



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0781-L/07,
GZ. RV/0782-L/07,
GZ. RV/0783-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Dr. Tremel KG, Steuerberatungskanzlei, 4160 Aigen-Schlägl, Mühlbergstr. 12, vom 10. April 2006 und 5. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 7. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 sowie vom 22. Mai 2007 betreffend Zurücknahme der Berufung / Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuerveranlagung 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der nunmehrige Bw. bezog in den berufungsgegenständlichen Jahren aus seiner Tätigkeit als Lehrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Als Werbungskosten machte er unter anderem Kosten aus Zimmermiete an seinem Arbeitsort H (i.d.F. H) und die Kosten für Heimfahrten von H an seinen Wohnort L (i.d.F. L) sowie "Atelierkosten" geltend.

Seine Einnahmen aus selbständiger Arbeit (Architekt) betrugen laut seinen Angaben in diesen Jahren null, als Betriebsausgaben machte er geltend: Im Jahr 2002 bezahlte Kosten für Wasserbohrungen auf einem ihm nicht gehörenden Grundstück G (i.d.F. G).

Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte die angeführten Beträge nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben: Gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme

des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu Veranlagung/Einkommensteuer 2003 wurde ebenso rechtzeitig Berufung eingebracht wie gegen den in Folge ergangenen Einkommensteuerbescheid 2003 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2004. Auf einen Mängelbehebungsauftrag der Abgabenbehörde erster Instanz bezüglich der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid/Veranlagung Einkommensteuer 2003 und Einkommensteuerbescheid 2003 wurde insoweit reagiert, als hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2003 ausgeführt wurde, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wurde, welche Änderungen beantragt wurden und eine Begründung eingebracht wurde - die Berufung hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides/Veranlagung Einkommensteuer 2003 jedoch war bloß in der Überschrift erfasst, die im Mängelbehebungsauftrag geforderten Nachbesserungen waren jedoch nicht enthalten.

Die Abgabebehörde erster Instanz erließ in der Folge einen Bescheid, mit dem die Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Veranlagung/Einkommensteuer 2003 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen gelte; hinsichtlich der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 ergingen abweisende Berufungsvorentscheidungen.

Hinsichtlich der Berufungsvorentscheidungen wurden rechtzeitig Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabebehörde zweiter Instanz und Anträge auf mündliche Verhandlung bzw. mündliches Gehör gestellt. Hinsichtlich des Zurücknahmebescheides wurde rechtzeitig Berufung (mit Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung) eingebracht und ausgeführt, dass der Steuerberater des Bw. am 23. April 2007 die Erledigung diktiert und am 24. April 2007 an die Abgabenbehörde erster Instanz geschickt habe. Er habe die Mängelbehebung mit einem Antrag für einen anderen Klienten in einem Kuvert abgeschickt. Die Erledigung für den anderen Klienten habe das Finanzamt bereits gemacht, weshalb auch die Mängelbehebung/Wiederaufnahmebescheid beim Finanzamt angekommen sein müsse. Es gebe außerdem einen Einschreibe- und Aufgabeschein. Es liege im Verantwortungsbereich des Finanzamtes, dass die Mängelbehebung nicht bearbeitet wurde. Verwiesen wurde auf einen ähnlichen Fall. Aus dem Akteninhalt ist dazu ersichtlich, dass das Schreiben vom 23. April 2007, bezeichnet "Mängelbehebung und Begründung der Berufung" am 25. April 2007 mit eingeschriebener Post bei der Abgabenbehörde erster Instanz ankam. Darin wurden folgende Mängelbehebungen durchgeführt: "Die angefochtenen Berufungspunkte enthalten:

1. Streichung der Ausgaben in Bezug auf selbständige Tätigkeit,
2. Streichung der Werbungskosten, doppelter Haushalt".

Zu diesen Punkten wurden Begründungen gemacht. Eine Begründung zum Berufungspunkt "Wiederaufnahmebescheid/EST 03" ist darin nicht enthalten.

Aus dem Akteninhalt ergibt sich Folgendes:

Der nunmehrige Bw. hat die Meisterklasse für Innenarchitektur 1978 absolviert und übt laut Fragebogen der Abgabenbehörde erster Instanz vom 29. März 1979 den Beruf des Innenarchitekten aus, den voraussichtlichen Jahresumsatz schätzte er damals mit 40.000,00 S. Seine Wohnanschrift war damals L, LE (i.d.F. LE), 1995 kaufte er in W (i.d.F. W) eine Wohnung, die er als Atelier nutzte, die aber laut seinen Angaben aus Mangel an entsprechenden Aufträgen im berufsgegenständlichen Zeitraum nicht mehr als Atelier gebraucht wurde- er möchte es aber jedenfalls zu gegebener Zeit wieder aktivieren, weil unter anderem die zu erwartende Pensionshöhe (ab 2012) sehr gering ausfalle. Zu diesem Zweck nehme er an Ausschreibungen teil. Zum Zeitpunkt des Wohnungskaufs war nicht vorherzusehen, dass er einmal eine Anstellung als vollbeschäftigter Lehrer erhalten würde. Er sei seit 2001 vollbeschäftigter Lehrer an der HTBLA in H, vorher war er zwei Jahre nur für 4 Wochenstunden beschäftigt. Die volle Lehrverpflichtung habe er angenommen, weil er in seiner freiberuflichen Tätigkeit als Designer und Architekt leider nicht so erfolgreich war, dass er ausschließlich davon seinen Lebensunterhalt bestreiten konnte. Vor Aufnahme seiner Lehrtätigkeit nutzte er das Atelier in Wien zur Abwicklung seiner dortigen Projekte (Bauleitung etc.) und auch für seine künstlerischen Tätigkeiten (zB. Sitzmöbelentwürfe). "Über dieses Atelier" hatte er also bereits Einkünfte aus selbständiger Arbeit; die Investition des Wohnungskaufs war nur für seine Berufsausübung vorgesehen. Er könne nicht verstehen, dass – nur weil zurzeit kein Ertrag daraus gewonnen wird – diese Kosten nicht von der Steuer abgesetzt werden können, obwohl er zuvor investiert habe. Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass im berufsgegenständlichen Zeitraum Stromkosten in der Wohnung in W anfielen.

Was die Berufungsausführungen ad G betreffe so seien diese im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit als freischaffender Planer und Entwerfer entstanden. Seine Lebensgefährtin besitzt das gegenständliche Grundstück, das sie verkaufen möchte. Vorerst erstelle er jedoch einen Plan für ein Einfamilienhaus darauf. Er führe die Planung bis zur Einreichung bei der Baubehörde und der damit verbundenen Erlangung einer Baubewilligung durch. Anschließend werde das Grundstück mit dem Plan verkauft, seine Lebensgefährtin erhalte den Erlös für das Grundstück, er für die Planung. Seine Lebensgefährtin habe alle Einreichpläne und das Ansuchen um Baubewilligung mitunterzeichnet, er verstehe nicht, weshalb hier nicht ein mündlicher Vertrag reiche. Er habe in diesem Zusammenhang vorweggenommene Ausgaben für Bohrungsmaßnahmen, da die Baubehörde einen einwandfreien Trinkwasseranschluss verlange, um überhaupt ein Bauverfahren einzuleiten. Diese Ausgaben werde er natürlich bei seinem Planungshonorar in Rechnung stellen. Die ihm in Rechnung gestellten Bohrkosten überwies er am 9. und 23. Dezember 2002. Er habe

auch andere Projekte angearbeitet, weshalb er das Projekt G zurückgestellt habe. In der Zwischenzeit habe er Umbau und Neugestaltung eines Gasthauses in L übernommen, die Honorarnote von 4.853,20 € habe er 3/05 gestellt, leider wurde sie bis 4/07 noch nicht beglichen, weshalb er eine gerichtliche Klage einbringen musste. 2007 erwarte er den Zuschlag für die Errichtung eines Wintergartens. Laut Angaben des Steuerberaters des Bw. vom 23. April 2007 war der Bw. Einnahmen-Ausgaben-Rechner.

Was die Kosten "Doppelwohnsitz" betrifft, so ist aus dem Fragebogen, der vom Bw. anlässlich des Beginns seiner Tätigkeit als Innenarchitekt ausgefüllt wurde, ersichtlich, dass schon damals (März 1979) seine Wohnanschrift in L, LE war. Seine Lebensgefährtin wohnt in L, LS (i.d.F. LS). Laut Angaben des Bw. ist sie "freie Künstlerin" und hat kein eigenes Einkommen. Sie sei seine langjährige Lebensgefährtin (sie haben sich 1976 kennengelernt), sie habe bis zum Tod ihres Vaters den gemeinsamen Haushalt in dessen Wohnung geführt, dieser habe ihre überaus geringen Lebenshaltungskosten getragen. Bereits damals wurde der Bw. von seiner Lebensgefährtin verköstigt und leistete dafür auch immer einen finanziellen Beitrag. Seit dem Tod ihres Vaters lebt er teilweise bei ihr oder in H. Seine Wohnung in der LE benütze er wie die Wohnung in W als Atelier. Wichtig seien seiner Lebensgefährtin und ihm die beiden voneinander unabhängigen Ateliers in L und voneinander unabhängige Postadressen.

In H hat der Bw. aufgrund der Entfernung zwischen L und H (mehr als 120 km) ein Zimmer gemietet (Laut ZMR seit 3. Oktober 2001). Es hat kein Bad und keine Kochgelegenheit, er bezahlt es nur für 9 Monate, in den Ferien (3 Monate) wird es anderweitig vom Hausherrn vermietet. Während der Woche hält sich der Bw. nur an drei Tagen in H auf. Laut Angaben des Bw. sei er aber in H als Städter privat leider überhaupt nicht integriert: H sei eine Landgemeinde, außer der Schule, etwas Fremdenverkehr und einer Saline mit geringem Beschäftigungsstand in früheren Zeiten gebe es kaum berufliche Möglichkeiten, seit Jahrzehnten wandere die Jugend ab, es gebe wenig natürlich herangewachsene Intelligenz, weshalb es für ihn wenig bis keine Kommunikation, keinen gesellschaftlichen und menschlichen Halt gebe, er sei ein Fremdkörper. Außerdem sei es in absehbarer Zeit unmöglich, eine menschenwürdige Wohnung zu leistbaren Kosten zu erhalten. Er sei Geburtsjahrgang 1947, also kurz vor seiner Pensionierung 2012, wenn man unter diesen Umständen von ihm verlangen würde, in H sein Privatleben einzurichten, brauche er wohl nicht extra zu betonen, dass psychische Krankheiten die Folge sein könnten. Er habe seinen gesamten und für ihn menschlich sehr wichtigen Freundeskreis mit seiner angestammten Familie inklusive seiner Lebensgefährtin in L, ohne die alle er sicher schwerstens vereinsamen würde. Seine Mutter (Geburtsjahrgang 1926) lebte im berufsgegenständlichen Zeitraum noch in ihrer Wohnung. Sie war – obwohl etwas gebrechlich – nicht pflegebedürftig. Sie lebte alleine, verließ die Wohnung alleine und konnte auch alleine Diverses erledigen. Der Bw. und

sein Bruder kümmerten sich um sie: Zeitweise Einkauf (Tasche tragen), Autofahrten zu Ärzten oder anderen Zielen, Besuche, kleine Ausflüge, Spaziergänge, Gespräche. Der Bruder des Bw. lebte nicht mit der Mutter in derselben Wohnung, wohl aber im selben Haus.

Die Abgabenbehörde erster Instanz führte ein Ermittlungsverfahren hinsichtlich der Wohnsitzqualität der verschiedenen Wohnsitze des Bw. (Haupt- und Nebenwohnsitze) sowie des Wohnsitzes seiner Lebensgefährtin. Weiters befragte die Abgabenbehörde erster Instanz den Bw., wann er plane, seine Lebensgefährtin zu heiraten und befragte das zuständige Standesamt zu einem von ihm angegebenen Aufgebotstermin.

Die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung bzw. auf mündliches Gehör wurden mit Schreiben vom 27. und 28.1.2010 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1), sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung ... (Z 2 lit. a).

A) Ohne durchgeführte Prüfung des Umstandes, ob eine planerische Tätigkeit des Bw. im Sinn einer unternehmerischen Tätigkeit im berufungsgegenständlichen Zeitraum vorliegt, ist die Berufung hinsichtlich des Punktes "Bohrungskosten" als unbegründet abzuweisen, da laut Einzahlungsbelegen seine Zahlungen an das Bohrungsunternehmen am 9. und 23. Dezember 2002 geleistet wurden, also 2002 abfließen, und bei Subsumtion dieses Sachverhalts unter § 19 Abs. 2 leg.cit. diese Zahlungen im Jahr 2003 keine

Betriebsausgabeneigenschaft entfalten können, weshalb die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen ist.

B) Was die geltend gemachten Kosten für das Atelier W betrifft, so ist unbestritten, dass der Bw. vor Aufnahme seiner vollen Lehrverpflichtung in H Designer- und Architektentätigkeit vom Atelier in W ausübte, er jedoch aufgrund der Aufnahme der Lehrtätigkeit diese Tätigkeiten einstellte, wiewohl er beabsichtigt, nach Pensionierung als Lehrer diese Tätigkeiten wieder aufzunehmen. Es ist dies aus dem Gesamtzusammenhang durchaus glaubhaft und ergibt, dass er offensichtlich auch plant, von seinem Atelier in W aus diese Tätigkeiten zu betreiben, weshalb er in der Zwischenzeit die Wohnung in W, die – zumindest bis zur Aufnahme der Lehrtätigkeit - als Atelier diente und nach der Pensionierung auch wieder dafür herangezogen werden soll, nicht verkaufte. Es ist nunmehr zu klären, ob die mit der Wohnung/Atelier in W geltend gemachten Kosten aus dem Zusammenhang der in Absicht genommenen Erzielung der Einkünfte als Architekt und Designer nach seiner Pensionierung als Lehrer Betriebsausgaben darstellen: Es hat dazu ein ausreichender Zusammenhang mit den beantragten Kosten und den zukünftig zu erzielenden Einnahmen zu bestehen (VwGH 27.6.2000, 95/14/0134). Dazu reichen allerdings bloße Absichtserklärungen nicht aus. Voraussetzung ist, dass die ernsthafte Absicht zur künftigen Einnahmenerzielung aus der Designer- und Architektentätigkeit aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf diese Einkunftserzielung gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096 ua.). Im berufsgegenständlichen Fall nun befand sich der Bw. (zumindest im berufsgegenständlichen Zeitraum) in einer Phase, in der er diesbezüglich bloße Absichtserklärungen machen konnte: Es war ihm aufgrund seiner zeitlichen Situation (bedingt durch die Auslastung als Lehrer mit voller Lehrverpflichtung) nicht möglich, nachzuweisen, dass er vor Beginn der Tätigkeit als Architekt und Designer stand, da er ausführte, dass er dies erst in seiner Pension (also ab 2012) tun würde. Inwieweit diese Planung dann auch in die Realität umgesetzt werden kann, ist erfahrungsgemäß für einen 8 bis 9-jährigen Zeitraum nicht vorauszusehen und kann daher nicht als klar erwiesen angesehen werden, dass der Bw. 2012 auch tatsächlich diese geplanten Tätigkeiten von W aus ausüben wird. Dazu fehlen bindende Abmachungen mit diversen Auftraggebern bzw. Geschäftspartnern. Dieses Fehlen ist wegen der großen zeitlichen Spanne vom berufsgegenständlichen Zeitraum bis zur Zeit ab seiner Pensionierung 2012 auch nicht zu ändern, da es im wirtschaftlichen Leben nicht üblich und opportun ist, Geschäftsverbindungen einzugehen, die erst in 8 bis 9 Jahren schlagend werden. Auch die Teilnahme an Ausschreibungen in diesem Bereich kann nicht als sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstand definiert werden, da eine bloße Ausschreibungsteilnahme nicht als

Kontaktierung mit einem Geschäftspartner zum Abschluss eines Auftrages zu sehen ist, sondern lediglich der davor liegende Vorgang ist, der dazu dient, im entsprechenden Umkreis präsent zu bleiben. Was die Planung der Neugestaltung und des Umbaus eines Gasthauses und die Errichtung eines Wintergartens in L betrifft (die offenkundig nicht im berufsgegenständlichen Zeitraum stattfanden) ist darauf hinzuweisen, dass er dies offenkundig nicht von der Wohnung in W aus plante, da L und W mehr als 150 km entfernt sind, es also der Erfahrung widerspricht, dass die Wohnung in W erforderlich war, um diese berufliche Tätigkeit auszuüben. Es ist im Gesamtzusammenhang durchaus verständlich, dass der Bw. die Wohnung in W noch in Besitz hatte, zumal er offenkundig seine privaten Lebensumstände so gestaltete, dass er die Wohnung auch privat nutzte (es fielen Stromkosten an) und bei Berücksichtigung seiner finanziellen Verhältnisse ihn die Betriebskosten nicht über Gebühr belasteten. Es ist jedoch bei Beachtung obiger Ausführungen eine Definition aller mit der Wohnung in W zusammenhängenden Kosten als Betriebsausgaben im Sinne des EStG nicht möglich sondern stellen sie nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung gem. § 20 Abs.1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar, weshalb die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen ist.

C) Nach herrschender Rechtsprechung (VwGH 20.9.2001, 96/15/0231) haben die Begriffe "Betriebsausgaben" und "Werbungskosten" grundsätzlich denselben Inhalt, weshalb der berufsgegenständliche Sachverhalt unter beide Normen subsumiert wird. Dabei ist – auch bei Beachtung der zur Thematik "doppelte Haushaltsführung" ergangenen VwGH-Judikatur – grundsätzlich auszuführen, dass Kosten für doppelte Haushaltsführung (Kosten für Familienheimfahrten und Wohnung am Beschäftigungsort) dann als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt werden können, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort liegt, die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist und eine Wohnsitzverlegung in eine übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Aus der Entscheidung des VwGH vom 29.11.2006, 2002/13/0162 ist grundsätzlich zu entnehmen, dass als "Familienwohnsitz" nicht nur der Wohnsitz eines Ehepaares, sondern auch zweier Lebensgefährten zu qualifizieren ist, was bei Betrachtung der realen Lebensverhältnisse auch durchaus sowohl den gelebten Beziehungen entspricht als auch nicht erklärlich wäre, weshalb Lebensgemeinschaften diskriminiert gegenüber Ehen wären, wenn sie dieselben Ziele wie eine Ehe verfolgen, nämlich sich gegenseitig Beistand zu leisten (§ 44 ABGB) und einen gemeinsamen Familienwohnsitz haben. Dass dieser Wohnsitz im steuerrechtlichen Sinn nicht definiert wird über die Haupt- oder Nebenwohnsitzqualität ist offenkundig: Er hat der Ort zu sein, an dem die Lebensgefährten gemeinsam leben, ihren gemeinsamen Hausstand unterhalten und den

Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen haben. Weitere den jeweiligen Lebensgefährten gehörende Wohnungen können dem nicht abträglich sein.

Aus dem Gesamtzusammenhang ist durchaus glaubhaft, dass der Bw. mit seiner Lebensgefährtin in deren Wohnung in L, LS, einen gemeinsamen (Familien)Wohnsitz hatte, zumal sie ihn seit Jahren dort verköstigte und er dafür anfänglich einen finanziellen Beitrag leistete, seit dem Tod ihres Vaters sogar ihren Lebensunterhalt bestreitet. Ebenso ist durchaus glaubhaft, dass er die Wohnung in L, LE als Atelier nutzte. - Es war der Ort, an dem er – vom Anfang seiner künstlerischen Tätigkeit – ungestört schöpferisch tätig sein konnte: nach Aufnahme der Lebensgemeinschaft behielt er die Wohnung in L, LE als Atelier, da das Privatleben sich nun in der Wohnung in L, LS abspielte und er einen Ort brauchte, an den er sich bei Bedarf zurückziehen konnte, um künstlerisch tätig zu sein.

Laut VwGH vom 20.4.2004, 2003/13/0154 kann ein für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechender Grund sein, dass der (Ehe)Partner am Familienwohnsitz steuerlich relevante Erwerbseinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 erzielt, die bei der Verlegung des Familienwohnsitz verloren gingen. Als steuerlich relevant sind danach solche Einkünfte anzusehen, die für das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind, vernachlässigbar sind sie jedenfalls dann, wenn sie deutlich unter einem Zehntel der Einkünfte des (Ehe)Partners liegen: Nachdem der Bw. glaubhaft ausführte, dass seine Lebensgefährtin als freie Künstlerin im berufsgegenständlichen Zeitraum nahezu keine Einkünfte erzielte und er für ihren Lebensunterhalt aufkam, war die Aufrechterhaltung des Familienwohnsitzes in L aus dem Grund der Einkunftserzielung der Lebensgefährtin des Bw. in L nicht gegeben. Nachdem der Bw. bereits 2001 die volle Lehrverpflichtung in H annahm und seine Pensionierung voraussichtlich 2012 erfolgen wird, kann auch der Grund der bevorstehenden Pensionierung nicht für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechen, da der VwGH diese dann als Grund für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung ansieht, wenn die Zeitspanne bis zur Pensionierung höchstens 5 Jahre beträgt und der Steuerpflichtige dann an den Familienwohnsitz zurückkehren wird (26.11.1996, 95/14/0124).

Wie sich aus dem Akteninhalt weiters ergibt, bestand die Versorgung der Mutter des Bw. durch ihn im berufsgegenständlichen Zeitraum keinesfalls in einer Betreuung, wie sie einem betreuungs- und pflegebedürftigen Menschen zukommt: Die Betreuung bestand in Besuchen, Gesprächen, Ausflügen, Spaziergängen, Hilfe beim Einkaufen (Tasche tragen), Arztfahrten uä. Es ist zu bemerken, dass der Bruder des Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum an derselben Adresse wie deren Mutter lebte und nicht vorgebracht wurde, dass der

Bruder etwa anfallende Hilfsleistungen nicht auch hätte erbringen können. Der Grund der besonderen Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121), deren Mitübersiedelung unzumutbar ist (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121) scheidet demnach aufgrund des Fehlens der besonderen Pflegebedürftigkeit der Mutter des Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum aus.

Nach einer gewissen Zeit, die im Einzelfall zu beurteilen ist, ist es dem Steuerpflichtigen in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Im berufsgegenständlichen Fall nun bestand die volle Lehrverpflichtung seit 2001 (er ist bei seinem Unterkunftsgeber seit 3. Oktober 2001 gemeldet): Im Hinblick auf die regionale Übersichtlichkeit in H und seiner ländlichen Umgebung erscheint es durchaus zumutbar, dass der Bw. und seine Lebensgefährtin dort zumindest bis Beginn 2003 einen entsprechenden Familienwohnsitz gefunden hätten. Es ist nicht glaubhaft, dass eine Wohnung (aufgrund der touristischen Situation) dort nur zu unerschwinglichen Preisen zu mieten gewesen wäre (H ist kein Prominentenurlaubsort) bzw. keine "menschenwürdigen Wohnungen" angeboten wurden. Es ist zwar durchaus vorstellbar, dass Genossenschaftswohnungen im Umkreis H nur sehr gering zum Angebot stehen, jedoch entspricht es – gerade aufgrund des touristischen Umfelds – der Erfahrung, dass Privatwohnungen (vorzüglich für 2 Personen) durchaus von privaten Vermietern angeboten werden, die aufgrund ihrer Einkommenssituation in H an einer Dauervermietung interessiert sind. Es ist dazu zu bemerken, dass H (aufgrund der oa. touristischen Situation) keinesfalls mit fremdenverkehrsbedingten Überpreisen reagiert.

Es ist zwar durchaus verständlich, dass der Bw. und seine Lebensgefährtin einen starken Bezug zu L haben und eine Übersiedelung für sie einen großen Einschnitt in das bisher von ihnen gewohnte private und soziale Leben bedeutet hätte, doch handelt es sich dabei um Momente persönlicher Vorlieben für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in L, die jedoch nicht ausschlaggebend sein können für die steuerliche Anerkennung der Kosten, die aus der Beibehaltung eines Doppelwohnsitzes erwachsen. Es ist darauf hinzuweisen, dass es dem Bw. durchaus offen stünde, bei Gründung des Familienwohnsitzes in H seine sozialen Kontakte (seien diese nun im Künstler-, Familien- oder Freundeskreis gelegen) in seiner Freizeit weiter zu pflegen, umso mehr – wie er ja selber vorbringt – sein Dienstplan eine 3-Tage-Woche ermöglicht und ihm also zeitlich genügend *pouvoir* bleibt. Auch muss darauf hingewiesen werden, dass es zumindest nicht unüblich ist, eine Strecke von 120 km zurückzulegen, um Freunde oder Familie zu treffen. (Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, ist dem Bw. die Zurücklegung dieser Strecken durchaus zumutbar, zumal er vorhatte, in der Pension von seinem Atelier in W aus zu arbeiten, das mehr als 120 km vom Familienwohnsitz in L entfernt liegt.) Auf das Vorbringen, wonach ihm psychische Krankheiten drohten, würde

er seinen Familienwohnsitz nach H verlegen, braucht aus oa. Gründen nicht näher eingegangen werden, zumal er ein unbewiesenes Zukunftsszenario beschreibt und – w.o.a. – die Verlegung des Familienwohnsitzes (also auch die Übersiedlung seiner Lebensgefährtin nach H aufgrund ihrer Einkommenssituation im berufsgegenständlichen Zeitraum) durchaus zumutbar wäre sowie Besuche bei der Mutter des Bw., der restlichen Familie und dem Künstler- und Freundeskreis in L in durchaus dichter Zeitfolge möglich wären, um so eine Isolation in H zu verhindern. Es ist daher zusammenfassend unter Verweis auf obige Ausführungen auszusprechen, dass die Kosten der Beibehaltung des Doppelwohnsitzes im berufsgegenständlichen Zeitraum nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 darstellen und die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen ist.

D) Gemäß § 275 BAO hat die Abgabenbehörde, wenn eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen entspricht, dem Bw. die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Unbestritten ist, dass die Berufung betreffend Wiederaufnahme/Veranlagung Einkommensteuer 2003 und Einkommensteuer 2003 inhaltliche Mängel aufwies, ein Mängelbehebungsauftrag vom Finanzamt erlassen wurde.

Da – wie angeführt – in der Mängelbehebung vom 23. April 2007 angeführt wurde, welche Punkte des Einkommensteuerbescheides 2003 angefochten wurden, Änderungserklärungen dazu gemacht wurden sowie eine Begründung verfasst wurde, jedoch die Berufung/Wiederaufnahme des Verfahrens/Einkommensteuerveranlagung 2003 nur in der Überschrift dieses Schreibens angeführt war, Anfechtungspunkte, Änderungserklärungen und eine Begründung nicht gebracht wurden, erging hinsichtlich der Berufung/Wiederaufnahme des Verfahrens/Einkommensteuerveranlagung 2003 ein Zurücknahmebescheid gemäß § 275 BAO.

Der Bw. bringt nun vor, dass er diese Mängelbehebung zur Berufung/Wiederaufnahme des Verfahrens/Einkommensteuerveranlagung 2003 am 23. April 2007 diktiert und am 24. April 2007 an das Finanzamt geschickt habe, gemeinsam in einem Kuvert mit einem Schreiben betreffend einen anderen Steuerpflichtigen. Es liege in der Verantwortung des Finanzamtes, dass die Mängelbehebung nicht bearbeitet wurde.

Dazu ist auszuführen, dass – w.o.a. – im Schreiben vom 23. April 2007 die Mängelbehebung nur zur Berufung/Einkommensteuer 2003 gemacht wurde, jedoch nicht zur

Berufung/Wiederaufnahme des Verfahrens/Einkommensteuerveranlagung 2003 (diese wurde nur in der Überschrift erwähnt). Würde die Argumentation des Steuerberaters des Bw. stimmen, dass das Finanzamt die Mängelbehebung zur Berufung/Wiederaufnahme des Verfahrens/Einkommensteuerveranlagung 2003 "verloren" hätte, so wäre, da sie ja – laut Überschrift – sich auf dem selben Schreiben wie die Mängelbehebung zur Berufung/Einkommensteuer 2003 befunden hatte, auch die Mängelbehebung zur Berufung/Einkommensteuer 2003 "verloren" gegangen und vom Finanzamt demzufolge auch hinsichtlich der Berufung/Einkommensteuer 2003 ein Zurücknahmebescheid gemäß § 275 BAO erlassen worden.

Da anlässlich der Mängelbehebung vom 23. April 2007 jedoch nur die Berufung/Einkommensteuer 2003 behandelt wurde, war die Berufung gegen den Zurücknahmebescheid gemäß § 275 BAO betreffend die Berufung/Wiederaufnahme des Verfahrens/Einkommensteuerveranlagung 2003 als unbegründet abzuweisen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Jänner 2010