, Malarbeiten € 300,00, Gartenliege € 169,00, Bepflanzung Balkon € 125,60, Leuchtengläser € 70,00, Bild € 9.200,00, HiFi-Radiowecker € 717,50, Skulptur € 490,00, Fußmatte € 39,90, Küchengerät € 8,55, Wasserkocher € 8,22, Fleischtopf, Servietten € 41,05, Geschirrspüler Gerät und Montage € 1.180,00, Bilder und Diverses € 96,64. Davon sollten nach dem Begehrten des Beschwerdeführers € 12.845,00 als Absetzung für Abnutzung binnen drei Jahren und € 1.679,16 als geringwertige Wirtschaftsgüter beziehungsweise Aufwendungen für Instandsetzung anerkannt werden.

Unter Anwendung der gleichen Entscheidungsmaßstäbe sind daher als Absetzung für Abnutzung 2008 € 1.621,44 für das Schlafzimmer € 187,50, das Matratzenset € 94,50, die Wohnzimmer-Garnitur € 248,25, den Schrankraum € 234,08, die Jalousien Wohnzimmer € 80,28, die Jalousien Schlafzimmer € 111,83, diverse Kleinmöbel € 183,00, die Garderobe € 88,50, diverse Kleinmöbel € 181,50, den Schreibtisch € 64,50 und den Geschirrspüler samt Montage € 147,50 anzusetzen.

An geringwertigen Wirtschaftsgütern beziehungsweise Instandhaltungskosten sind € 782,05 relevant: Garderobenständer € 314,33, Malarbeiten € 300,00, Leuchtengläser € 70,00, Fußmatte € 39,90, Küchengerät € 8,55, Wasserkocher € 8,22, Fleischtopf, Servietten € 41,05.

Reinigungskosten, ob nun für die Wohnung oder die persönliche Wäsche des Beschwerdeführers sowie Garagierungskosten entstehen, egal wo er wohnt und können daher zu keinen Werbungskosten aufgrund doppelten Haushalts führen.

Bei den Familienheimfahrten 2008 hat der Beschwerdeführer auch die Aufwendungen für einen Trolley (€ 135,00) und die ÖBB-VorteilsCard (€ 99,00), sowie bei sonstigen Aufwendungen € 129,00 für einen Seesack geltend gemacht.

Die ÖBB-VorteilsCard wäre sicher als Aufwendungen für Familienheimfahrten in Betracht zu ziehen, wenn der Beschwerdeführer für die Fahrten zum Familienwohnsitz die Bahn benutzt hätte. Aus den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers geht jedoch hervor, dass er dies im Jahr 2008 nicht getan, sondern stattdessen Mietautos oder sogar Flugzeuge benutzt hat. Die ÖBB-VorteilsCard steht daher mit Aufwendungen mit Familienheimfahrten nicht in Zusammenhang. Im Übrigen ist der Beschwerdeführer für seinen Arbeitgeber, wie er selbst anführt, regelmäßig auf Reisen, hat dafür aber keine Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 im Jahr 2008 geltend gemacht, sondern unter der entsprechenden Kennziffer in seiner Abgabenerklärung die von ihm geltend gemachten Aufwendungen für die Familienheimfahrten eingetragen. Das Berücksichtigen der ÖBB-VorteilsCard als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 in Zusammenhang mit Familienheimfahrten im Jahr 2008 ist daher auch schon nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers ausgeschlossen.

Als Werbungskosten anzuerkennen sind allerdings die Steuerberatungskosten in Höhe von € 937,50.

Insgesamt ist der Einkommensteuerbescheid 2008 insoweit abzuändern als € 9.887,03 an Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1998 für doppelte Haushaltsführung der Berechnung zugrunde gelegt werden.

Darüber hinaus, sieht der Dienstvertrag des Beschwerdeführers unter Punkt VII. vor, dass der Beschwerdeführer einen BMW 520d auf Kosten des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt erhält, den er auch privat nutzen kann. Außerdem habe der Beschwerdeführer bei Dienstreisen Anspruch auf die Benutzung der zweiten Klasse bei Zugreisen und des günstigsten Flugtarifes. Im Übrigen solle er Reisekosten in angemessener Höhe nach Belegnachweis erhalten.

Seesack und Trolley sind persönliche Gegenstände, welche auf den ersten Blick eine universelle Nutzung im Rahmen der Lebensführung erlauben, wie dies zum Beispiel auch bei bürgerlicher Kleidung der Fall ist. Auch hier wurden diese Gegenstände ursprünglich als Aufwendungen für Familienheimfahrten geltend gemacht. Erst später behauptete der Beschwerdeführer, den Seesack für Seminare seines Arbeitgebers auf Segeltörns zu benötigen.

Bei typischen Aufwendungen für die private Lebensführung, wie etwa Reisegepäck, unterliegt die Wertung, ob es sich um beruflich veranlasste Aufwendungen handelt, einer strengen Prüfung, der typisierenden Betrachtungsweise. Eignet sich ein Gegenstand der zur privaten Lebensführung, obliegt es dem Steuerpflichtigen, diese Vermutung

zu widerlegen und die zumindest nahezu ausschließliche berufliche Verwendung zu beweisen. Wechselnde Begründungen und Behauptungen ohne jeden Beleg, wie beim Beschwerdeführer, hat er doch keinerlei Unterlagen oder andere Beweismittel zu seiner (späteren) Darstellung vorgelegt oder angeboten, können diese Voraussetzung jedoch nicht erfüllen. Ein Anerkennen als Werbungskosten für Familienheimfahrten oder beruflich veranlasste Reisen, ist daher ausgeschlossen.

Was das Jahr 2009 angeht, sind die oben schon zu den Jahren 2007 und 2008 erwähnten Grundsätze auf gleiche Weise anzuwenden. Für die Miete einer angemessenen notwendigen zweckentsprechenden Wohnung samt Strom (€ 297,12) und Gas (€ 266,02; je 80% siehe oben) sind € 4,488,94 anzusetzen.

Da sich bei den Anschaffungen für den Zweitwohnsitz im Jahr keine Neuanschaffung von Gegenständen ergeben hat, welche der Absetzung für Abnutzung unterliegen, sind hier wie 2009 (zur Aufzählung der Gegenstände siehe oben) € 1.621,44 anzusetzen. Bei den angeschafften geringwertigen Wirtschaftsgütern zählen € 404,48 (Teller etc. € 83,55, Duschvorhang € 49,95, Bretter € 53,70, Küchenzubehör € 25,00, Geschirr € 75,55, Pfanne und Deckel € 66,00, Kochset € 45,00, Küchenzubehör € 5,73) zu den Werbungskosten aufgrund doppelter Haushaltsführung, nicht jedoch Pflanzen und Erde, Untersetzer, Honigheber, Balkonpflanzen, Drogeriebedarf, Kübelpflanzen, Raumduft, Zeitungsständer, Mottenfallen, Deko et certera.

Die Aufwendungen für die Fachliteratur (€ 86,05) hat der Beschwerdeführer glaubhaft gemacht und sind daher Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 (siehe oben) und wird der Beschwerde in diesem Punkt stattgegeben.

Was den als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 („*Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig: - Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen. - Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.*“) geltend gemachten Beitrag für den P Club B angeht, so sieht dieser Verein als Ziel und Zweck in Punkt 2. seiner Statuten vor, dass die „*Allgemeinheit durch Förderung des demokratischen Staatswesens durch staatsbürgerliche Bildung und Informationsaustausch über das politische, wirtschaftliche, soziale und kulturelle Geschehen in Österreich und in Europa*“ gefördert werden solle. Dieses Ziel solle durch Schaffung einer Plattform und einer Gemeinschaft von Personen in Funktionen der Wirtschaft, der Wissenschaft, der Politik, der Medien, der Kultur und anderer wesentlicher gesellschaftlicher Bereiche, sowie in Organisationen und Verbänden des In- und Auslandes zum Wohle der Allgemeinheit erreicht werden. Der Zweck des Vereins sei die Herstellung eines Brückenschlags zwischen Wirtschaft, Gesellschaft und Politik. Der Zielgruppe des Vereins solle die Möglichkeit gegeben werden, um sich aktiv am öffentlichen (wirtschafts- und gesellschafts-)politischen Diskurs zu beteiligen und Ideen, Konzepte und Beiträge für eine nachhaltige, reformorientierte

und zukunftsweisende Entwicklung Österreichs einbringen zu können und damit die Rahmenbedingungen für die Grundlagen des Gesellschafts- und Wirtschaftsmodells mitzubestimmen.

Die zweifellos förderungswürdigen Ziele und Zwecke dieses Vereines sind also in keiner Weise auf die Wahrnehmung der beruflichen Interessen der Berufsgruppe des Beschwerdeführers beschränkt und kommt daher der P Club Österreich mit B als Zweigstelle nicht als Berufsverband oder Interessensvertretung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 in Betracht und kann daher ein Mitgliedsbetrag für diesen Verein nicht zu den Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften des Beschwerdeführers gezählt werden.

Doch sind die Kosten der Steuerberatung in Höhe von € 998,56 sehr wohl als Werbungskosten anzusetzen.

Gesamt ergibt dies € 8.716,38 an Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 und wird der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 insoweit abgeändert.

Bei den Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung ist neben der oben dargestellten Mietkosten (2010: € 4.465,03 inklusive von 80% Strom € 275,07 und Gas € 247,96) für eine angemessene zweckentsprechende Unterkunft auch 2010 Absetzung für Abnutzung in der Höhe von € 1.621,44 zu berücksichtigen (siehe 2009).

An geringwertigen Gegenständen, beziehungsweise Instandhaltung sind € 1.082,48 (Vase, Kerzen € 15,88, Gläser € 34,85, Salatschüsseln € 39,80, Geschirr € 77,35, Leuchten € 14,99, Zeituhr € 4,76, Tapeten zwei Rollen € 276,56, Tapeten eine Rolle € 138,29, Tapezieren und Arbeiten € 480,00) als Kosten der doppelten Haushaltsführung qualifizierbar, nicht aber Pflanzen, Karaffe, Staubbehälter, Bepflanzung Balkon, Zeitungsständer, Kaffeesets, Dekopflanzen, Zubehör, Batterien, Bilder et cetera.

Für Familienheimfahrten hat der Beschwerdeführer € 1.580,64 glaubhaft gemacht. Die Aufzählung von € 15,00 für die Businessclass in der ÖBB zählt nicht zu den notwendigen Kosten einer Familienheimfahrt (zu den allgemeinen Kriterien siehe oben und die Begründung des Finanzamtes).

Auch im Jahr 2010 sind Beiträge zum P Club Österreich aufgrund der in den Statuten festgelegten Ziele und Zwecke dieses Vereins nicht als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 abzugsfähig. Ebenso wenig zählt eine Spende an das Rote Kreuz für die Katastrophenhilfe in Haiti zu den Aufwendungen für die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Wohl als Werbungskosten anzurechnen sind die Steuerberatungskosten, soweit sie sich auf die doppelte Haushaltsführung beziehen (€ 990,00).

Zusammengenommen ergibt dies € 9.739,59 an Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung im Jahr 2010 und sind diese als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu qualifizieren.

Beim Veranlagungsjahr 2011 sind neben den oben aufgezählten Aufwendungen für ein notwendiges angemessenes zweckentsprechendes Wohnen (€ 4.462,16, siehe oben samt 80% des Strom und Gasverbrauchs: € 295,72 und € 227,44) wieder € 1.621,44 an Absetzung für Abnutzung zu den Kosten der doppelten Haushaltsführung zu zählen (siehe 2010). Gleches gilt für die Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von € 951,11. Bei den vom Beschwerdeführer aufgezählten Aufwendungen für Reinigung und Instandhaltung und geringwertige Wirtschaftsgüter finden sich 2011 keine, welche die oben genau geschilderten Voraussetzungen für Werbungskosten aus doppelter Haushaltsführung erfüllen können (so zählt er etwa Dekorpflanzen, Blumen, Bepflanzung Balkon, Schuhstrekker, Bilder et cetera auf).

Beim Mitgliedsbeitrag zum Marketing Club Österreich, gilt das zum Jahr 2010 gesagte auf gleiche Weise für das Jahr 2011 und kommt ein Werbungskostenabzug nicht in Frage.

Unter der Überschrift Sonstiges hat der Beschwerdeführer in den Beilagen zur Abgabenerklärung 2011 noch Weiteres aufgezählt, was er gerne als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sehen würde (€ 2.827,83), diese Beträge aber abgesehen vom Mitgliedsbeitrag für den P Club Österreich nicht in seine Abgabenerklärung aufgenommen. Dennoch ist der teilweise auf diese Aufwendungen in seiner Beschwerde eingegangen.

Der Mitgliedsbeitrag und die Spende für die Freunde der G Festspiele ist unmittelbar den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 („*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.*“) zuzuordnen. Gleches gilt für den Mitgliedsbeitrag zur H Society, einem Alumniverein der Universität R.

In Summe ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 insoweit abzuändern als an Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 € 8.094,71 angerechnet und die sonstigen Werbungskosten um den Mitgliedsbeitrag zum P Club Österreich auf € 114,83 reduziert jedoch € 100,00 für den Besuch eines Fachvortrages angerechnet werden.

### **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.

Die Rechtsfrage, wie die Aufwendungen für einen beruflich bedingte doppelten Wohnsitz steuerlich zu berücksichtigen sind, werden von der Judikatur und Lehre einhellig beantwortet (siehe die oben zitierten Erkenntnisse und Kommentarstellen). Zu entscheiden war im Fall des Beschwerdeführers nur, wie im konkreten Einzelfall unter

Berücksichtigung aller Umstände, welche seiner Aufwendungen unter Anwendung der stetigen Judikatur zu berücksichtigen waren. Es handelt sich daher bei den strittigen Punkten ausschließlich um Fragen der Beweiswürdigung und nicht um Rechtsfragen. Es wurde daher in diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung berührt und ist eine Revision unzulässig.

Linz, am 5. August 2016