



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Mag. Dr. Bw, BG3, vertreten durch Mag. SH, vom 12. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden jeweils vom 12. November 2001 betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	2,880.000,- S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	1,340.432,16 S -1,350.157,60 S
				- 9.725,- S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 706,75 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	760.200,- S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	261.015,66 S -232.260,40 S
				28.755,- S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				2.089,71 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In den **Beilagen** zu den **Einkommensteuererklärungen der Jahre 1998 und 1999** stellte der Berufungswerber unter Bezugnahme auf das Verfassungsgerichtshoferkenntnis vom 17. Oktober 1997, G 168/96 36, den Antrag auf Berücksichtigung der Unterhaltskosten für seine Kinder SP (geb. xx, Unterhaltsprozentsatz: 16%), MF (geb. yy, Unterhaltsprozentsatz: 14 %) und JP (geb. zz, Unterhaltsprozentsatz: 14 %). Die Summe der einzelnen Unterhaltsprozentsätze (44 %) sei bereits durch die mehreren gleichzeitigen Unterhaltslasten reduziert worden.

Nach den zivilrechtlichen Regeln zur Unterhaltsbemessung seien somit 44 Prozent seines Einkommens vor Steuer (1998: 2.880.000,- S; 1999: 753.671,- S), das wären 1.267.200,- S (1998) bzw 331.615,- S (1999) als Unterhaltsverpflichtung zu berücksichtigen. Nun sei es aber so, dass bei erheblich über dem Durchschnitt liegende Einkommen ein "Unterhaltsstop" eingezogen werde. Der Unterhaltsstop setze beim 2,5 fachen der Regelbedarfsätzen ein. Die Sätze würden für Kinder (BMF Erlass vom 25.11.1997, GZ 07 0104/2-IV/7/97) betragen:

	1998	1999
Von 0 bis 3 Jahre	1.970,- S	1.990,- S
Von 3 bis 6 Jahre	2.520,- S	2.540,- S
Von 6 bis 10 Jahre	3.220,- S	3.250,- S

Jährliche Sätze für seine Kinder:

	1998	1999
SP	96.600,- S	97.500,- S
MF	59.100,- S	76.200,- S
JP	59.100,- S	59.700,- S
Summe	214.800,- S	233.400,- S

Der Abzug eines Selbstbehaltes sei – wenn überhaupt – nur insoweit gerechtfertigt, als damit eine fiktive Steuer bei den Kindern (Sohn sp in Höhe von 3.072,- S für 1998 bzw 3.468,- S für 1999) kompensiert werden würde. Eine Überalimentierung würde nicht vorliegen, zumal er tatsächliche Alimentationszahlungen an seinen Sohn MF in Höhe von 72.000,- S im Jahr 1998 geleistet habe.

Folgende **Einnahmen aus selbständiger Arbeit** wurden in den berufungsgegenständlichen Jahren erzielt:

1998	
Tätigkeit als Universitätslektor der Universität Linz, Fachbereich für Rechnungswesen/Finanzierung	49.665,- S
Aufsichtsratmandate: BankA – Sitzungsgelder (keine AR-Vergütung)	2.220,- S
BankB	30.500,- S
Summe 1998:	82.385,- S
1999	

Tätigkeit als Universitätslektor der Universität Linz, Fachbereich für Rechnungswesen/Finanzierung	24.599,- S
Aufsichtsratmandate: BankA – Sitzungsgelder (keine AR-Vergütung)	2.590,- S
BankB	36.000,- S
BankC	15.000,- S
Beratungstätigkeit im Ausland: FirmaB	424.000,- S
Summe 1999	502.189,- S

Hinsichtlich dieser **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** brachte der Berufungswerber in den Einkommensteuererklärungen folgende **Betriebsausgaben** in Ansatz:

Laufende Betriebskosten für Büro	7.957,- S
Direkte Aufwendungen: Grundumlage, etc.	6.705,- S
Telefon, Werbung, etc.	14.727,- S
Fahrtaufwendungen	33.991,- S
AfA Büro und Einrichtung	11.383,- S
GWG	2.288,- S
Summe Betriebsausgaben 1998	77.051,- S
Laufende Betriebskosten für Büro	8.166,- S
Direkte Aufwendungen: Grundumlage, etc.	45.569,-- S
Telefon, Werbung, etc.	55.477,-- S
Fahrtaufwendungen	141.026,90 S
AfA Büro und Einrichtung	6.578,-- S
GWG	7.515,-- S
Investitionsfreibetrag	474,-- S
Summe Betriebsausgaben 1999	264.805,90 S

Dem Antrag des Berufungswerbers auf Berücksichtigung der Unterhaltsverpflichtungen entsprach das Finanzamt in den **Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1998 und 1999**, jeweils vom **12. November 2001**, nicht. Berücksichtigung fand hingegen in beiden Bescheiden ein Unterhaltsabsetzbetrag für den Sohn MF im Ausmaß von je 4.200,- S.

Darüber hinaus fanden in beiden Bescheiden die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer keine steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorlägen, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bilden würde. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall nicht gegeben, weshalb die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen seien.

Insgesamt wurden im Jahr 1998 Aufwendungen für das Arbeitszimmer im Ausmaß von 19.340, S und im Jahr 1999 im Ausmaß von 13.426,- S nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Gegen diese Bescheide er hob der Berufungswerber mit **Schriftsätze** jeweils vom **12. Dezember 2001** das Rechtsmittel der **Berufung**.

Hinsichtlich der Berücksichtigung von Unterhaltslasten rügte der Berufungswerber die fehlende Bescheidbegründung der Abgabenbehörde. Als Begründung, weshalb die Unterhaltsverpflichtungen seiner Ansicht nach abzugsfähig wären, wurden die gleichen Argumente wie in den oben angeführten Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1998 und 1999 vorgebracht.

Bezüglich der Aufwendungen für das Arbeitszimmer brachte der Berufungswerber folgende Einwendungen vor:

Er habe im Dachboden seines Hauses in BG1, einen Arbeitsraum, der ausschließlich beruflich genutzt werde. Seit Herbst 1997 halte er sich aus privaten Gründen nicht mehr im Haus Bg1 auf, sondern wohne in BG2. Der im Dachboden befindliche Arbeitsraum werde jedoch nach wie vor ausschließlich betrieblich genutzt. Wohnungsverband würde heißen: "Unmittelbar in der selben Wohnung oder im Einfamilienhaus..." Eine weitere Wohnung stelle einen weiteren Wohnungsverband dar, wenn die Räumlichkeiten ein dauerndes Wohnbedürfnis befriedigen. Das bedeute aber umgekehrt, dass Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbandes des Steuerpflichtigen abzugsfähig seien.

Das Arbeitszimmer des Berufungswerbers bilde den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit. Er sei einerseits freiberuflich als Betriebs- und Finanzberater tätig, erstelle betriebswirtschaftliche Gutachten und Wirtschaftlichkeitsrechnungen, andererseits sei er als Universitätslektor und Aufsichtsratmandatar tätig. Während die Tätigkeiten als

Universitätslektor und Aufsichtsratmandatar von untergeordneter Bedeutung seien, benötige er als Betriebs- und Finanzberater den Arbeitsraum ausschließlich, beruflich zum überwiegenden Teil.

Werde ein Arbeitszimmer im Rahmen einer Einkunftsquelle für mehrere Tätigkeiten genutzt, die jeweils verschiedenen Berufsbildern zuzuordnen sind, sei im Rahmen der einzelnen Einkunftsquelle zu beurteilen, welche der verschiedenen Tätigkeiten insgesamt den Ausschlag gebe. Eine derartige Gewichtung habe grundsätzlich nach dem Maßstab der aus den verschiedenen Tätigkeiten nachhaltig erzielten Einnahmen zu erfolgen (Aufteilung nach dem Einnahmeschlüssel). Wenn demnach der Anteil, der auf die Tätigkeit entfällt, bei der ihrem Berufsbild nach der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegt, mehr als 50 Prozent beträgt, stelle das Arbeitszimmer einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 dar.

Im Jahr 1998 habe der Berufungswerber keine Einnahmen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Betriebs- und Finanzberater erzielt. Dieses Jahr sei allerdings atypisch. Da sich die Beurteilung nach dem Einnahmeschlüssel an nachhaltig bestehende Verhältnisse zu orientieren habe, dürften atypisch abweichende einzelne Jahresergebnisse zu keiner unterschiedlichen Behandlung führen.

Die Einnahmen als Betriebsberater hätten im Jahr 84,43 Prozent der Gesamteinnahmen aus der selbständigen Tätigkeit betragen.

Am **2. August 2002** legte das Finanzamt (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) die Berufungen der **Abgabenbehörde zweiter Instanz** zur Entscheidung vor.

Mit **Schriftsatz vom 18. Oktober 2005** wurde das Finanzamt gemäß § 279 Abs 2 BAO ersucht, Ermittlungen hinsichtlich Einrichtung, Ausstattung und Zugang des strittigen Arbeitszimmers durchzuführen. In der im Zuge der Nachschau verfassten **Niederschrift vom 18. Dezember 2005** wird Folgendes festgehalten:

"Herr BW hat sein Arbeitszimmer bis Sommer 2002 in BG1, benutzt. Bei der heutigen Ermittlung bzw Lokalaugenschein ist daher das Arbeitszimmer nicht mehr mit der ursprünglichen Einrichtung belegt (siehe Fotos). Der gesamte Wohnungsverband der Familie BW umfasste in Bg1 den ersten und zweiten Stock. Im zweiten Stock war neben dem getrennten Arbeitszimmer ein Spielzimmer für die Kinder eingerichtet. Das Arbeitszimmer und das Spielzimmer sind nur durch eine Stiege innerhalb des Wohnungsverbandes erreichbar.

Das ehemalige Arbeitszimmer war eingerichtet bzw noch vorhandene Einrichtung:

Südseitig: Schrankverbau und Kommode mit Blumenstöcken.

Nordseitig: Besprechungsgarnitur mit Tisch (siehe Foto), Schreibtisch ca. 80 mal 240 cm: wurde mittlerweile in das Büro BG3 , verbracht, schmaler Stehschrank mit Restakten.

Ostseitig: Bücherregal über gesamte Bürolänge mit Fachliteratur, private Literatur wie Dissertation, Diplomarbeit, etc.

Gegenstände der privaten Lebensführung befanden sich in diesem Arbeitszimmer keine. Telefonanlage, Faxgerät und PC wurden gleichfalls in das neue Büro verbracht. Das Haus Bg1 wird zur Zeit nur mehr von der Mutter des Herrn BW bewohnt. Herr BW lebt seit 1996 getrennt von seiner Familie und wohnt zur Zeit mit seiner Lebensgefährtin in BG2. Frau und Kinder wohnen in BG3. In diesem Haus wurde im dritten Stock das neue Büro eingerichtet."

Im **Ergänzungsauftrag vom 25. Oktober 2005** an den Berufungswerber wies die Referentin auf die bestehende Rechtslage hinsichtlich Unterhaltskosten hin. Betreffend Arbeitszimmer wurde um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

1. Wie viele Stunden täglich sei der Raum in den berufungsgegenständlichen Jahren beruflich genutzt worden?
2. Im Jahr 1998 habe der Berufungswerber keine Einnahmen aus der Beratungstätigkeit erzielt. Für welche Tätigkeiten habe er dann den Raum benötigt? Welche Tätigkeiten genau (unter Vorlage der für diese Leistungen gestellten Rechnungen) seien 1998 und 1999 in diesem Zimmer verrichtet worden?
3. Nach Aktenlage sei er im Jahr 1999 für die Firma Firmab im Ausland beratend tätig gewesen. Er werde daher gebeten, die als Betriebsausgaben geltend gemachten Reisekostenabrechnungen vorzulegen.
4. In welcher Position sei er in den Jahren 1998 und 1999 bei der Firma S angestellt gewesen?
5. Habe er in den strittigen Jahren über ein eigenes Büro im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit verfügt?
6. In den Jahren 1998 und 1999 wären Aufwendungen in Höhe von 6.705,- S bzw 45.569,- S als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Aus welchen konkreten Positionen würden sich diese Beträge zusammensetzen?
7. Seinen Angaben nach, hätte er im Jahr 1998 aus der Einkunftsquelle „Betriebs- und Finanzberater“ keine Einnahmen gehabt. Um Vorlage der Fahrtkostenabrechnungen für das Jahr 1998 (33.991,- S) werde gebeten.

Im **Antwortschreiben vom 9. Jänner 2006** gab der Berufungswerber Folgendes bekannt:

Bei den geltend gemachten Aufwendungen handle es sich nicht um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988. Dies ergebe sich schon

deshalb, weil der Berufungswerber seit Herbst 1997 aus privaten Gründen nicht mehr im Haus Bg1, sondern in BG2 wohne.

Von einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer könne jedoch nur dann gesprochen werden, wenn es sich um ein Arbeitszimmer in einer Wohnung handle, die ein andauerndes Wohnbedürfnis befriedige. Somit komme es im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung der einschränkenden Bestimmungen des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988. Vielmehr sei anhand des allgemeinen Betriebsausgabenbegriffes zu untersuchen, ob die geltend gemachten Kosten des Arbeitszimmers abzugsfähig seien oder nicht.

Entsprechend der allgemeinen Begriffsbestimmung lägen Betriebsausgaben immer dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Die betriebliche Veranlassung sei weit zu sehen; ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genüge für eine betriebliche Veranlassung. Auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit oder Zweckmäßigkeit komme es nicht an. Auch Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit könnten Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewinnbetriebes tatsächlich beabsichtigt sei. Auf Basis dieser Begriffsbestimmung lägen im gegenständlichen Fall jedenfalls Betriebsausgaben vor.

ad 1. Ausmaß der täglichen Nutzung im Büro

Eine detaillierte Stundenangabe sei naturgemäß nicht möglich, dies insbesondere auch deshalb, da die zur Verfügung stehende Zeit von der hauptberuflichen Tätigkeit des Berufungswerbers als Geschäftsführer bzw Vorstand der S bzw der S-AG abhängig war. Jedenfalls habe die im streitgegenständlichen Büro verbrachte Arbeitszeit rund 20 bis 30 Stunden die Woche, vorwiegend am Wochenende, betragen. Die Büronutzung sei notwendig gewesen, um den Betrieb als Betriebs- und Finanzberater, sohin als selbständiger Unternehmer zu erhalten bzw weiterhin aufzubauen.

ad 2. Welche Tätigkeiten wurden in diesem Zeitraum verrichtet?

Im Wesentlichen habe der Berufungswerber Tätigkeiten verrichtet, die es ihm ermöglichen sollten, sich eine selbständige Tätigkeit aufzubauen. Dies habe sich insbesondere deshalb ergeben, da ihm die eigenständige Tätigkeit als Vorstand auf Grund von Differenzen mit den Eigentümern praktisch unmöglich gewesen wäre.

Das Büro sei somit als Betriebs- und Finanzberater bzw zum Aufbau einer Existenz als Betriebs- und Finanzberater benutzt worden. Im Jahr 1998 habe er keine Einnahmen aus dieser Tätigkeit erzielt, demgegenüber stünden im Jahr 1999 die Einnahmen in Höhe von 84,43 Prozent der Gesamteinnahmen aus der selbständigen Tätigkeit.

ad 3. Reisekosten

Insgesamt habe die Gesamtanzahl der gefahrenen Kilometer im Jahr 1999 27.781 km betragen. 4.750 km hätten die angefragte Tätigkeit betroffen. Ferner seien Kosten für das Hotel H in Höhe von 9.401,- S geltend gemacht worden.

ad 4. Positionen in den Jahre 1998, 1999 bei den FirmaS

Er sei Geschäftsführer gewesen.

ad 5. Eigenes Büro

Er habe über ein eigenes Büro im Rahmen seiner unselbständigen Tätigkeit verfügt. Er sei aber zur gleichen Zeit bereits dahingehend tätig gewesen, sich eine neue Existenz aufzubauen.

ad 6. Aufgliederung der Positionen der Jahre 1998 und 1999

Kommunalabgabe für Beratung bezeichnet als "Objekt Nr. 3, Bg1 ", Objekt 3: Büro BW	815,- S
Grundumlage Wirtschaftskammer aaa	2.200,- S
Rechtsschutzversicherung D	1.459,- S
Rechtsschutzversicherung Z	2.231,- S
Gesamt	6.705,- S
Rechtsberatung	14.400,- S
Parkgebühren, etc.	1.800,- S
Hotel N bei Firma-B-Tätigkeit	9.401,- S
L Amsterdam 2x t	2.373,- S
So, Wien, 4x Übernahmegespräche	6.181,- S
Hotel Sa, Gespr. Fa. E	720,- S
Flugkosten bzgl. Verhandlungen Amsterdam und C in Frankfurt	10.964,- S
Gesamt	45.569,- S

ad 7. Vorlage der Fahrtkostenabrechnung für 1998 / PKW

Es seien Kilometergelder im Gesamtausmaß von 6.937 km gemäß beiliegenden Fahrtenbuch geltend gemacht worden.

Im **zweiten Vorhalt vom 15. Februar 2006** wurde der Berufungswerber gebeten, zu folgenden Sachverhaltsfeststellungen Stellung zu beziehen:

Sowohl in den Berufungsschriften vom 12. Dezember 2001 als auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Jänner 2006 werde festgehalten, dass der Berufungswerber seit Herbst 1997 aus privaten Gründen nicht mehr an der Adresse Bg1, sondern gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin (siehe Niederschrift vom 18. Dezember 2005) in BG2 wohnhaft sei. Diese Aussage stehe allerdings im Widerspruch zu den meldebehördlichen Eintragungen. Demnach habe sowohl er als auch seine Gattin erst im August 2003 den Hauptwohnsitz in Bg1 aufgegeben und seien nunmehr beide an der Adresse BG3 (Hauptwohnsitz) gemeldet. Somit wären der Berufungswerber und seine Familie (einschließlich seiner Mutter EP) in den berufungsgegenständlichen Jahren noch im Haus Bg1 ansässig gewesen.

Bekräftigt würden die meldebehördlichen Daten auch durch seine eigenen Angaben in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1998 bis 2003 werden, worin er als Wohnadresse "Bg1" bzw als Familienstand "verheiratet" und nicht "dauernd getrennt lebend" angeben hätte. Im Einklang mit seinen Aussagen habe er für oben angeführte Jahre den Alleinverdienerabsetzbetrag bzw Unterhaltsabsetzbetrag für seinen Sohn MF beansprucht.

Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages sei jedoch gemäß § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 das Bestehen einer aufrechten Haushaltsgemeinschaft. Korrespondierend dazu normiere Ziffer 3 lit b dieser Bestimmung, dass ein Unterhaltsabsetzbetrag nur dann zustehe, wenn der Steuerpflichtige für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet. § 106 Abs 3 EStG 1988 umschreibe den (Ehe)Partner als "eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist **oder** mit der er mit mindestens einem Kind in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt."

Die Aussagen des Berufungswerbers im Zuge des Rechtsmittelverfahrens würden damit im Widerspruch zu den Einkommensteuerbescheiden stehen, welche auf Grundlage seiner, in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen getätigten Aussagen erlassen worden wären. Er werde daher ersucht, dazu eine Stellungnahme abzugeben bzw einen Nachweis zu erbringen, dass die strittige Liegenschaft in Bg1 in den berufungsgegenständlichen Jahren weder ihm noch seiner Familie der Befriedigung der Wohnungsbedürfnisse gedient habe.

Auch für den Fall, dass sich der Raum nicht im Wohnungsverband befände und damit nicht unter dem Tatbestand des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 zu subsumieren wäre, bliebe

dennoch die bestehende strenge Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Problematik weiterhin anwendbar. Nach Ansicht des Höchstgerichtes müsse die betriebliche oder berufliche Verwendung ein Ausmaß erreichen, das ein eigenes Arbeitszimmer unbedingt notwendig erscheinen lässt (VwGH 14.03.1990, 89/13/0102). Im Hinblick darauf, dass er im Jahr 1998 keine bzw im Jahr 1999 erst im November/Dezember Einnahmen aus seiner Beratertätigkeit erzielt habe, werde er nochmals ersucht, unter Vorlage geeigneter Unterlagen, die seine Vorbereitungsarbeiten zum Aufbau einer Existenz als Betriebs- und Finanzberater dokumentieren, bekannt zu geben, zu welchen **konkreten Tätigkeiten** und in welchem Umfang er den Arbeitsraum in den Streitjahren betrieblich genutzt habe.

Beantwortet wurde dieser Vorhalt mit **Schriftsatz vom 1. März 2006**:

1. Alleinverdienerabsetzbetrag/Unterhaltsabsetzbetrag

Die streitgegenständlichen Jahre seien mit einer zumindest teilweisen Abwesenheit vom Familienwohnsitz geprägt. Eine eindeutige Aussage dahingehend, ob der Berufungswerber nunmehr als "nicht dauernd getrennt lebend" im Sinne des Gesetzes angesehen werden könne oder nicht, sei somit seinerzeit offensichtlich nur schwer möglich gewesen, da der Berufungswerber in regelmäßigen Abständen - eben auch aufgrund des Standortes seines Büros und der Nutzung dieses - auch am Familienwohnsitz anwesend gewesen wäre. Es sei jedoch davon auszugehen, dass der Berufungswerber - wie im Schreiben vom 9. Jänner dargelegt - nicht mehr andauernd am Familienwohnsitz gewohnt habe. Nachdem er jedoch auch in regelmäßigen Abständen am Familienwohnsitz verkehrte, einerseits durch die regelmäßige Nutzung des Büros und andererseits auch durch regelmäßige Ausübung seiner väterlichen Pflichten, sei auch keine polizeiliche Ummeldung erfolgt.

2. Tätigkeiten im Arbeitszimmer

Der Berufungswerber sei seinerzeit als Geschäftsführer bzw Vorstand der S bzw der S-AG tätig gewesen. Neben dieser unselbständigen Tätigkeit sei er auch als Aufsichtsrat bzw Beirat bei mehreren Firmen engagiert gewesen, so zB bei der C-AG, der F-AG, der BankK, der Bank A (OÖ Beirat).

Der Berufungswerber sei deshalb in diese Gremien berufen worden, weil er auf Grund seiner Lebens- und Berufserfahrung sowie auf Grund seiner täglichen Beschäftigung mit den diese Firmen betreffenden Fragen für die betreffenden Gesellschaften wertvolle Ratschläge hatte geben können. Diese Erfahrungen und Kenntnisse seien nur in Verbindung mit seiner täglichen Beschäftigung dazu nutzbar zu machen. Daher habe der Berufungswerber die weitaus meiste Zeit seiner selbständigen beruflichen Tätigkeit mit dem Studium der wichtigsten einschlägigen in- und ausländischen Fachliteratur zu den diese Firmen betreffenden Fragen verbracht.

Die, für die oben angeführten, notwendigen Arbeiten hätten nicht in den zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten seines seinerzeitigen Arbeitgebers verrichtet werden können. Er habe dafür auch entsprechende Entschädigungen erhalten, die in seiner Steuererklärung der betreffenden Jahre auch erklärt worden wären.

Schließlich sei noch einmal darauf verwiesen, dass es der Berufungswerber damals unbedingt erforderlich erachtet habe, sich eine neue, selbständige Existenz aufzubauen. Dies sei auf Grund der bestehenden Unstimmigkeiten bezüglich der Übertragung eines Beteiligungsanteiles mit dem Vorsitzenden des Aufsichtsrates auch notwendig gewesen. Diese Unstimmigkeiten hätten letztendlich zu dem faktischen Austritt als Geschäftsführer im Jahr 1999 (formell rechtlich im Jahr 2000) geführt.

Konkret habe sich der Berufungswerber unter anderem im Zuge dieser Neuorientierung mit der Übernahme bzw. Beteiligung an Unternehmen, etwa der Firma Firm Bv, der Ho GmbH & Co KG oder auch der Übernahme eines Teilbereiches der Sg AG, Deutschland, beschäftigt. Es liege in der Natur der Sache, dass derartige Tätigkeiten notwendiger Weise in einem eigenen Arbeitsraum verrichtet werden müssen, insbesondere wenn ja keine sonstigen Räumlichkeiten zur Verfügung stehen. Zudem habe sich der Berufungswerber mit der Möglichkeit beschäftigt, potentielle Mandate als Finanzspezialist zu akquirieren (so zB im Zuge seiner Gespräche mit der Gr AG, dem Vorstand der CBank, ebenso mit der St AG, der Sp AG, W AG). Ferner entspreche es wohl auch der Lebenserfahrung, dass im ersten Jahr der Begründung und Aufbaus einer neuen beruflichen Tätigkeit noch keine wesentlichen Einnahmen erzielt werden. Dass der Berufungswerber in den Folgejahren Einnahmen aus der seinerzeitigen Tätigkeit erzielt hat, sei im Schreiben vom 9. Jänner bereits mitgeteilt worden.

Im Zuge der am **13. März 2006** abgehaltenen **Besprechung** zwischen der Referentin und dem Berufungswerber wurden folgende Sachverhaltsfeststellungen niederschriftlich festgehalten:

"Das nichtselbständige Arbeitsverhältnis endete mit Mai 2000. Der Berufungswerber war jedoch bereits im ersten Quartal 1999 inoffiziell ausgeschieden.

Beratungstätigkeit wird abwechselnd im Arbeitszimmer und vor Ort durchgeführt, wobei nach Auskunft des Berufungswerbers die Tätigkeit vorwiegend im Arbeitszimmer stattfindet (Bilanz- und Finanzanalysen, Optimierungsrechnungen, Besichtigung im Unternehmen, die Ausarbeitung und Überlegungen jedoch im Arbeitszimmer, Literaturstudium, Telefonate mit Banken, Eigentümern, etc.).

Firma Ho: Beratungstätigkeit von März 1998 bis Mitte 1999:

Frage, ob Merger zwischen Ho & Co in St. und den Bereich KI von FirmaSG machbar ist und ob bestimmte Käufergruppen eine Chance hätten, das Unternehmen nach dem Merger als Gesamtheit zu führen. Auftraggeber war eine Gruppe von Investoren, die laut Berufungswerber aus Geheimhaltungsgründen nicht genannt werden soll (Anmerkung: der vollständige Name wurde der Referentin mitgeteilt, aber nicht niederschriftlich festgehalten).

Der Berufungswerber ist über CeBank an den Eigentümer Ho herangetreten, um auszuloten, ob seitens Ho Möglichkeiten in diese Richtung gegeben sind.

Vorgelegte Leistungsnachweise:

- Handschriftliche Aufstellungen und Notizen
- Bilanzen
- Externe Abfragen (Bonität, Rating, Status) über die Firma Ho vom 20.5.1998
- Verdeckter Schriftverkehr zwischen CeBank und Eigentümer
- Reiserechnungen: 15. 5. 1998: "Finanzierung Ho", Ba – T/Innsbruck – "Besprechung Sp. Innsbruck"

Seitens Ho wurde damals nicht abschlägig beantwortet, allerdings wurde auch keine Zusage erreicht, sodass aus diesem, über einem Jahr laufenden Projekt keine Einnahmen erzielt wurden.

Firma K und Firma B: Besprechungen über mögliche Übernahmen, Mai bis August 1998

Diese Firmen sind der Referentin im vollen Wortlaut bekannt gegeben worden, werden jedoch in der Niederschrift nur in anonymisierter Form angegeben, da die beabsichtigte Transaktion geheim bleiben soll.

Internationaler Konzern (Firma V.) hattet beim Berufungswerber angefragt, ob eine Integration einer dieser oben angeführten Firmen in den internationalen Konzern möglich wäre. Gespräche mit den österreichischen Unternehmen sowie mit dem internationalen Konzern wurden mit dem Berufungswerber geführt.

Vorgelegte Nachweise:

- Auskunftsersuchen Unternehmensprofile vom 19.5.1998
- Reiserechnung vom 7.8.1998: Ba – München – BG: "V. gespräche"
- Handschriftliche Notizen

Eine Integration der Unternehmen war nicht möglich. Eine Vergütung wurde nur im Umsetzungsfalle vereinbart.

Firma O Bank: Überlegungen bezüglich Sy AG, Anfang 1998 bis 2000:

Überlegungen, ob im Rahmen eines Werkvertrages die Optimierung von diversen Fonds umgesetzt werden kann. Wurde vom Berufungswerber zunächst aus Zeitgründen nicht abschließend behandelt, mündete schließlich im Jahre 2000 in einem Angebot an den Berufungswerber in einer 100 % nichtselbständigen Tätigkeit für diese Gruppe tätig zu sein, was schlussendlich auf Grund der abschlägigen Entscheidung des Berufungswerbers nicht zustande kam.

Vorgelegte Nachweise:

- *Unterlagen über Sy AG vom 30.6.1998*
- *Bilanzen der Firma O Bank*
- *Reiserechnung vom 27.3.1998: "GG (=Eigentümer dieser oben genannten Gesellschaften) Info bezüglich Jahresabschluss/Pr" (=Generaldirektor von O)*
- *Handschriftliche Unterlagen*

Sondierende Gespräche über betriebswirtschaftliche Optimierungen bezüglich Firma KS (Graz bzw Südafrika) - April 1998

Berufungswerber führte Gespräche mit dem damaligen Finanzvorstand Dr. G (vollständiger Name wurde der Referentin genannt) bezüglich Optimierungsüberlegungen nach der Fusion mit Sa. Vertrag kam nicht zustande.

Vorgelegte Nachweise:

- *Reiserechnung vom 28.4.1998: Ba – Salzburg/K.*
- *Diverse Unterlagen über Sa. und KN*

Beratung Fr Gruppe/Niederlande, Oktober 1998 bis Anfang 2000

Projekt endete abrupt in Folge Konkurs dieser Gruppe. Inhalt des Projektes: Suche nach Investoren und Kapitalgeber, betriebswirtschaftliche Optimierungsmaßnahmen in der neu entstandenen Fr Gruppe. Keine Einnahmen aus diesem Projekt.

Vorgelegte Unterlagen:

- *Persönliche Berechnungsgrundlagen zur Ermittlung der Vollkosten des Grundproduktes*
- *Technische Unterlagen über die Industrieanlagen*
- *Unterlagen über Grundstoffgewinnung*
- *Unternehmensplan*

-
- *Schreiben des Berufungswerbers vom 25.5.1999 an Finanzvorstand der A. AG Konzerns München (vollständiger Name wurde der Referentin bekannt gegeben) bezüglich Finanzierungsmöglichkeiten des Unternehmens*
 - *Budgets der Firma T. (vollständiger Name wurde der Referentin bekannt gegeben)*
 - *Handschriftliche Notizen*

Beratung Firmab, Marienmünster, von Ende 1998 (erste Anfrage) bis April 2000

Vertrag kam zustande, erste Einnahmen im Jahr 1999. Im Jahr 1998 wurden Sondierungsgespräche in Österreich (Ba., Ba) geführt.

Vorgelegte Unterlagen:

- *Schriftlicher Ideenkatalog zur Firma*
- *Kalkulation über Verkaufsmengen, Kosten, Berechnung von Intraerlösen*
- *Reiserechnungen vom November, Dezember 1999*

Unterhalt an die ehelichen Kinder

Der Berufungswerber überweist monatlich einen Fixbetrag an Unterhalt und Haushalt von 1.453,- € (rd. 20.000,- S). Darüber hinaus bestreitet der Bw. alle zusätzlichen Kosten für seine Kinder."

Die Unterlagen des Ermittlungsverfahrens wurden der Abgabenbehörde erster Instanz als Partei dieses Verfahrens (§ 276 Abs 7 BAO) zur Kenntnisnahme übermittelt.

Eine Abfrage der Familienbeihilfendatenbank ergab, dass der Berufungswerber bis einschließlich Jänner 1998 die Familienbeihilfe für seine Kinder J. und sp bezog. Seit Februar 1998 ist seine Gattin Su die Empfängerin der Familienbeihilfe. Frau UF bezog in den Streitjahren Familienbeihilfe für den gemeinsamen Sohn MF .

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Fehlende Bescheidbegründung

Gemäß **§ 93 Abs 3 BAO** hat ein Bescheid eine **Begründung** zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Im gegenständlichen Berufungsfall hat es das Finanzamt unterlassen, in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden die Verweigerung der Anerkennung der Unterhaltskosten zu begründen. Begründungsmängel die erstinstanzlichen Bescheiden anhaften, können jedoch im

Rechtsmittelverfahren durch eine **Begründung der Berufungsentscheidung** saniert werden (Stoll, BAO Kommentar, § 93, 973; VwGH 17.02.1994, 93/16/0117).

2. Unterhaltskosten

Der Berufungswerber begehrte die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltslasten seiner Kinder sp, Ma und J.. Hierzu ist zunächst zu bemerken, dass der Verfassungsgerichtshof die Bedenken des Berufungswerbers hinsichtlich des im Allgemeinen als "Familienbesteuerung" bezeichneten Normenkomplexes im Wesentlichen teilt und die für die

Einkommensteuer 1998 anzuwendenden Bestimmungen mit Erkenntnis vom 17.10.1997, G 168/6, G 285/96, aufgehoben hat (Die Wortfolge *"und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen"* in § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988, die Z 3 des § 33 Abs 4 und die Z 1 des § 34 Abs 7 EStG 1988 idF FamilienbesteuerungsG 1992 sowie die lit a der Z 3 des § 33 Abs 4 und die Z 1 und 2 des § 34 Abs 7 EStG 1988 idF StReformG 1993).

Der Berufungswerber war allerdings **nicht Beschwerdeführer und Anlassfall** im Sinne des Art 140 Abs 1 B-VG in den Verfahren, welche zu den maßgeblichen Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes in den jeweiligen Gesetzesprüfungsverfahren geführt haben. Es gilt daher für den Berufungswerber, was der Verfassungsgerichtshof in den genannten Erkenntnissen zur Weitergeltung der betroffenen Bestimmungen ausgesagt hat, nämlich dass die **Aufhebung erst mit 31. Dezember 1998 in Kraft tritt**.

Für das berufungsgegenständliche Jahr 1998 sind folglich die strittigen Bestimmungen weiterhin anzuwenden (**§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988**: „*Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge*“, **§ 34 Abs 7 Z 1 und 2 EStG 1988**: „*Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 4 Z 3 lit a abgegolten, .. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 4 Z 3 lit b abgegolten*“).

Der Gesetzgeber reagierte auf die Vorgaben des Höchstgerichtes mit dem Familienpaket 2000 (BGBl. I 79/1998) durch eine zweistufige, auf die Jahre 1999 und 2000 verteilte Anhebung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen. In der **ab 1. Jänner 1999** geltenden Fassung des § 34 Abs 7, BGBl. 1998/79, wird in der Ziffer 1 der leg.cit. festgelegt, dass Unterhaltsleistungen an Kinder durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls dem Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 4 Z 3 lit a und c abgegolten sind und zwar auch dann,

wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (gemäß § 106 Abs 3 EStG 1988) Anspruch auf diese Beträge hat.

Mit **Erkenntnis vom 30. November 2000** (B 1340/00) hat der VfGH das Familienpaket als **verfassungskonform** beurteilt, soweit es sich um die Abgeltung von Unterhaltslasten an haushaltzugehörige Kinder durch Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag handelt.

Hinsichtlich der ausreichenden einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen gegenüber nicht haushaltzugehörigen Kindern, hat der Gerichtshof am **27. Juni 2001** (B 1285/00) ebenfalls eine Entscheidung getroffen, indem er diese Beschwerde mit der Begründung abwies, dass der Gesetzgeber von Verfassung wegen nicht angehalten sei, für den Fall getrennt lebender Eltern höhere Leistungen vorzusehen. Soweit sich eine steuerliche Freistellung der Hälfte der Unterhaltszahlungen nicht aus den Transferleistungen ergibt, habe der im Einzelfall nötige Ausgleich **nicht im Steuerrecht** und **nicht im Zuge der Transferleistungen** zu geschehen, sondern durch Anrechnung eines entsprechenden Teiles der vom betreuenden Elternteil empfangenen Familienbeihilfe auf die Unterhaltspflicht des Unterhaltsleistenden. Ob und in welchem Ausmaß bei gegebenen Einkommensverhältnissen die Transferleistungen über den Unterhaltsabsetzbetrag hinaus zur Entlastung des Geldunterhaltspflichtigen berücksichtigt werden müssen, sei Sache der Zivilgerichte.

Der Berufungswerber selbst stellt außer Streit, dass die Vorgangsweise der Finanzverwaltung bei Erlassung der angefochtenen Bescheide gesetzeskonform war. Dieser ist allerdings der Ansicht, dass die von der Finanzverwaltung angewendeten Gesetzesbestimmungen verfassungswidrig sind. Der Unabhängige Finanzsenat ist an das im **Art. 18 Abs 1 B-VG** verankerte **Legalitätsprinzip** gebunden. Demzufolge hat die Rechtsmittelbehörde die maßgebenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes solange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören. Soweit sich der Berufungswerber in seinen Rechten beschwert fühlt, welche sich aus der Europäischen Menschenrechtskonvention ergeben, ist darauf hinzuweisen, dass der in der EMRK vorgezeichnete Rechtsweg offen steht.

Dem Berufungsbegehren war somit in diesem Streitpunkt der Erfolg zu versagen.

3. Arbeitszimmer

Gemäß **§ 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988** in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 201/1996) dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und

beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

a) Tatbestandsmerkmal "Arbeitszimmer"

Das Abzugsverbot erfasst zunächst die Aufwendungen für ein „**Arbeitszimmer**“. Der Gesetzgeber definiert den Begriff Arbeitszimmer nicht näher. *Zorn* (in *Hofstätter/Reichel*, Kommentar EStG 1988, § 20 Rz 6.1) sieht darin einen Raum, dem der Charakter eines Wohnraumes oder eines Büorraumes zukommt. Die Einrichtung des Arbeitzimmers hat den Erfordernissen des jeweiligen Berufes zu entsprechen. Schädlich hiefür sind Einrichtungsgegenstände, die eindeutig der Lebensführung dienen.

Nach der zur Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBI I Nr 201/1996 ergangenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurden Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann steuerlich berücksichtigt, wenn nach der Tätigkeit des Steuerpflichtigen die betriebliche oder berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers **notwendig** und der als Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich **ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt** und auch dementsprechend eingerichtet war (VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Diese Anforderungen an Aufwendungen für ein Arbeitszimmer (abgeleitet aus den Abzugsverboten des § 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit a EStG 1988) wurden durch die Einfügung der lit d in die oben genannte Bestimmung **nicht** beseitigt und bestehen neben den im § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 formulierten Voraussetzungen weiter (VwGH 25.02.2004, 2003/13/0124).

Ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers:

Im gegenständlichen Berufungsfall wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz vor Bescheiderlassung keine Ermittlungen darüber angestellt, ob das strittige Arbeitszimmer den oben angeführten gesetzlichen Anforderungen genügt. Erst im zweitinstanzlichen Verfahren wurde das Finanzamt aufgefordert, diesbezügliche Ermittlungen durchzuführen.

Ein Lokalaugenschein im Dezember 2005 ergab, dass dieser Raum zwischenzeitig nicht mehr als Arbeitszimmer genutzt wird. Festgestellt wurde ferner, dass der Raum nur durch eine Treppe innerhalb des Wohnungsverbandes erreichbar ist. Im Raum befanden sich zum Zeitpunkt der Besichtigung nur mehr Reste der ehemaligen Einrichtung, unter anderem Regale mit zahlreicher Fachliteratur und eine Besprechungsgarnitur. Die restliche Einrichtung wurde nach Angaben des Berufungswerbers in das neue Arbeitszimmer verbracht.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Feststellung des Sachverhalts durch die große Zeitspanne zwischen Abgabenjahr und Lokalaugenschein bzw die zwischenzeitige Verlegung des Arbeitsraumes erschwert wird. Auf Grund der Ermittlungsergebnisse ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass das strittige Arbeitszimmer nicht ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich vom Berufungswerber genutzt wurde. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass sich im angrenzenden Raum ein Spielzimmer befunden hat, da ausschließlich der Arbeitsraum selbst einer Prüfung zu unterziehen bzw zu beurteilen ist, ohne dass die Verwendung der angrenzenden Zimmer in die Betrachtung mit einfließt. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass das Arbeitszimmer zumindest nahezu ausschließlich betrieblich genutzt wurde.

Notwendigkeit des Arbeitszimmers:

Hinsichtlich der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten "Notwendigkeit" des Arbeitsraumes für die betriebliche oder berufliche Betätigung ist festzuhalten, dass die konkrete betriebliche/berufliche Verwendung ein Ausmaß erreichen muss, welches das Vorhandensein eines eigenen Arbeitszimmers rechtfertigt. Die Notwendigkeit ist zwar grundsätzlich kein Wesensmerkmal des Betriebsausgabenbegriffes, es handelt sich aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sicheren Nachprüfung durch Finanzbehörden entzieht. Dieses Abstellen auf die Notwendigkeit ist somit als eine Prüfung auf die tatsächliche betriebliche bzw berufliche Veranlassung zu sehen.

Der Berufungswerber verfügte hinsichtlich seiner Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nur über diesen einen Arbeitraum. Seine Aussage, dass er den Büraum im Unternehmen seines Arbeitgebers nur im Rahmen seiner nichtselbstständigen Tätigkeit genutzt habe, erscheint nahe liegend und glaubwürdig. Zudem schied der Berufungswerber im ersten Quartal 1999 aus diesem Unternehmen aus und hatte ab diesem Zeitpunkt nur mehr das häusliche Arbeitszimmer zur Einkunftszielung zur Verfügung.

Wie im Zuge des vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungsverfahrens festgestellt wurde, übte der Berufungswerber seine Tätigkeit als Gutachter und Unternehmensberater vornehmlich im häuslichen Arbeitszimmer aus. Der Berufungswerber konnte überdies an Hand der vorgelegten Unterlagen glaubhaft machen, dass der in diesem Raum verrichtete Arbeitsumfang ein Ausmaß erreichte, das das Vorliegen eines Arbeitszimmers erforderlich machte und nicht als geringfügig angesehen werden kann.

b) Tatbestandsmerkmal "Wohnungsverband"

Der einschränkende Norminhalt des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 umfasst nur solche Arbeitszimmer, die sich im **Wohnungsverband** befinden. Dieser unbestimmte Gesetzesbegriff bedarf einer Interpretation, die sich vornehmlich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelt hat. So liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn das Zimmer an sich nach der Verkehrsauflassung einen Teil der Wohnung (oder des Einfamilienhauses) darstellt. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist (VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176). Nach *Zorn* (in *Hofstätter/Reichel*, Kommentar EStG 1988, § 20 Rz 6.1) erstreckt sich der Wohnungsverband auf die wirtschaftliche Einheit. Ein Arbeitszimmer liegt daher im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück befindet.

Aus der Niederschrift über die Nachschau vom 18. Dezember 2005 geht hervor, dass das in Streit stehende Arbeitszimmer ausschließlich über eine, innerhalb der Wohnung gelegene Treppe erreichbar ist. Der Arbeitsraum liegt somit klar im Wohnungsverband.

Hiezu stellt sich jedoch die Frage, ob der Berufungswerber in den streitgegenständlichen Jahren überhaupt diesem Wohnungsverband angehörig war, denn der Berufungswerber hat sowohl in der Berufungsschrift als auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Jänner 2006 unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, seit dem Jahr 1997 aus privaten Gründen nicht mehr an der Familienwohnadresse Bg1, sondern bei seiner Lebensgefährtin wohnhaft zu sein. Somit habe sich nach Ansicht des Berufungswerbers das Arbeitszimmer außerhalb des (persönlichen) Wohnungsverbandes befunden.

Diese Aussage steht allerdings in Widerspruch zu den meldebehördlichen Eintragungen, wonach der Berufungswerber sowie seine Gattin in den berufungsgegenständlichen Jahren den gemeinsamen Hauptwohnsitz an der Adresse Bg1 hatten. Seit August 2003 wird als gemeinsamer Hauptwohnsitz die Adresse Bg3 angegeben. Auch die vom Berufungswerber vorgenommenen Eintragungen in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen der Jahre 1998 bis 2003 (Wohnadresse: "Bg1"; Familienstand: "*verheiratet*" und nicht "*dauernd getrennt lebend*") stimmen mit den meldebehördlichen Daten überein.

Im Vorhalt vom 15. Februar 2006 wurde der Berufungswerber auf diese widersprüchlichen Aussagen hingewiesen. Im Antwortschreiben vom 1. März 2006 relativierte der Berufungswerber seine ursprünglichen Aussagen dahingehend, indem er nunmehr vermeinte, dass "*die streitgegenständlichen Jahre von einer zumindest teilweisen Abwesenheit vom Familienwohnsitz geprägt*" gewesen wären. Der Berufungswerber sei in regelmäßigen Abständen, wenn auch nicht andauernd, am Familienwohnsitz anwesend gewesen. Nachdem er auch in regelmäßigen Abständen am Familienwohnsitz verkehrt sei, einerseits durch die

regelmäßige Nutzung des Büros und andererseits auch durch die regelmäßige Ausübung seiner väterlichen Pflichten, sei auch keine meldebehördliche Ummeldung erfolgt.

Diesen Angaben folgend, kann der Unabhängige Finanzsenat nicht erkennen, wieso der Berufungswerber im fraglichen Zeitraum nicht dem Wohnungsverband angehörig gewesen sein soll, auch wenn er sich tatsächlich nur teilweise dort aufgehalten haben soll, zumal durch seine unbestrittenen regelmäßigen Aufenthalte am Familienwohnsitz ein nicht unbedeutender **Zusammenhang zur privaten Lebensführung** hergestellt wurde. Genau diese Sachverhaltskonstellationen, die Berührungen mit dem privaten Umfeld eines Steuerpflichtigen erkennen lassen, beabsichtigte der Gesetzgeber mit Erlassung der lit. d des § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1988 zu erfassen. Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt nämlich darin, dass seine Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liegt, von der Behörde jedoch der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grund bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch von bestimmten Voraussetzungen abhängig macht (VwGH 27.05.1999, 98/15/0100).

Der Gesetzgeber spricht darüber hinaus lediglich von einem in einem Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, nicht jedoch vom **eigenen** Wohnungsverband. Selbst wenn sich der Berufungswerber aus familiären Gründen generell nicht im Wohnhaus seiner Familie aufgehalten hätte, würden seine Ausführungen dennoch ins Leere gehen, da dadurch eine private Nutzung des Arbeitsraumes durch seine Angehörigen und Bewohner des Hauses ebenso wenig ausgeschlossen gewesen wäre, wie ein Arbeitszimmer im eigenen Wohnungsverband.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates war somit der strittige Arbeitsraum im Wohnungsverband gelegen und fällt damit unter den Anwendungsbereich des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988.

c) Tatbestandsmerkmal 'Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit'

Einkunftsquellenbezogene Betrachtung:

Weiteres Tatbestandsmerkmal bildet der **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit** des Steuerpflichtigen. Im Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 98/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof in Anwendung einer verfassungskonformen Interpretation des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 ausgesprochen, dass dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 nur aus der **Sicht der einen Einkunftsquelle** zu bestimmen ist. Ist die Einkunftsquelle ein Betrieb, stellt das Tatbestandsmerkmal der gesamten

(betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit auf die gesamte Betätigung im Rahmen dieses einen konkreten Betriebes ab. Steht das Arbeitszimmer mit einer beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang, ist ebenfalls nur auf die gesamte Betätigung im Rahmen der einen konkreten beruflichen Beschäftigung abzustellen.

Diese einkunftsquellenbezogene Betrachtungsweise erfordert bei mehreren Tätigkeiten zunächst eine Beurteilung, ob nur eine einzige oder mehrere, eigenständige Einkunftsquellen vorliegen, wobei jene Tätigkeitsbereiche innerhalb einer Einkunftsart, die in einem engen **sachlichen Wirkungszusammenhang** stehen einer einzigen Einkunftsquelle zuzuordnen sind und zwar auch dann, wenn sie nach außen in unterschiedlichen Leistungen in Erscheinung treten. Diese Beurteilung hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung zu erfolgen.

Die Einkünfte des Berufungswerbers aus selbständiger Arbeit setzen sich aus den Tätigkeiten als Unternehmensberater, Gutachter, Aufsichtsrat und Vortragender zusammen. Es ist daher zu prüfen, ob diese in einem derart engen Sachzusammenhang stehen, der eine Zuordnung zu einer einzigen Einkunftsquelle rechtfertigt.

Der Berufungswerber war in den Streitjahren sowohl als Aufsichtsrat bei der BankC, der BankB und der BankA als auch als Vortragender auf dem Gebiet des Rechnungswesens und Finanzierung an der Johannes Kepler Universität Linz tätig. Nach Befragung des Berufungswerbers gab dieser bekannt, dass diese Tätigkeiten in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen und somit mit der Gutachter- und Beratertätigkeit eine einzige Einkunftsquelle bilden.

Wird nun wie im gegenständlichen Fall, ein Arbeitszimmer im Rahmen einer Einkunftsquelle für mehrere Tätigkeiten genutzt, die jeweils unterschiedlichen Berufungsbildern zuzuordnen sind, so wird nach allgemeiner Verwaltungspraxis (siehe LStR 2000, Rz 332) anhand der Einnahmen beurteilt, welche Tätigkeit überwiegt. Eine Beurteilung nach dem Einnahmenschlüssel hat sich allerdings an **nachhaltig bestehenden Verhältnissen** zu orientieren. Atypisch abweichende einzelne Jahresergebnisse führen somit zu keiner unterschiedlichen Betrachtung, wenn eine Betrachtung der nachhaltigen Ergebnisse nach dem Einnahmenschlüssel für oder gegen das Vorliegen eines Mittelpunktes im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 spricht.

Nach vorliegender Aktenlage hat der Berufungswerber am **26. Juni 1997 das Gewerbe des Vermögensberaters** angemeldet. Ab diesem Zeitpunkt erzielte er folgende Einnahmen:

Jahr	Einnahmen aus der Tätigkeit als	Einnahmen aus Gutachter
------	---------------------------------	-------------------------

	Vortragender und Aufsichtsrat	und Unternehmensberatertätigkeit
1997	85.866,- S	70.080,- S
1998	80.165,- S	0,00 S
1999	75.599,- S	424.000,- S
2000	18.000,- S	1.558.700,- S
2001	15.000,- S	490.000,- S
2002	15.000,- S	68.113,- S

Aus dieser Aufstellung ergibt sich hinsichtlich einer Gewichtung der jeweiligen Einnahmen in den Jahren 1997 und 1998 ein Überwiegen der Tätigkeiten als Vortragender und Aufsichtsrat. Demgegenüber zeigt sich in den Folgejahren eine deutliche und nachhaltige Zunahme der Einnahmen betreffend Beratungstätigkeit.

Darüber hinaus ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bei der Beurteilung, welche Tätigkeiten innerhalb der Einkunftsquelle den Schwerpunkt bilden, **nicht alleine auf die jeweiligen Einnahmen abzustellen**, sondern auch auf die **tatsächlichen Umstände**, die zu diesen Ergebnissen führten, Bedacht zu nehmen. Die im Zuge des Ermittlungsverfahrens vorgelegten Unterlagen belegen, dass der Berufungswerber in den streitgegenständlichen Jahren aktiv an der Erzielung von Einnahmen aus der Berater- und Gutachtertätigkeit bemüht war, was schließlich auch die Ergebnisse der nachfolgenden Jahre bewiesen haben. Der Umstand, dass einige Geschäftsanbahnungsversuche letztendlich scheiterten, darf dem Berufungswerber nicht zu seinem steuerlichen Nachteil angelastet werden.

Es erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat zudem sachlich nicht gerechtfertigt, den Aufwendungen für das Arbeitszimmer des Jahres 1998 allein aus dem Blickwinkel fehlender Einnahmen die Anerkennung als Betriebsausgaben zu versagen. Es ist nicht nachvollziehbar, warum Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Falle der erwiesenen Erforderlichkeit und ausschließlichen betrieblichen bzw beruflichen Veranlassung vom objektiven Nettoprinzip, das als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips gilt, ausgenommen sein sollten. Ein darüber hinausgehendes Abzugsverbot sieht *Zorn* als verfassungsrechtlich bedenklich (in: *Hofstätter/Reichel*, Kommentar EStG 1988, § 20 Rz 6.1).

In diesem Zusammenhang hat der BFH ausgesprochen (BFH 02.12.2005, VI R 63/03, Anmerkung: das deutsche Einkommensteuergesetz enthält eine der österreichischen Rechtslage ähnliche Regelung), dass "Aufwendungen, die in einem

Veranlassungszusammenhang mit Einnahmen stehen, die erst für die Zukunft ins Auge gefasst sind, nur abgezogen werden dürfen, soweit die tatbestandlichen Voraussetzungen dafür im Zeitpunkt der späteren Einnahmeerzielung voraussichtlich erfüllt sein werden.“

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt daher auf Grund des festgestellten Sachverhalts zu der Überzeugung, dass innerhalb der Einkunftsquelle des Berufungswerbers die Tätigkeit als Gutachter bzw Unternehmensberater den maßgeblichen Schwerpunkt bildet.

Mittelpunkt der Einkunftsquelle:

In einem nächsten Schritt verlangt der Gesetzgeber die Feststellung des **Mittelpunkts dieser Einkunftsquelle**. Hierzu vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem **materiellen Schwerpunkt** zu beurteilen ist. Die Abzugsfähigkeit ist nicht gegeben, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird. Im Zweifelsfall wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176; 28.11.2000, 99/14/0008; 19.12.2000, 99/14/0283).

Hinsichtlich der Tätigkeit als Aufsichtsrat und Vortragender an der Universität ist auf die dazu bereits ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, der den materiellen Schwerpunkt bei diesen Tätigkeiten außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers sieht (VwGH 20.01.1999, 98/13/0132; 24.06.2001, 2001/15/0052; 03.07.2003, 99/15/0177).

Während bezüglich der Tätigkeit als Gutachter in Rechtsprechung und Lehre Einigkeit darüber besteht, dass der materielle Schwerpunkt im Arbeitszimmer liegt, lässt sich der Mittelpunkt der Beratertätigkeit nicht ohne nähere Sachverhaltsfeststellungen feststellen, da es darauf ankommt, welche Beratungsleistungen und vor allem wo diese erbracht wurden. Der Verwaltungsgerichtshof (08.05.2003, 2000/15/0176) hat im Falle eines Versicherungsvertreters ausgesprochen, dass bei dieser Tätigkeit die zeitliche Komponente nicht außer Acht gelassen werden darf und es daher einer ausreichenden Ermittlung des Sachverhalts bedarf.

Die Ermittlungsergebnisse des Unabhängigen Finanzsenates zeigen, dass die schwerpunktmäßige Tätigkeit des Berufungswerbers darin lag, die erforderlichen Unterlagen als Grundlage für die Unternehmensberatungen (Bilanz- und Finanzanalyse, Optimierungsrechnungen) zu erstellen, diesbezügliches Literaturstudium zu betreiben und Lösungsvorschläge für die Unternehmen zu entwickeln. Diese Tätigkeiten wurden nach Aussage des Berufungswerbers vornehmlich im häuslichen Arbeitszimmer verrichtet. Zur Untermauerung seiner Behauptungen legte der Berufungswerber zahlreiche Unterlagen vor und nannte konkret die Auftraggeber.

Dieser Behauptung kann grundsätzlich nichts entgegengesetzt werden, da die oben beschriebenen Leistungen in der Regel nur in einem Arbeitszimmer mit entsprechender Ausstattung vorgenommen werden können, zumal es sich dabei im Wesentlichen um Vorbereitungsarbeiten für erhoffte, künftige Aufträge handelte. Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit den im Fahrtenbuch ersichtlichen Reisebewegungen des Berufungswerbers.

Neben den Fahrten zur Universität und zu den Aufsichtsratsitzungen weist der Berufungswerber nur Reisebewegungen in einem eingeschränkten Ausmaß auf, was darauf schließen lässt, dass der Berufungswerber den Arbeitsraum auch in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte seiner selbständiger Tätigkeit benutzt hat und der Schwerpunkt der Beratungstätigkeiten vornehmlich im häuslichen Arbeitszimmer gelegen war.

Abschließend kann somit festgehalten werden, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs 1 Z 2 lit d zweiter Satz EStG 1988 für die Abzugsfähigkeit des streitgegenständlichen Arbeitszimmers erfüllt sind.

Die erstinstanzlichen Bescheide begründete die Abgabenbehörde erster Instanz damit, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorliegen würden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden würde. Da diese Voraussetzung nicht gegeben seien, könnten die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Hiezu ist zu bemerken, dass der Berufungswerber Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielte und die Aufwendungen im Rahmen dieser Einkunftsart als Betriebsausgaben und nicht im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Werbungskosten geltend gemacht hat. Des Weiteren ist wie aus oben dargelegter rechtlichen Würdigung ersichtlich, der Rechtsansicht des Finanzamtes nicht beizupflichten, da die Frage nach dem Mittelpunkt einer Tätigkeit eine einkunftsquellenbezogene Beurteilung und keine Gesamtbetrachtung verlangt.

Aus den dargelegten Gründen war daher dem Berufungsbegehren in diesem Punkt stattzugeben.

4. Alleinverdienerabsetzbetrag

§ 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr 79/1998 räumt nicht nur einem Steuerpflichtigen, der gegenüber seinem Ehegatten unterhaltpflichtig ist unter bestimmten Voraussetzungen einen **Alleinverdienerabsetzbetrag** ein, sondern darüber hinaus auch einem Alleinverdiener mit mindestens einem Kind, der mit seiner Partnerin in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt:

"Einem Alleinverdiener steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 5000,- S jährlich zu. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-) Partners nicht erforderlich.

Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs 1), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe) Partner (§ 106 Abs 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs 1) Einkünfte von höchstens 60.000,- S jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 30.000,- S jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs 1 Z 10 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen."

Demnach müssen für die Zuerkennung des **Alleinverdienerabsetzbetrages bei Ehegatten** folgende **kumulativ zu erfüllende Tatbestandsmerkmale** vorliegen:

- mehr als **sechs Monate** im Kalenderjahr **verheiratet**,
- **unbeschränkte Steuerpflicht** des Ehegatten (Ausnahme für Steuerpflichtige iSd § 1 Abs 4),
- **nicht dauernd getrennt lebend** und
- keine Überschreitung der entsprechenden **Einkunftsgrenzen** durch den Ehepartner

Neben dem zeitlichen Kriterium einer mindestens sechs Monate dauernden Beziehung, verlangt der Gesetzgeber ausdrücklich auch eine **aufrechte Haushaltsgemeinschaft**. Das Tatbestandsmerkmal "nicht dauernd getrennt lebend" stellt darauf ab, dass derjenige, der den Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht bei aufrechter Ehe auch **tatsächlich** in Gemeinschaft mit seinem Ehepartner lebt. Ausgeschlossen vom Alleinverdienerabsetzbetrag sind somit Personen, die Unterhalt an einen dauernd getrennt lebenden Partner oder an einen geschiedenen Ehegatten leisten (vgl. *Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl*, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, 511). Ein dauerndes Getrenntleben wird dann anzunehmen sein, wenn ein Ehepartner die gemeinsame Wohnung verlässt und getrennt von seinem Ehegatten, ohne eine eheliche Gemeinschaft mit diesem wieder aufzunehmen, auf Dauer seinen Aufenthalt in einer anderen Wohnung nimmt. Gegenseitige Besuche rechtfertigen nicht die Annahme einer dauernden Gemeinschaft (VwGH vom 15.02.1984, 83/13/0153).

Der Berufungswerber hat mehrmals, nämlich sowohl in seinen Berufungsschriften als auch im Zuge der Nachschau (Niederschrift vom 18. Dezember 2005) bzw in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Jänner 2006 ausdrücklich festgehalten, dass er seit Herbst 1997

aus privaten Gründen nicht mehr im gemeinsamen Familienwohnhaus Bg1, sondern in Bg2 bei seiner Lebensgefährtin wohnt. Eine aufrechte Lebens- und Haushaltsgemeinschaft mit seiner Ehegattin während der berufungsgegenständlichen Jahre wird mit dieser Aussage unstrittig verneint. Damit fehlt allerdings eine der gesetzlich geforderten Voraussetzungen für den **Alleinverdienerabsetzbetrag hinsichtlich seiner ehelichen Beziehung**, nämlich die des "nicht dauernd getrennt Lebens". Seine eheliche Beziehung vermittelt dem Berufungswerber somit **keinen Anspruch** auf den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Hinsichtlich seiner Lebensgemeinschaft mit Frau UF ist weiters zu prüfen, ob dem Berufungswerber für diese Beziehung ein Anspruch auf den **Alleinverdienerabsetzbetrag** zusteht. Bei **nichtehelichen Lebensgemeinschaften** verlangt der Gesetzgeber die kumulative Erfüllung folgender Tatbestandselemente:

- mindestens ein **Kind iSd § 106 Abs 1 EStG 1988**, wobei als Kinder im Sinne des § 106 Abs 1 solche Kinder gelten, *"für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 Z 3 lit a zusteht."*
- mehr als **sechs Monate** im Kalenderjahr in einer **Partnerschaft** (§ 106 Abs 3) lebend, wobei **§ 106 Abs 3** den (Ehe)Partner als eine Person umschreibt, *"mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist oder mit der er mit mindestens einem Kind (Abs 1) in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt"*,
- **unbeschränkte Steuerpflicht** des Partners (Ausnahme für Steuerpflichtige iSd § 1 Abs 4),
- die **Höhe der Einkünfte** des Partners im Kalenderjahr darf den Betrag von 60.000,- S nicht überschreiten.

Während das Tatbestandsmerkmal "Kind iSd § 106 Abs 1" durch Verknüpfung mit dem Kinderabsetzbetrag klar bestimmbar ist, ist das Tatbestandsmerkmal "eheähnliche Gemeinschaft" nicht ohne weiteres erfassbar. Während bei Ehegatten gesetzlich ausdrücklich auf ein nicht dauerndes Getrenntleben hingewiesen wird, ergibt sich die Voraussetzung der aufrechten Haushaltsgemeinschaft bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften aus der Begriffsbestimmung der eheähnlichen Gemeinschaft. Das in § 106 Abs 3 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal der **eheähnlichen Gemeinschaft** verlangt nämlich nach ständiger Rechtsprechung (zB 23.10.1997, 96/15/0176, 0177) ein Zusammenleben in einer Lebensgemeinschaft, wozu auch eine Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft gehört. Dabei könne aber das eine oder andere dieser Merkmale fehlen. Das Wohnen in gemeinsamer Wohnung mit gemeinsamem Kind lasse aber auf das Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft schließen.

Nach Angaben des Berufungswerbers ist dieser seit Herbst 1997 nicht mehr am Familienwohnsitz, sondern bei seiner Lebensgefährtin wohnhaft. Das gemeinsame Kind wurde im Jahr 1995 geboren und vermittelte der unbeschränkt steuerpflichtigen Lebensgefährtin Anspruch auf Familienbeihilfe und in Folge nach § 33 Abs 4 Z 3 lit a EStG 1998 auch auf den Kinderabsetzbetrag. Auf Grund des festgestellten Sachverhalts kann somit von einer eheähnlichen Gemeinschaft im Sinne des § 106 Abs 3 EStG 1988 ausgegangen werden, die in den Streitjahren auch mehr als sechs Monate bestanden hat. Nach dem Einkommensteuerbescheid 1998 vom 20. März 2001 erzielte Frau UF im Jahr 1998 Einkünfte in der Höhe von 25.010,- S und nach dem Einkommensteuerbescheid 1999 vom 7. März 2001 im Jahr 1999 Einkünfte im Ausmaß von 81.113,- S.

Aus dieser Sachlage ergibt sich ein **Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag für das Jahr 1998**, da in diesem Jahr die maßgebliche Einkunftsgrenze nicht überschritten wurde. Im Jahr 1999 erzielte die Lebensgefährtin allerdings Einkünfte von mehr als 60.000,- S, sodass der Berufungswerber im Jahr 1999 nicht als Alleinverdiener im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu beurteilen war.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 war daher insoweit abzuändern.

5. Unterhaltsabsetzbetrag

Gemäß **§ 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG 1988** steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leistet, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, ein **Unterhaltsabsetzbetrag** von 350,- S monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltsgerehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 525,- S monatlich zu.

In den steitgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden wurde jeweils ein Unterhaltsabsetzbetrag in der Höhe von 4.200,- S für seinen Sohn MF steuermindernd berücksichtigt. Auf Grund der im Zuge des Berufungsverfahrens festgestellten, gegenüber den Erstbescheiden veränderten Sachlage, vermittelte ihm sein Sohn MF keinen Anspruch auf Berücksichtigung eines Unterhaltsabsetzbetrages, da die gesetzlichen Voraussetzungen nicht gegeben sind.

Hinsichtlich seiner Kinder SP und JP sind hingegen die Voraussetzungen zur Gewährung eines Unterhaltsabsetzbetrages ab Februar 1998 erfüllt. Nach Aktenlage leistete der Berufungswerber monatliche Unterhaltszahlungen. Da beide Kinder in den berufungsgegenständlichen Jahren weder dem Haushalt des Berufungswerbers zugehörig waren, noch ihm oder seiner Lebensgefährtin Familienbeihilfe für beide Kinder gewährt

wurde, besteht ein Anspruch auf Berücksichtigung eines Unterhaltsabsetzbetrages und zwar für das Jahr 1999 für den Sohn sp im Ausmaß von 350,- S monatlich (= 4.200,- S jährlich) bzw. für die Tochter J. 525,- S monatlich (= 6.300,- S jährlich) . Hinsichtlich des Jahres 1998 ist der Unterhaltsabsetzbetrag nur für elf Monate zuzusprechen, da der Berufungswerber im Monat Jänner 1998 noch die Familienbeihilfe für beide Kinder erhielt.

Die strittigen Bescheide waren daher in diesem Punkt abzuändern.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 31. Mai 2006