



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/0307-L/05
GZ. RV/0770-L/02
GZ. RV/1150-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 5. November 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 15. Oktober 1997 betreffend Einkommensteuer 1996, vom 29. August 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr vom 31. Juli 2000 betreffend Einkommensteuer 1997 bis 1999 und vom 10. August 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 25. Juli 2001 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	1996 (ATS)	1996 (EUR)	1997 (ATS)	1997 (EUR)
Werbungskosten	132.692,00	9.643,10	140.105,00	10.181,83
Einkommen	617.300,00	44.860,94	770.700,00	56.008,95
Einkommensteuer	196.842,46	14.305,10	275.131,66	19.994,60
anrechenbare Lohnsteuer	211.768,00	15.389,79	211.627,40	15.379,57
Jahr	1998 (ATS)	1998 (EUR)	1999 (ATS)	1999 (EUR)
Werbungskosten	133.269,00	9.685,03	137.839,00	10.017,15

Einkommen	1.122.100,00	81.546,19	938.900,00	68.232,52
Einkommensteuer	456.063,00	33.143,39	362.344,52	26.332,60
anrechenbare Lohnsteuer	517.742,00	37.625,79	430.457,00	31.282,54
Jahr	2000 (ATS)	2000 (EUR)		
Eink. aus selbst. Arbeit	14.503,00	1.053,97		
Werbungskosten	129.558,00	9.415,35		
Einkommen	1.105.400,00	80.332,55		
Einkommensteuer	443.975,94	32.264,99		
anrechenbare Lohnsteuer	484.492,70	35.209,47		

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in seinen Einkommensteuererklärungen für die streitgegenständlichen Jahre 1996 bis 2000 Werbungskosten in Höhe von 160.781,00 ATS (1996), 171.337,00 ATS (1997), 162.117,00 ATS (1998), 167.373,00 ATS (1999) und 161.756,00 ATS (2000).

Die Werbungskosten für das Jahr 1996 würden sich aus Kosten im Zusammenhang mit Familienheimfahrten vom Dienstort Wien zum Familienwohnsitz in E in Höhe von 28.800,00 ATS (höchstes Pendlerpauschale) und Kosten für die Wohnung in Wien (129.658,00 ATS) sowie für PC (1.500,00 ATS) und Versicherung (823,00 ATS) zusammensetzen.

In ähnlicher Weise setzen sich die Werbungskosten der Jahre 1997 bis 2000 zusammen.

Die Kosten im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung seien berechtigt, da eine tägliche Rückkehr vom Arbeitsort in Wien nicht zumutbar sei. Der ständige Wohnsitz E könne aufgrund des Mittelpunktes der Lebensinteressen, der Eintragung als Sachverständiger beim LG, der Erstellung von Gutachten und auch wegen der Berufstätigkeit der Gattin in E ab Beginn 1997 nicht aufgegeben werden.

Nach Anfrage seitens des zuständigen Finanzamtes gab der Bw. bekannt, dass die Mietvorschreibungen an den Sohn aus Gründen des Förderungsrechtes vorgenommen worden seien. Wäre der Bw. selbst in das Mietverhältnis eingetreten, hätte dies die Aufgabe des Hauptwohnsitzes und den Verkauf des Eigenheimes erforderlich gemacht. Die Mietvorschreibung auf die Namen der Söhne hätte also außersteuerliche Gründe gehabt. Aus der Bürgschaftserklärung gehe aber hervor, dass der Bw. sämtliche Kosten zu tragen gehabt habe.

Mittels Bescheid vom 15. Oktober 1997 wurde gegenständliche Erklärung für das Jahr 1996 abweichend von den erklärten Daten veranlagt.

Begründend wurde ausgeführt, dass Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten absetzbar seien, wenn die Begründung eines eigenen Haushaltes außerhalb des Familienwohnsitzes aus beruflichen Gründen erfolge. Wird die doppelte Haushaltsführung nicht nur vorübergehend beibehalten, so sei bei verheirateten Personen ein Zeitraum von zwei Jahren zu berücksichtigen, innerhalb dessen eine Verlegung des Familienwohnsitzes als zumutbar erscheint. Da der Bw. seit April 1994 in Wien die Kosten für einen weiteren Haushalt beantragt habe, hätten die Ausgaben nur mehr für drei Monate anerkannt werden können. Weiters seien die Werbungskosten um die steuerfreien Ersätze des Arbeitgebers (insgesamt 29.870,00 ATS; davon $3/12=7.467,50$ ATS) zu kürzen gewesen.

Die Werbungskosten würden sie wie folgt zusammensetzen:

- Afa für PC: 1.500,00 ATS
- Arbeitsgerichtsversicherung: 823,00 ATS
- Familienheimfahrten: 28.80,00 ATS
- Kosten für doppelte Haushaltsführung: 32.728,00 ATS

Insgesamt also 63.851,00 ATS.

Mit Eingabe vom 5. November 1997 wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 vom 15. Oktober 1997 erhoben.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. sowohl in Wien als auch in E erwerbstätig sei. Es sei folglich ein eigener Haushalt außerhalb des Familienwohnsitzes aus beruflichen Gründen begründet worden.

Weiters komme hinzu, dass die Gattin des Bw. zwecks Maximierung des Familieneinkommens seit 7. Jänner 1997 das Damenkleidermachergewerbe betreibe. Als Standort für das Kleidermachergewerbe sei der Familienwohnsitz gewählt worden, da hier die bessere Kenntnis der Kunden vorhanden sei und auch niedrigere Startkosten (Miete, Wettbewerb, ..) vorhanden seien.

Mittels Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 1998 wurde die Berufung vom 5. November 1997 als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wurde gem. § 276 BAO abgeändert.

Begründend wurde ausgeführt, dass Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten absetzbar seien, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und

- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei.

Eine private Veranlassung sei anzunehmen, wenn z.B. durch den Schulbesuch der Kinder nach Verstreichen eines längeren Zeitraumes der Familienwohnsitz beibehalten werde.

Weiters sei eine berufliche Veranlassung nicht anzunehmen, wenn einem Alleinverdiener die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz lediglich aufgrund der Entfernung nicht zugemutet werden könne. Da letzteres zutrefte, hätten die beantragten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nicht anerkannt werden können. Berichtigt werde in diesem Zusammenhang auch der ursprünglich falsch angesetzte Betrag:

- Betrag für drei Monate: 32.141,50 ATS

- abzüglich Ersätze: - 7.467,50 ATS

- Familienheimfahrten: 28.800,00 ATS

- Versicherung: 823,00 ATS

- AfA PC: 1.500,00 ATS

Gesamtsumme: 56.070,00 ATS

Mittels Eingabe vom 2. Juni 1998 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Die vom Dienstgeber ersetzten Reisekosten gem. § 26 Z 4 EStG würden nicht die vom Bw. aufgelisteten Reisekosten betreffen.

Hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung würde eine berufliche Veranlassung vorliegen, wenn der Steuerpflichtige an beiden Orten beruflich tätig sei oder beide Ehegatten an verschiedenen Orten beruflich tätig seien (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154). Genau dies würde aber im gegenständlichen Fall vorliegen.

Aus dem bloßen Umstand, dass dem Bw. der Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe, könne nicht auf eine private Veranlassung geschlossen werden.

Mit Datum 1. September 1998 wurde gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mittels Berufungsentscheidung vom 21. Juni 2000 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Als Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass ein Doppelwohnsitz dann nicht gerechtfertigt sei, wenn zwei Betriebe an verschiedenen Orten vorliegen würden und die Tätigkeit an einem der Betriebe eine zu vernachlässigende Größe hätte. Erst die Erzielung steuerlich relevanter Einkünfte würde die dauernde Beibehaltung der doppelten

Haushaltsführung rechtfertigen. Weiters wurde angeführt, dass die Gattin im berufsgegenständlichen Jahr die Tätigkeit noch gar nicht begonnen hätte. Das mangelnde Vorliegen steuerlich relevanter Einkünfte sowohl der Gattin des Bw. als auch jene des Bw. selbst, könne in der Folge das Vorliegen einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung nicht begründen.

Mit Datum 6. September 2000 wurde gegen die Berufsentscheidung der Finanzlandesdirektion betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht.

Begründend wurde dabei im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass sowohl der Bw. als auch seine Gattin am Familienwohnsitz berufstätig seien. Wesentlich sei, ob nachhaltig wirtschaftlich relevante Einkünfte erzielt würden. Die Gattin hätte ab dem Veranlagungsjahr 1997 nachhaltig die Einkünfte von 20.000,00 ATS überschritten. Auch die eigene selbstständige Tätigkeit des Bw. solle weiter ausgebaut werden. Die Umsatz- und Ertragsentwicklung sei naturgemäß schwankend.

Die im Veranlagungsjahr 1996 vom Dienstgeber erhaltenen steuerfreien Bezüge nach § 26 EStG seien in der Einkommensteuererklärung 1996 nicht als Werbungskosten angesetzt worden.

Mit Erkenntnis vom 16. März 2005 hat der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben (VwGH 13.3.2005, 2000/14/0154).

Die belangte Behörde hätte die Umstände des Einzelfalles nicht ausreichend berücksichtigt. Sie hätte nicht dargetan, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers (Bf.) längerfristig nicht als Einkunftsquelle anzusehen sei. Solches wäre in den Streitjahren bereits für den Bf. erkennbar gewesen.

Aber auch die (anteilmäßige) Kürzung der Werbungskosten um steuerfreie Bezüge gem. § 26 EStG 1988 allein mit der Begründung, ein Beweis dafür, dass die entsprechenden, vom Dienstgeber ausbezahlten Bezüge nicht Familienheimfahrten betroffen hätten, sei nicht erbracht worden, sei verfehlt. Insbesondere in seiner Eingabe vom 26. Juni 1998 hätte der Bf. dargetan, dass er die in Rede stehenden Bezüge für Dienstreisen im Rahmen seiner Tätigkeit als Angestellter der G. erhalten habe.

Mit Datum 13. April 2005 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mittels Vorhalt seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. ersucht seine Gutachtertätigkeit genauer darzustellen. Weiters um Angabe der zu erwartenden Erträge aus dieser Tätigkeit in näherer Zukunft. Auch die Darstellung der Ergebnisse aus der Tätigkeit der Gattin des Bw..

Würde auch derzeit das Mietverhältnis noch aufrecht sein.

Mittels Eingabe vom 24. April 2005 wurde diesem Ersuchen Rechnung getragen.

Aufgrund eines gesteigerten Bekanntheitsgrades werde mit einem Anstieg der Aufträge gerechnet. Es werde versucht einen Jahresumsatz von ca. 13.000,00 € bis 20.000,00 € zu erzielen. Dies würde aber sehr stark davon abhängen, ob und in welchem Umfang Aufträge vom Gericht oder von Unternehmen erteilt würden.

Die Ergebnisse der Tätigkeit der Gattin hätten entsprechend den eingereichten Erklärungen folgendes Aussehen:

1997: 39.462,60 ATS

1998: 47.063,60 ATS

1999: 56.452,00 ATS

2000: 72.128,00 ATS

2001: 65.989,10 ATS.

Mit Datum 7. September 2000 sowie 17. August 2001 wurden auch die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Da auch in diesen Berufungen die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung begehrt wurde, wird auf eine neuerliche ausführliche Sachverhaltsdarstellung verzichtet, da diese bereits aus den Darstellungen betreffend das Jahr 1996 zu entnehmen ist. Diesen Darstellungen sind keine zusätzlichen bzw. neuen Tatsachen hinzuzufügen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Der Grund, warum mit einer doppelten Haushaltsführung zusammenhängende Aufwendungen dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten.

Der Bw. hat zwar im berufungsgegenständlichen Jahr negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 16.3.2005 (Zl. 2000/14/0154) ausgeführt hat,

ist aber Voraussetzung, dass die Tätigkeit längerfristig als Einkunftsquelle anzusehen ist. Es ist nicht nur das jeweilige Veranlagungsjahr in die Betrachtung mit einzubeziehen.

Trotz schwankender Ergebnisse kann man bei der selbständigen Tätigkeit des Bw. sehr wohl von einer Einkunftsquelle ausgehen, welche am Ort des Familienwohnsitzes ausgeübt wird.

Jahr	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Ergebnis	- 24.965,00	- 22.692,00	- 16.963,00	103.431,00	- 40.967,00	1.376,00	8.139,00
Jahr	2001	2002 (in €)	2003 (in €)				
Ergebnis	39.636,00	- 4.561,80	5.826,70				

Aber nicht nur die Einkünfte des Bw. selbst rechtfertigen eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung. Auch die Gattin des Bw. war am Familienwohnsitz nachhaltig tätig. Die folgenden Ergebnisse weisen hier auf nicht untergeordnete Einkünfte hin:

1997: 39.462,60 ATS

1998: 47.063,60 ATS

1999: 56.452,00 ATS

2000: 72.128,00 ATS

2001: 65.989,10 ATS.

Da die angemietete Wohnung in Wien zumindest zeitweise auch vom Sohn des Bw. mitbenutzt wurde, sind die Mietaufwendungen auf eine Höhe für eine dem Bw. zweckentsprechende Wohnung zu kürzen.

Nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates erscheint ein monatlicher Mietzins in Höhe von 5.000,00 ATS als diesen Anforderungen entsprechend berücksichtigt.

Aus den vom Bw. vorgelegten Bestätigungen (u.a. vom 8. August 2000) geht hervor, dass die seitens des Arbeitgebers bezahlten steuerfreien Bezüge (§ 26 EStG 1988) nicht die geltend gemachten Werbungskosten betroffen haben. Eine Kürzung der beantragten Werbungskosten um diese Beträge ist demnach nicht vorzunehmen.

Im Folgenden nun eine Aufstellung der Berechnung der Werbungskosten (WK) in ATS:

Jahr	1996	1997	1998	1999	2000
WK lt. Erklärung	160.781,00	171.337,00	162.117,00	167.373,00	161.756,00
Miete lt. Erklärung	- 91.197,00	- 94.340,00	- 92.136,00	- 92.603,00	- 87.987,00
Miete lt. BE	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	55.000,00
Insassenunfallvers.				-291,00	-291,00

WK lt. BE	129.584,00	136.997,00	129.981,00	134.479,00	128.478,00
-----------	------------	------------	------------	------------	------------

Gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Z 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z. 2 a) 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.

Im Jahr 2000 war eine Korrektur bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit vorzunehmen. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurden folgende, dem § 20 EStG 1988 zuzuordnende, Ausgaben angeführt:

Zeitschrift News (90,00 ATS); Abo-News (790,00 ATS), ÖBB-Vorteilscard (2.380,00 ATS), Kartengebühr Eurocard (750,00 ATS), Radio/FS-Gebühr (924,00).

Da keine ÖBB Fahrten aufgelistet wurden, ist eine betriebliche Veranlassung der Vorteilscard nicht zu erkennen. Ebenso wenig ist bei der Tätigkeit des Bw. keine beinahe ausschließliche berufliche Verwendung der Kreditkarte zu unterstellen. Aufgrund der Nähe dieser Aufwendungen zum Privatbereich ist auch eine Aufteilung in einen beruflichen und privaten Bereich nicht möglich (Aufteilungsverbot).

Vom Abzugsverbot sind auch Einrichtungsgegenstände erfasst, selbst wenn sie beruflich genutzt werden. Dementsprechend waren auch die Kosten für die Anschaffung des Beistelltisches (1.430,00 ATS) nicht zu berücksichtigen.

Insgesamt waren demnach die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit einem Betrag von 14.503,00 ATS anzusetzen (Erhöhung um 6.364,00 ATS).

Beilage: 10 Berechnungsblätter

Linz, am 24. Mai 2005