



GZ. RV/1396-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 13. Mai 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Prüftreuhand GmbH & Co KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bez. und Purkersdorf, vertreten durch Oberrätin Eleonore Ortmayr, betreffend Einkommensteuer für 1999 und vom 5. Juni 2003 über die Feststellung, dass die Berufung vom 23. 12. 2002 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen gilt nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Einkommensteuerbescheid für 1999 wird abgeändert.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung, dass die gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 gerichtete Berufung vom 23. Dezember 2002 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen gilt, wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (je eines in öS und in €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog bzw. bezieht lt. Aktenlage Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner früheren Tätigkeit an der Universität Linz (anfangs als Universitätsassistent, später als ordentlicher Universitätsprofessor). In den Jahren vor dem Streitzeitraum (1999 und 2000) bezog er Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Abhaltung von Lehrveranstaltungen an der W. und der L. Universität. Er bezog bis 2001 Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus einer Forschungstätigkeit auf Werkvertragsbasis für die VAI. Darüber hinaus bezieht er seit Jahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer in Wien gelegenen Wohnung.

Erstmals in der Erklärung für 1996 machte der Bw. die Kosten für die wöchentlichen Fahrten zwischen W. und L. sowie die Kosten einer "Kleinwohnung" in L. als Werbungskosten aus selbständiger Arbeit geltend. Im Vorhaltsweg legte der Bw. einen Mietvertrag über einen Gästeplatz im Studentenzentrum L. vor und teilte mit, von Montag bis Donnerstag an der L. Universität im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig zu sein. Am Freitag gehe er seiner selbständigen Tätigkeit an der Universität W. nach, weshalb es erforderlich sei, jeden Donnerstag nach W. zu fahren. Die Fahrten mit seinem PKW seien in seinem Kalender vermerkt.

Aus der beigelegten Ablichtung geht hervor, dass dem Bw. ein Gästeplatz für die Zeit vom 1.10. 1996 bis 30.06.1997 entgeltlich zu Verfügung gestellt wurde.

Das Finanzamt ließ die Kosten für die L. Wohnung im Studentenzentrum nicht als Betriebsausgabe zu, da diese in keinem betrieblichen Zusammenhang mit den Einkünften aus der in W. ausgeübten selbständigen Tätigkeit stünden.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid für 1996 erhobenen Berufung schloss sich der Bw. insofern der Meinung des Finanzamtes an, dass es sich bei diesen Kosten nicht um Betriebsausgaben im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit handle. Vielmehr lägen seiner Ansicht nach diesbezüglich Werbungskosten gem. § 16 EStG 1988 in der Form von Kosten der doppelten Haushaltsführung vor. Die Anmietung der Kleinwohnung in L. sei deshalb beruflich veranlasst, weil eine tägliche Rückkehr zu seinem Familienwohnsitz nicht zugemutet werden könne. Außerdem verwies der Bw. auf die an seinem Familienwohnsitz bezogenen Einkünfte aus einer anderen Erwerbstätigkeit an der Technischen Universität W.

Das Finanzamt berücksichtigte die Kosten der Wohnung für 10 Monate als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Für die beiden Folgejahre wurden die Kosten der L. Wohnung jedoch vom Bw. wiederum im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend gemacht und im Zuge der Sofortveranlagungen unbeanstandet gelassen und steuerlich berücksichtigt. (Ab 1998 wurden neben den Honoraren von der VAI nur mehr geringfügige Honorare in Höhe von öS 280,00 einer - nicht näher genannten - Universität erklärt.)

Im Jahr 1999 erklärte der Bw. im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nur mehr Einnahmen aus Honoraren der VAI. Die gegenüber den Vorjahren wesentlich höheren Miet- und Instandhaltungskosten für eine (neue) L. Wohnung machte der Bw. nunmehr wieder bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 1999 kürzte das Finanzamt die geltend gemachten Familienheimfahrten bis auf den Betrag des höchsten Pendlerpauschales unter Bedachtnahme auf die ab 1996 eingeführte Begrenzung der Kosten von Fahrten zwischen dem Wohnsitz am Arbeitsplatz und dem Familienwohnsitz gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988. (Die Wohnungskosten blieben vorerst unbeanstandet.)

Der Bw. erhob Berufung und wandte sich darin gegen die Kürzung der Kosten für die Familienheimfahrten. Er beantragte - im offenen Gegensatz zu seinem Berufsbegehren gegen den Einkommensteuerbescheid für 1996 - die Kosten im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen, da er im Rahmen seiner Forschungstätigkeit für die VAI diverse Fahrten nach W. zum Zwecke dieser Forschungstätigkeit und zum Literaturstudium tätigen müsse. Die Ausgaben seien daher eindeutig seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen, weshalb er beantrage, den Betrag von öS 76.146,00 nicht bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, sondern bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Ausgaben zu berücksichtigen.

Das Finanzamt richtete an den Bw. folgenden Vorhalt:

"1. Sie haben die Fahrtkosten als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt, weisen Sie daher den lt. Berufung eindeutigen Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit nach.

2. Sie beziehen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit an der Uni L. und Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bei der VAI L.. Legen Sie daher bitte die Umstände, die zur Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung führen, offen und legen Sie entsprechende Beweismittel vor. Aus welchen Gründen ist Wien der Familienwohnsitz?

3. Um Vorlage eines Fahrtenbuches, der Belege betr. Mieten, Instandhaltungen L. sowie eines Anlagenverzeichnisses (betr. nichtselbst.Arbeit) wird ersucht. Im Rahmen der doppelten Haushaltsführung sind die Fahrtkosten gem. § 20 EStG begrenzt.

4. Geben Sie bitte Name und Geburtsdatum Ihrer Gattin an (lt.Erkl.1998: verh.)

5. Legen Sie Belege betr. Fremdleistungen und entsprechende vertragl. Vereinbarungen vor, weisen Sie den Geldfluss nach."

Der Bw. beantwortet den Vorhalt (durch seinen steuerlichen Vertreter) wie folgt:

"1. Die Benützung der Fachbibliothek und die Durchführung der Projektberatung in W. erklärt eindeutig den Zusammenhang der geltend gemachten Fahrtkosten mit der selbständigen Tätigkeit. Auch die Umbauarbeiten in meinem vermieteten Haus erfordern eine genaue Überwachung meinerseits und daher sind auch in diesem Zusammenhang Fahrtkosten abzusetzen - eine genaue Aufteilung wurde vernachlässigt.

2. Für die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung und Beantwortung der Frage, warum W. der Familienwohnsitz sei, kann ausgeführt werden, dass meine gesamte Familie in W. wohnt, ich eine Eigentumswohnung besitze, meine Frau in W. wohnt und arbeitet und auch eine Eigentumswohnung besitzt, ich meinem Hobby, der Fliegerei im Raum W. nachkomme (CPL-Commercial Pilote Licence), sowie meine gesamten Freunde in W. ansässig sind.

3. Die Aufzeichnungen meiner Fahrten nach W. sind den beigelegten Kopien aus meinem Kalender zu entnehmen, die Bezahlung der Miete und Betriebskosten entnehmen Sie bitte dem beiliegenden Kontoauszug. Die Kosten der Instandhaltung betreffen vor allem kleinere Ausstattungsgegenstände, ein Anlagenverzeichnis finden Sie beiliegend.

4. Mag. G. X, geb. Köhler, geboren am XX.YY.1970.

5. Ebenfalls beiliegend finden Sie die Beilage betreffend der Fremdleistungen."

Im Zuge der Berufungsbearbeitung stellte das Finanzamt fest, dass die Angaben in der Vorhaltsbeantwortung teilweise nicht den Tatsachen entsprechen. Unter anderem war die Gattin nicht in Wien, sondern ausschließlich in 2 oberösterreichischen Apotheken im Berufszeitraum tätig gewesen und wohnte auch nicht in W., sondern hatte ihren Wohnsitz in Niederösterreich (3XXX B. 21) im Zuständigkeitsbereich des Finanzamt es Krems. Es hielt diese Widersprüche dem steuerlichen Vertreter des Bw. telefonisch vor. Im Zuge des Telefonates gab der steuerliche Vertreter an, der Bw. halte an der (techn.) Universität in W. Vorlesungstermine im Rahmen eines Lehrauftrages und nehme Prüfungen ab. Das Finanzamt forderte den steuerlichen Vertreter angesichts der Tatsache, dass sich diesbezüglich nichts aus der Aktenlage ergebe, zum Nachweis dieser Angaben auf.

Der Bw. nahm dazu (durch seinen steuerlichen Vertreter) wie folgt Stellung:

"Ich bin zwar derzeit an der Universität in L. als Professor beschäftigt, jedoch ist aus meiner Sicht in Zukunft zu erwarten, dass ich in W. einen Lehrstuhl bekomme. Aus diesen Überlegungen habe ich bewusst nicht den Mittelpunkt meiner Lebensinteressen nach L. verlegt. Wie bereits im oben erwähnten Schreiben (Anmerkung: vom März des Jahres 2002) dargelegt, befindet sich meine Familie (gemeint sind der Vater und Geschwister) und auch mein Freundeskreis in W. Ich habe laufend beruflich in W. zu tun. Einerseits sind meine Berater (Rechtsanwalt, Steuerberater, Patentanwälte) in W. ansässig, ich habe an der Technischen Universität in W. häufig zu tun. Einerseits begeben sich immer wieder zum Literaturstudium dorthin, andererseits bin ich Mitglied der Rektorenkonferenz und habe daher an Sitzungen und Besprechungen teilzunehmen. Ich arbeite an verschiedenen Projekten, weswegen ich immer wieder in W. tätig bin.

Aus allen diesen Gründen habe ich auch meine W. Wohnung beibehalten und benutze sie auch laufend während meiner Aufenthalte in W. Ich habe auch für diese Wohnung Kosten zu tragen.

Meine Einschätzung, dass mein L. Aufenthalt nur temporär ist, wird auch dargetan aus dem Umstand, dass meine L. Wohnung eine Mietwohnung ist. Ich habe auch künftig nicht die Absicht mit (richtig wohl: mir) in L. ein Eigenheim anzuschaffen.

Ich habe in den Jahren 2001 und 2002 ein umfangreiches Projekt mit der V. H. in W. abgewickelt, weswegen ich in dieser Zeit besonders häufig in W. anwesend war. (Anmerkung: wohl "Aus") Diesem Projekt resultiert auch ein Vertragsabschluss, der jüngst vollzogen werden konnte."

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung, in der es den angefochtenen Einkommensteuerbescheid zu Ungunsten des Bw. mit folgender Begründung abänderte.

"Begehrt wird, Fahrtkosten in Höhe von 76.146.- ATS bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit anzuerkennen, da diese im Rahmen Ihrer Forschungstätigkeit für die V. und zum Zwecke des Literaturstudium angefallen seien.

Ein diesbezüglich aufgetragener Nachweis eines eindeutigen Zusammenhanges erfolgte nicht, vorgelegt wurden Kalenderkopien, aus denen ersichtlich ist, dass 1999 meist vor dem Wochenende von L. nach W. und nach dem Wochenende die Fahrt von W. nach L. erfolgte, und zwar jeweils 42 Fahrten.

Geltend gemacht wurden weiters Kosten für doppelte Haushaltsführung in L. in Höhe von 172.940.- ATS für Miete Wohnung L. und 53.332,77 ATS für Instandhaltungen.

Die Frage nach den Gründen für die doppelte Haushaltsführung wurde dahingehend mit Schreiben vom 11.3.2002 beantwortet, dass Ihre gesamte Familie in W. sei, Ihre Gattin in W. wohne und arbeite und Sie Ihrem Hobby, der Fliegerei im Raum W. nachkommen, dass weiters Ihre gesamten Freunde in W. ansässig seien. Auch besäßen Sie und Ihre Gattin in W. Eigentumswohnungen.

Es wurde festgestellt, dass Ihre Gattin 1999 und auch weiterhin in L. und nicht in W. nichtselbständig beschäftigt war.

Im Schreiben vom 20.9.2002 änderten Sie Ihre Aussage dahingehend, dass der Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen in W. läge, da Ihre Familie - gemeint seien Vater und Geschwister - Ihre Berater und Ihr Freundeskreis in W. wären. Sie seien Mitglied der Rektorenkonferenz und würden zwecks Besprechungen sowie Literaturstudium und verschiedenen Projekten immer wieder nach W. kommen. Sie seien derzeit an der Uni L. als Professor tätig, erwarten jedoch, in Zukunft in W. einen Lehrstuhl zu bekommen. Der Aufenthalt in L. wäre Ihrer Einschätzung nach nur temporär, was auch durch den Umstand, dass die L. Wohnung eine Mietwohnung sei, dargetan werde. Sie hätte auch künftig nicht die Absicht, in L. ein Eigenheim anzuschaffen.

Festgestellt wird somit, dass weder Sie noch Ihre Gattin in W. Einkünfte (abgesehen von jenen aus Vermietung und Verpachtung) erzielten, sondern dass Sie beide in L. nichtselbständig bzw. selbständig tätig waren und sind und dort auch wohnen. Eine konkrete Zusage auf einen Lehrstuhl in W. sowie ein befristetes Dienstverhältnis, aus dem eine nur vorübergehende Beschäftigung in L. ersichtlich ist, liegt nach Aktenlage nicht vor.

Ein weiterer Wohnsitz besteht in W. und wird aus oben angeführten Gründen beibehalten.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der

Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Bei der Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist im vorliegenden Fall jedoch private Veranlassung zu unterstellen, zumal auch Ihre Ehegattin am Familienwohnsitz in W. keine Einkünfte erzielt, vielmehr ebenfalls in Linz beschäftigt ist. Die Gründe, die Sie selbst für die Beibehaltung des Wohnsitzes in W. angeben, sind ausschließlich privater Natur, wie Vater, Geschwister, Berater in W. Hobbyausübung in W. etc., weswegen Ihre Lebensinteressen weiterhin in W. lägen.

Dass Sie erwarten, in Zukunft einen Lehrstuhl in W. zu bekommen reicht nicht aus, die Verlegung des Familienwohnsitzes nach L. als nicht zumutbar anzusehen, ist doch nicht von vornherein mit Gewissheit anzunehmen, dass in absehbarer Zeit die Tätigkeit in L. beendet werden wird.

Die bloß abstrakte Möglichkeit bzw. der Wunsch einer künftigen beruflichen Veränderung reicht für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach Lehre und Judikatur nicht aus, daran ändert auch die Tatsache nichts, dass Sie in L. eine Mietwohnung bewohnen und auch nicht beabsichtigen, ein Eigenheim zu erwerben.

Da der Wohnsitz in W. somit aus privaten Gründen beibehalten wird, können Kosten einer doppelten Haushaltsführung steuerlich nicht anerkannt werden.

In Anbetracht dessen und der Tatsache, dass eine konkrete berufliche Veranlassung der Fahrtkosten nicht nachgewiesen wurde, Sie unbestritten vielfach auch aus privaten Gründen nach W. fahren und eine eindeutige Trennung dieses Aufwandes im Sinne des § 20 EStG 1988 nicht möglich ist, werden im Schätzungsweg die beruflich veranlassten Fahrtkosten mit den im bekämpften Bescheid anerkannten Fahrtkosten in Höhe von ATS 28.800.- als unter den gegebenen Umständen maximal angesehen, womit auch Fahrten zur Beaufsichtigung Ihres vermieteten Objektes berücksichtigt sind."

Der Bw. stellte sinngemäß einen Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz und erhob gleichzeitig Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000, in dem das Finanzamt die Kosten der L. Wohnung nicht anerkannte, aber auch gegen den erklärungsgemäß erlassenen Umsatzsteuerbescheid für 2000.

Da die Berufung nicht die im § 250 BAO angeführten Bestandteile enthielt, erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag (vom 15. 01.2003), mit dem der Bw. zur Behebung der angeführten Mängel bis zum 28. 02. 2003 aufgefordert wurde.

Der Bw. beantragte die Verlängerung der Frist bis zum 30. April 2003.

Das Finanzamt gab dem Antrag um Verlängerung der Frist zur Mängelbehebung bis zum 30. April 2003 bescheidmäßig Folge.

Anstelle der Mängelbehebung brachte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter jedoch einen weiteren Fristverlängerungsantrag (bis zum 30.05.2003) ein.

Das Finanzamt wies den lt. Poststempel am 30.04.2003 zur Post gegebenen Antrag mit der Begründung ab, dass für die Behebung der Mängel bereits genügend Zeit zur Verfügung gestanden sei. Es erließ einen Bescheid (Datum 5. Juni 2003), mit dem es feststellte, dass die Berufung vom 23.12.2002 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 11. 10. 2002 gem. § 275 BAO als zurückgenommen gilt, da dem Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen wurde.

Der Bw. erhob gegen den gem. § 275 BAO erlassenen Bescheid Berufung und Beantragte gleichzeitig eine weitere Verlängerung der Frist zur Mängelbehebung.

"Mit Bescheid vom 13.3.2003 wurde dem Ansuchen vom 28.2.2003 um Verlängerung der Frist zur Behebung der Mängel der Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2000 - eingebracht am 23.12.2002 - bis 30.4.2003 stattgegeben.

Ein neuerliches Ansuchen zur Verlängerung der Frist zur Behebung der Mängel vom 30.4.2003 wurde mit Bescheid vom 12.5.2003 mit der Begründung abgewiesen, dass für die Behebung der Mängel bereits genügend Zeit zur Verfügung stand. Mit Bescheid 2000 vom 5.6.2003 wurden die Berufungen vom 13.12.2002 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 und den Einkommensteuerbescheid 2000 als zurückgenommen festgestellt.

Im Bescheid über die Stattgabe der Verlängerung der Behebungsfrist zum 30.4.2003 vom 13.3.2003 fehlt der gemäß § 275 vorgeschriebene Hinweis, dass die Berufung nach Fristablauf als zurückgenommen gilt.

Im Abweisungsbescheid vom 12.5.2003 betreffend der Verlängerung der Mängelbehebungsfrist hat die Behörde eine Nachfrist zur Mängelbehebung nicht gesetzt. Aus der langjährigen Praxis der Steuerberatungskanzlei Prüf-Treuhand konnte darauf vertraut werden, dass die Abgabenbehörde bei der Abweisung des Fristverlängerungsansuchens eine angemessene letztmalige Nachfrist setzt, da eine ungerechtfertigte Verzögerung durch Verschleppen nicht zu befürchten war. Es entspricht den Geboten der Billigkeit und Zweckmäßigkeit, dass einem Verlängerungsansuchen, das innerhalb der gesetzlichen Frist eingebracht wird stattgegeben wird.

Gegenstand der Berufung gegen den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid 2000 ist, dass die Kosten der doppelten Haushaltsführung der Wohnung in L. nicht als Werbungskosten seitens des Finanzamtes akzeptiert wurden. Der Erlassung der Bescheide 1999 und

2000 ging bereits ein intensiver Schriftverkehr voraus. Auch wurden Telefonate mit der zuständigen Referentin Frau Dr. Ortmayr persönlich geführt.

Auch hier zeigt die langjährige Praxis, dass seitens der Finanzbehörde sehr wohl (telefonisch) Kontakt mit dem steuerlichen Vertreter aufgenommen wird, wenn es absehbar ist, dass einem weiteren Fristverlängerungsansuchen nicht mehr voll stattgegeben werden kann und eine Nachfrist zur Erfüllung des erteilten Auftrages durch die Finanzbehörde gesetzt wird.

Die Gründe für die Fristverlängerungsansuchen zur Mängelbehebung der Berufung gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2000 sind vielseitig. Einerseits kann die Arbeitsüberlastung des steuerlichen Vertreters als Grund angeführt werden, der zuständige Sachbearbeiter war sehr intensiv als Prüfungsleiter bei Wirtschaftsprüfungen tätig und außerdem auch mit der Fertigstellung von Steuererklärungen des Jahres 2001 zur Erreichung der Fristvereinbarungen mit der Finanzbehörde beschäftigt, sodass erst für den Monat Mai eine fristgerechte Beantwortung vorbereitet werden konnte.

Außerdem wollte man auch auf das noch anhängige Rechtsmittelverfahren gegen den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 1999 Bedacht nehmen, da hier in derselben Sache ein Berufungsbegehren vorgebracht wurde.

Im Zuge der Sachverhaltsermittlung hat das Finanzamt die Kosten der doppelten Haushaltsführung in L. nicht als Werbungskosten anerkannt. In der Steuererklärung 2001 wurde aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen auf einen Ansatz der Kosten für die Wohnung in L. verzichtet. Aufgrund der beruflichen Tätigkeiten in W. (Literaturrecherche, Projektarbeiten, Mitglied der Rektorenkonferenz, vermietetes Objekt wird nun beantragt, die Kosten der Wohnung in W., YYYY ZZZZgasse bei der Veranlagung der das Jahr 1999 und 2000 als Werbungskosten anzuerkennen.

Aufgrund der Arbeitsüberlastung als Universitätsprofessor und der nun beginnenden Urlaubszeit wird es erst im August möglich sein, die entsprechenden Kosten genau darzustellen und dem Finanzamt darzulegen.

Ich beantrage der Berufung gegen die Bescheide 2000 indem die Berufung gegen den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2000 als zurückgenommen festgestellt wird, stattzugeben und meinem Ansuchen um Verlängerung der Frist zur Behebung der Mängel der Berufung gegen den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2000 bis zum 31.8.2003 stattzugeben, da im Bescheid vom 12.5.2003, indem das Fristverlängerungsansuchen abgewiesen wird, eine Nachfrist nicht gesetzt wurde obwohl wie die Praxis zeigt zumeist eine Nachfrist zur Erfüllung des erteilten Auftrages gesetzt wird. Es entspricht dem Gebot der Billigkeit und Zweckmäßigkeit einem Verlängerungsansuchen stattzugeben zumal das Gebot

der Bedachtnahme auf die Interessen der Partei und der Gedanke der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Vordergrund steht."

Das Finanzamt wies den in der Berufung gestellten neuerlichen Antrag um Verlängerung der Mängelbehebungsfrist als verspätet zurück und wies darauf hin, dass die Frist zur Behebung der Mängel bereits abgelaufen sei.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. sein nunmehr geändertes Berufungsvorbringen bis 31.08.2003 zu begründen.

Der Bw. äußerte sich hierzu wie folgt:

" Wie in vorhergehenden Schreiben bereits mehrmals erwähnt, muss ich zu beruflichen Zwecken immer wieder nach Wien kommen. Als Mitglied der Rektorenkonferenz, zwecks Besprechungen, sowie Literaturstudien und Bearbeitung verschiedener Projekte, sind zahlreiche Fahrten nach Wien nötig. Aufgrund dieser beruflich bedingten Aufenthalte in Wien beantrage ich daher die Berücksichtigung der Wohnungskosten für die Wohnung in Wien, da eine Rückkehr nach Linz am selben Tag aufgrund der großen Distanz nicht zumutbar ist.

Ich beantrage daher bei der Steuerberechnung für die Jahre 1999,2000 und 2001 die Kosten für die Wohnung in 1130 Wien wie folgt zu berücksichtigen ..."

In dem in den Akten aufliegenden Antrag vom 4. Mai 2001 um Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2001 teilt der Bw dem Finanzamt mit, er habe seine selbständige Tätigkeit mit 1. 7. 1999 eingestellt, und erziele daher keine Honorareinnahmen im Sinne seiner selbständigen Tätigkeit mehr.

Kurz vor dem Beginn der für den 14. April 2004 anberaumten Berufungsverhandlung nahm der steuerliche Vertreter mit dem Referenten telefonisch Kontakt auf und gab ab, die anhängigen Berufungen zurückzuziehen.

Die mündliche Verhandlung am 14. April 2004 wurde daraufhin abgesetzt und die erschienene Vertreterin des Finanzamtes davon mündlich in Kenntnis gesetzt.

Nachdem die angekündigte Zurücknahme der Berufung weder beim Finanzamt noch beim Referenten einlangte, wurde neuerlich eine mündliche Verhandlung für den 13. Mai 2004 anberaumt, zu der wiederum nur die Amtspartei erschien. Daraufhin wurde nach kurzem Zuwarten in Abwesenheit des Bw. verhandelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Höhe der geltend gemachten Fahrtkosten zwischen den beiden Wohnsitzen in W. und in L. sowie die im Zuge der Berufungserledigung erfolgte Ausscheidung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung.

1. Kosten der doppelten Haushaltsführung

Aus den Akten ergibt sich, dass der Bw. der als Wohnsitz in seinen Erklärungen stets eine W. Adresse anführte, in den Jahren 1993 und 1994 nichtselbständige Einkünfte aus einem Dienstverhältnis als Universitätsassistent an der Technischen Universität W. als auch selbstständige Einkünfte als Lehrbeauftragter dieser Universität bezog. 1995 bezog der Bw. lt. seiner Erklärung ebenfalls nichtselbständige Einkünfte aus einem Dienstverhältnis zur W. techn. Universität. Die Herkunft seiner erklärten selbständigen Einkünfte ist aus den Erklärungen mangels entsprechender Aufgliederung nicht zu erkennen. Lt. Erklärungsangabe wurde der Bw. 1995 Universitätsprofessor und scheinen erstmals (je) Reisekosten und Diäten als Betriebsausgaben auf. Ab 1996 scheinen bereits 47 Fahrten W.-L. W. sowie die Kosten einer L. Kleinwohnung (im Studentenzentrum L.) unter den Betriebsausgaben aus selbständiger Tätigkeit auf. Lt. den Erklärungsbeilagen entfielen 1996 von den selbständigen Einkünften als Lehrbeauftragter etc. noch der Großteil aus die Wiener Universität. Nachdem das Finanzamt die Kosten der L. Wohnung nicht durch die - größtenteils in W. - bezogenen Einkünfte nicht als betrieblich veranlasst sah und ausschied, wandte der Bw. ein, es liege eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit in L. vor, so dass eine tägliche Heimfahrt nach W. zu seinem Familienwohnsitz, wo er selbständige Einkünfte erziele, nicht als zumutbar erscheine. Weiters wies der Bw. auf in Wien stattfindende Projekte hin. Während die selbständigen Einnahmen aus dem universitären Bereich in den beiden Jahren 1997 und 1998 stark zurückgingen, stiegen die Einnahmen aus Forschungsarbeiten für die VAI stark an. (Der Bw. machte die Kosten der Wohnung - offenbar im Studentenzentrum - wiederum bei den selbständigen Einkünften geltend.) 1999 machte der Bw. erheblich höhere Wohnungskosten als in den Vorjahren geltend. Im Zusammenhang mit der Kürzung der Fahrtkosten gem. § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gab der Bw. an der Familienwohnsitz liege in Wien. Nachdem die dort genannten Argumente (Eigentumswohnung der Gattin und Arbeitsstelle der Gattin in W.) widerlegt wurden, "korrigierte" der Bw. seine bisherigen Angaben betr. "Familie" (worunter er nun Vater und Geschwister bezeichnete) und versuchte nunmehr sein Dienstverhältnis in L. als nur temporär darzustellen (Erwartung eines Lehrstuhles in W., nur Mietwohnung in L.), konnte dafür aber keinerlei Nachweis erbringen. Schließlich beantragte er in der Berufung gegen den betr. Bescheid über die Zurücknahme der Berufung (Einkommensteuer 2000), es

mögen in Hinblick auf seine beruflichen Tätigkeiten in W. (Literaturrecherche, Projektarbeiten, vermietetes Objekt) die Kosten der W. Wohnung (Anmerkung: als des von ihm stets geltend gemachten Familienwohnsitzes) als Werbungskosten in beiden Jahren zu berücksichtigen.

Im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten ist auf die hierzu ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bedacht zu nehmen:

Liegt der Familienwohnsitz eines Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können lt. dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. 09. 1993, 92/15/0054, die (Mehr-)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z.B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist; ist die Wahl oder Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf der privaten Sphäre zuzuordnende Gründe zurückzuführen, sind die daraus entstandenen Aufwendungen nicht abzugsfähig.

Eine doppelte Haushaltsführung kann nur dann zu Werbungskosten führen, wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar gewesen ist. Bei dieser Beurteilung ist nicht von Relevanz, ob die Wohnungsnahme am neuen Dienstort deshalb zu erfolgen hat, weil wegen großer Entfernung ein tägliches Pendeln nicht möglich ist, oder ob auf Grund anderer besonderer Umstände ein (weiterer) Wohnsitz erforderlich ist. (97/15/0137, v. 22.04.1999).

Die im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung entstehenden Kosten sind dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn für die doppelte Haushaltsführung eine berufliche Veranlassung besteht. Dies trifft etwa dann zu, wenn der Ehegatte des AbgPfl in üblicher Entfernung vom Familienwohnsitz einkommensteuerlich relevante Einkünfte bezieht (Hinweis VwGH v. 24.4.1996, 96/15/0006; 11.1.1984, 81/13/0171, 0185; E 19.9.1989, 89/14/0100).

Dies trifft ferner auch dann zu, wenn einem Arbeitnehmer die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung deswegen nicht zugemutet werden kann, weil er nach der Beschaffenheit seines Arbeitsverhältnisses der konkreten Möglichkeit jederzeitiger Verwendung an einem anderen Beschäftigungsort ausgesetzt ist (Hinweis E 31.3.1987, 86/14/0165; hier: Besteht an der beruflichen Veranlassung der doppelten Haushaltsführung kein Zweifel, so kann ein Umzug des AbgPfl innerhalb der Ortsgemeinde seines Familienwohnsitzes daran nichts ändern) (97/13/0062, vom 22.10.1997), (93/15/0083 vom 15.12.1994).

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushalts-

führung", wie z.B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist; ist die Wahl oder Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf der privaten Sphäre zuzuordnende Gründe zurückzuführen, sind die daraus entstandenen Aufwendungen nicht abzugsfähig (VwGH 90/13/0030 v. 30.1.1991 VwGH 1993/09/14 92/15/0054)

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr-)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z.B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist; ist die Wahl oder Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf der privaten Sphäre zuzuordnende Gründe zurückzuführen, sind die daraus entstandenen Aufwendungen nicht abzugsfähig (VwGH 90/13/0030 v. 30.1.1991 und 92/15/0054 v. 14.09.1993).

Auf den Fall des Bw. bezogen, ist aus den herangezogenen Judikaturstellen abzuleiten, dass die Kosten der doppelten Haushaltsführung nur unter eingeschränkten Bedingungen geltend gemacht werden können, wie sie ohnedies bereits vom Finanzamt angeführt wurden.

In der Judikatur wurde unter anderem die Verlegung des Familienwohnsitzes dann als unzumutbar angesehen, der Abgabepflichtige mit der ständigen Abberufung rechnen müsse, wenn es ihm auf Grund der schwierigen Situation am Wohnungsmarkt nicht möglich sei, am Beschäftigungsort eine angemessene Wohnung zu finden bzw. wenn namhafte Einkünfte des Ehegatten am bisherigen Familienwohrt vorlagen.

Es steht fest, dass der Bw. im Jahr 1999 keine Honorare mehr von der Technischen Universität W. bezog und auch sonst - von den Einkünften aus der Vermietung eines Eigentumsobjektes abgesehen - keine Einkünfte aus einer in W. ausgeübten Tätigkeit bezog. Auch die Gattin übte ihre Tätigkeit, wie die Erhebungen des Finanzamtes im Zuge des Berufungsverfahrens ergaben, ihre Tätigkeit im Jahr 1999 in Oberösterreich aus und besaß auch keine Eigentumswohnung in Wien.

Da weder der Bw. noch seine Gattin in W. berufstätig waren bestand kein Grund, den Familienwohnsitz nicht nach L. zu verlegen. Der Umstand, dass Vater und Geschwister sowie der Freundeskreis und die rechtlichen Berater in W. ansässig sind der Bw. sein Hobby, die Fliegerei in W. ausübt, sind kann ebenso wenig geeignet die berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung zu begründen. Zur Berücksichtigung von Fahrten für die notwendige Überprüfung des Mietobjektes bzw. weiteren veranlassten Fahrten wurden dem Bw.

ohnedies Fahrtkosten in Höhe des sog. großen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 EStG zugestanden.

Der Einkommensteuerbescheid für 1999 war daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung abzuändern.

2. Bescheid über die Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 gemäß § 275 BAO

Mit Berufung angefochten ist der Bescheid vom 5. Juni 2003, mit dem die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2000 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen erklärt wurde. Es ist daher ausschließlich auf die Rechtmäßigkeit der Erlassung dieses Bescheides einzugehen und nicht auch auf die Berufungsausführungen, die den Einkommensteuerbescheid für 2000 oder den - erklärungsgemäß erlassenen - Umsatzsteuerbescheid für 2000 betreffen.

Auf Grund der Aktenlage und des Berufungsvorbringens ist es unstrittig, dass die Berufung vom 23.12.2002 nicht die im § 250 Abs. 1 BAO festgelegten Inhaltserfordernisse aufwies und dass daher das Finanzamt zur Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages verpflichtet war.

Es fällt auf, dass bereits zur Einbringung einer Berufung gegen den Bescheid für 2000 (mit Ersuchen vom 14.11.2002 eine Frist von eineinhalb Monaten erbeten und gewährt wurde. In der Berufungsschrift vom 23.12.2002 wurde zur Nachreichung einer Berufungsbegründung eine weitere Frist von über 2 Monaten und zwar bis 28.02.2003 beantragt; dies deshalb, um offene Fragen mit dem Steuerberater (der die Berufung einbrachte!) zu klären. Das Finanzamt erließ einen Mängelbehebungsauftrag, in dem es die Behebung der aufgezählten Mängel bis zu der vom Bw. begehrten Frist auftrug. Der Mängelbehebungsauftrag enthielt den ausdrücklichen Hinweis, dass bei Versäumnis dieser Frist die Berufung als zurückgenommen gelte. Am letzten Tag der Frist brachte der steuerliche Vertreter des ein neuerliches Fristverlängerungsansuchen (bis 30.04.2003) ein. Das Finanzamt entsprach dem Ersuchen mit Bescheid vom 13. März 2003. Wiederum am letzten Tag der Frist beantragte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter eine weitere Frist (bis 31. Mai 2003). Das Finanzamt wies nunmehr den Fristverlängerungsantrag mit dem Hinweis als unbegründet ab, da zur Behebung der Mängel genügend Zeit zur Verfügung gestanden sei und erließ schließlich den angefochtenen Bescheid vom 5. Juni 2003 gemäß § 275 BAO. Im Zusammenhang mit dem in der Berufung vom 9. Juni 2003 gestellten Fristerstreckungsantrag stellte es das Finanzamt dem Bw., die darin in Aussicht gestellte Konkretisierung (Anmerkung: im Ergebnis die fehlende Begründung) nachzureichen. Der Bw. gab in diesem Zusammenhang (im Schreiben vom 29.8.2003 bekannt, er müsse aus beruflichen Zwecken - als Mitglied der Rektorenkonferenz

zwecks Besprechungen, zu Literaturstudien und zur Bearbeitung verschiedener Projekte immer wieder nach Wien kommen, weshalb er die Wohnungskosten für die Wohnung in Wien begehre.

In seiner Berufung wendet der Bw. sinngemäß ein, dass er auf Grund der langjährigen Praxis seines steuerlichen Vertreters darauf vertrauen habe können dass eine die Abgabenbehörde eine angemessene Nachfrist setzt, da eine ungerechtfertigte Verzögerung durch Verschleppen nicht zu befürchten war. Es entspreche dem Gebot der Billigkeit und Zweckmäßigkeit, dass einem Verlängerungsansuchen, das innerhalb der gesetzlichen Frist eingebracht wird, stattgegeben wird. Der Bw. rügt auch das Fehlen des Hinweises, dass die Berufung bei Versäumung der Frist zur Mängelbehebung als zurückgenommen gilt.

Wie sich aus dem angefochtenen Bescheid klar ergibt, enthält er sehr wohl einen unmissverständlichen Hinweis auf die Folgen der Versäumung einer Frist. Zur Verlängerung der mit rd. eineinhalb Monaten ohnehin großzügig bemessenen Frist zur Mängelbehebung war das Finanzamt nicht verpflichtet. Die dennoch zweimal erfolgte Verlängerung bot dem Bw. fast ein halbes Jahr Zeit zur Behebung der Mängel, die er jedoch nicht nützte. Der Mängelhebungsauftrag wurde zudem an den steuerlichen Vertreter zugestellt, der wissen musste, dass einem Fristerstreckungsansuchen betr. Mängelbehebung im Gegensatz zu einem Ansuchen um Erstreckung der Berufungsfrist keine den Fristenablauf hemmende Wirkung zukam. Eine Nachfristsetzung ist weder gesetzlich vorgesehen noch üblich.

Die bescheidmäßige Erklärung der Berufung als gemäß § 275 BAO zurückgenommen ist daher zu Recht erfolgt, weshalb die dagegen eingebrachte Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in öS und in €)

Wien, 13. Mai 2004