



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 21. April 2011 sowie vom 25. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt R Urfahr, vertreten durch FA, vom 21. März 2011 betreffend Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 und Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 sowie vom 17. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung hinsichtlich **Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008** sowie **Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008** wird als unbegründet abgewiesen.

Die diesbezüglich angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend **Einkommensteuer 2009** wird im Sinne der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird **vorläufig** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommensteuer 2009 (vorläufig)

	2009
Gesamtbetrag der Einkünfte	40.732,72 €
Einkommen	39.655,54 €

Einkommensteuer	10.825,16 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 12.014,75 €

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

Entscheidungsgründe

In seinen **Einkommensteuererklärungen** der Jahre 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 beantragte der Berufungswerber unter anderem die Berücksichtigung folgender Ausgaben:

Werbungskosten

	2005	2006	2007	2008	2009
Doppelte HH-Führung	4.735,00	4.735,00	4.735,00	5.680,00	5.660,67

In den jeweiligen **Einkommensteuerbescheiden** wurden diese Aufwendungen zunächst erklärungsgemäß berücksichtigt.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 31. März 2009** wurde der Berufungswerber aufgefordert, die Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen betreffend die Jahre 2007 und 2008 durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen und Belege nachzuweisen.

Im **Antwortschreiben vom 24. April 2009** gab der Berufungswerber bekannt, dass sich seine Familie in K befinden würde. In J hätte er einen Zweitwohnsitz (Arbeitsstätte in Linz). Während der Woche würde er im eigenen Haus in J wohnhaft sein.

Die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung seien im Jahr 2007 von 4.735,00 € auf den Betrag von 5.093,60 € abgeändert worden.

Diese Aufwendungen würden sich aus Strom, Heizung, Gebäude-Versicherung, Heizöl und Wasser/Kanal/Müll sowie Familienheimfahrten zusammensetzen.

Abfrage ZMR:

- < HWS J: 21.8.1997 – 06.12.2001
- < NWS J: 06.12.2001 – 21.03.2002 (J 252)
- < NWS J: 21.03.2002 – laufend (Kr 17)

< HWS K: 10.12.2001 – laufend (auch Gattin dort wohnhaft)

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 11. November 2010** wurde der Berufungswerber aufgefordert, die Gewinnermittlung für das Jahr 2009 vorzulegen. Weiters seien die Instandhaltungskosten Gebäude in Höhe von 7.292,14 € belegmäßig nachzuweisen.

Mit **Eingabe vom 17. Jänner 2011** wurden die geforderten Daten übermittelt.

Mit Bescheid über die **Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009** (gem. § 299 BAO) wurde der Bescheid vom 24. August 2010 aufgehoben.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 17. Jänner 2011** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 neu festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Kosten für die Adaptierung des Behandlungsumfeldes nur in Höhe von 1.652,14 € anerkannt werden hätten können. Die Kosten für Eigenregie (5.640,00 €) würden keine Betriebsausgaben darstellen. Betriebsausgaben seien Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien. Dies würde auch einen Wertabgang in Geld oder Geldeswert voraussetzen.

Mit Eingabe vom **25. Jänner 2011** erhob der Berufungswerber **Berufung** gegen den Bescheid 2009 vom 17. Jänner 2011.

Es werde die Berücksichtigung der Anschaffung eines Therapiegerätes lt. Rechnung vom 1. September 2009 (538,90 €) sowie Korrektur Adaptierung Behandlungsumfeld (1.425,00 €) beantragt.

Mit **Bescheid-Mängelbehebungsauftrag vom 31. Jänner 2011** wurde der Berufungswerber aufgefordert, nachfolgende Mängel zu beheben:

- Fehlen eines Inhaltserfordernisses
- Sonstiges, und zwar

< Vorlage einer Prognoserechnung hinsichtlich der Tätigkeit im Bereich Energetik über einen Zeitraum von 20 Jahren.

< Bekanntgabe der Räume im Wohnhaus, die für die Ausübung dieser Tätigkeit benutzt würden.

< Nach der Aktenlage hätte die Gattin letztmalig im Jahr 2000 Einkünfte bezogen, d.h. für die nachfolgenden Jahre wäre von einer privaten Veranlassung der Beibehaltung des Familienwohnsitzes auszugehen. Es werde ersucht, hierzu ausführlich Stellung zu beziehen. Warum sei die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung bzw. nach J unzumutbar.

Mit **Eingabe vom 4. Februar 2011** wurde hierauf wie folgt geantwortet:

< Prognoserechnung:

	Einnahmen	Ausgaben
2010	1.296,00	4.000,00
2011	1.500,00	500,00
2012	2.000,00	500,00
2013	7.000,00	500,00
2014-2020	7.000,00	500,00
2020-2030	20.000,00	500,00
Behandlungsraum	18 m ²	
Behandlungsumfeld außen	60 m ²	
Garten, Gloriette	10 m ²	

Eine private Veranlassung für die Beibehaltung eines dauernden Familienwohnsitzes hätte nicht bestanden, da die Gattin beabsichtigt hätte, in die Erwerbstätigkeit wieder einzusteigen und der für sie immer bestandene Wohnort K, nach dem Pflichtschulbeginn der Kinder, ihrerseits die Verlegung des Familienwohnsitzes außer Frage gestellt hätte.

Ihr Aufgabenbereich im Wohnort der Eltern und der Großmutter sei es auch gewesen, Besorgungen und Hilfsdienste zu tätigen.

Solle künftig eine dauernde Beibehaltung der Absetzbarkeit für doppelte Haushaltsführung nicht möglich sein, würde sich der Berufungswerber für die vergangene und letztmalige Unterstützung bedanken. Nach Ablauf der Pflichtschule der Kinder würde die Gattin innerhalb der nächsten zwei Jahre in die Erwerbstätigkeit zurückkehren. Es werde aber als absolut nicht zumutbar gesehen, die Kinder vor dem Pflichtschulende in einen Schulwechsel zu zwingen. Die tatsächlichen Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung seien jedoch gegeben und hätten absolut keine private Veranlassung.

Mit **Eingabe vom 25. Jänner 2011** regte der Berufungswerber an, das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2008 wieder aufzunehmen (Berücksichtigung weiterer Sonderausgaben für Wohnraumschaffung in Höhe von 15.034,00 €).

Im Februar 2011 wurde eine **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre 2005 bis 2009 durchgeführt (Schlussbesprechung am 1. März 2011).

In der **Niederschrift** über die Schlussbesprechung bzw. im **Bericht** über das Ergebnis der Außenprüfung wurden folgende streitgegenständliche Feststellungen festgehalten (1. März 2011):

Tz. 1 Doppelte Haushaltsführung:

Bisher seien jährlich Kosten für doppelte Haushaltsführung für den Nebenwohnsitz in J geltend gemacht worden. Insbesondere seien sämtliche Betriebskosten für das Haus in J sowie wöchentliche Familienheimfahrten zum Hauptwohnsitz nach K abgesetzt worden. Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 4. Februar 2011 würde die Gattin beabsichtigen, in die Erwerbstätigkeit wieder einzusteigen. Für die Gattin würde eine Verlegung des Familienwohnsitzes des immer bestandenen Wohnortes K nach dem Pflichtschulbeginn der Kinder außer Frage stehen.

Gem. Rz 344 LStR sei bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsorthes dann keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200,00 € erzielen würde oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien. Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder würde nach Rz 345 LStR als alleiniges Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht ausreichen. Ebenso würden keine wirtschaftlichen Gründe vorliegen, die eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsorth unzumutbar machen würden.

Die Gattin würde seit dem Jahr 2000 keine Einkünfte mehr erzielen. Für sie würde eine Verlegung des Familienwohnsitzes außer Frage stehen. Insgesamt würden somit keine Umstände vorliegen, die aus steuerlicher Sicht eine doppelte Haushaltsführung rechtfertigen würden. Die bisher geltend gemachten Aufwendungen seien daher privat veranlasst.

Tz. 2 Tätigkeit als Energetiker:

Mit 12. Februar 2009 hätte der Berufungswerber neben der hauptberuflichen Tätigkeit als Angestellter mit der Tätigkeit als Energetiker (Holistische Energiearbeit, Hilfestellung zur Erreichung energetischer Ausgewogenheit) begonnen. Der Verlust 2009 lt. Erklärung hätte 10.862,28 € betragen. Bei einer Nachbescheidkontrolle sei dieser auf 5.222,28 € korrigiert worden. Gegen diese neue Erstentscheidung sei am 17. Jänner 2011 berufen und die Berücksichtigung zusätzlicher Kosten iHv 1.963,90 € (davon 538,90 € für Material und 1.425,00 € für Aushilfe Familienangehörige) beantragt worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Veranlagungen seien ab 2009 vorläufig durchzuführen, wobei die Tätigkeit als Energetiker vorläufig als Liebhaberei einzustufen sei (§ 1 Abs. 2 L-VO).

Die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden könne, sei grundsätzlich erst nach Ablauf eines nach der jeweiligen Lagerung des Einzelfalles tauglichen Beobachtungszeitraumes möglich. Ein solcher Beobachtungszeitraum sei jedoch entbehrlich, wenn nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung eines Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum von vornherein aussichtslos erscheine.

Die am 4. Februar 2011 vorgelegte Prognoserechnung würde für 2010 nochmals einen Verlust iHv 2.700,00 € aufweisen und bereits ab dem Jahr 2011 von steigenden Gewinnen ab 1.000,00 € ausgehen. Die Prognoserechnung sei jedoch hinsichtlich Einnahmen zu optimistisch, da bei einem Stundensatz von 36,00 € und der zur Verfügung stehenden Zeit Einnahmen von 20.000,00 € ab dem Jahr 2020 unrealistisch erscheinen würden. Weiters werde von gleichbleibenden Ausgaben ab dem Jahr 2011 von 500,00 € ausgegangen, welche bereits aufgrund von Fixkosten wie z.B. Sozialversicherungsbeiträge, Telefon/Internet und AfA jeweils zu niedrig sein würden. Darüber hinaus seien anteilige Betriebskosten des Energetikraumes im Wohngebäude sowie Kosten für weitere Fortbildungskurse nicht berücksichtigt.

Nach den festgestellten Sachverhalten sei es unwahrscheinlich, dass bei der Tätigkeit als Energetiker jemals ein Gesamtüberschuss der Einnahmen in einem absehbaren Zeitraum erwirtschaftet werde. Die Veranlagungen ab 2009 würden daher vorläufig erfolgen, wobei die Verluste aus der Tätigkeit als Energetiker vorläufig nicht anerkannt würden.

Für den Fall, dass die Tätigkeit zu einem späteren Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzuerkennen sein werde, wären aufgrund der Berufung zusätzliche Kosten iHv 538,90 € zu berücksichtigen. Der Betrag von insgesamt 1.425,00 € für Tätigkeiten von Familienangehörigen wäre nicht anzuerkennen, da die Belege im Nachhinein datiert mit 31.12.2009 ausgestellt worden seien und ein Zahlungsfluss nicht nachvollziehbar sei. Weiters wären Errichtungskosten für die Holzterrasse bzw. der Gartengloriette (2006 bis 2008) zu aktivieren. Es würde sich demnach für 2009 ein Verlust von 4.509,55 € ergeben.

Tz. 3 Wiederaufnahmeantrag 2008:

Am 25. Jänner 2011 sei ein Antrag auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO gestellt worden, da Sonderausgaben für Wohnraumschaffung iHv 15.034,00 € bisher nicht berücksichtigt gewesen seien.

Diese Sonderausgaben würden nunmehr lt. Antrag berücksichtigt werden.

Mit **Datum 9. März 2011** übermittelte der Berufungswerber die unterfertigte Niederschrift sowie folgende **Ergänzungen**:

Tz. 1 Doppelte Haushaltsführung:

Die Absetzbarkeit der doppelten Haushaltsführung sei seitens des Berufungswerbers unwissentlich erfolgt, da er der Meinung gewesen sei, dass die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung jedenfalls gegeben seien. Für die nicht bestehenden gesetzlichen Voraussetzungen lt. Niederschrift werde darauf hingewiesen, dass in den letzten 5 Jahren mehrmals eine Prüfung samt beigestellten Unterlagen mit Nachvollziehbarkeit der dargestellten Aufwände erfolgt sei.

Eine verlässliche Planbarkeit des Familienhaushaltes sei nicht gegeben gewesen, da die Familie nicht reagieren hätte können, um die Steuerreduzierung durch eine Erwerbstätigkeit der Gattin bereits früher auszugleichen. Die rückwirkende Änderung für bereits anerkannte Absetzbarkeit würde die Familie sehr hart treffen. Es werde gebeten, von einer Aufrollung der letzten 5 Jahre abzusehen (eventuell nur die letzten 2 Jahre).

Tz. 2 Energetik Erwerbstätigkeit:

Die vorgelegte Prognoserechnung, basierend auf einen Irrtum des Berufungswerbers, würde 2010 lediglich einen Verlust von ca. 1.200,00 € aufweisen (Rechenfehler bei Addition der Ausgaben).

Die nach der Einführung geringen Stundensätze würden künftig für 2011 einen Energieausgleich für 63,00 € berücksichtigen. Die Betriebskosten für Energetikraum würden künftig weiterhin gering gehalten und Fortbildungskosten durch abgeschlossene Ausbildungen seien nicht vorgesehen und würden daher künftig nicht anfallen. Zeitaufwände für diese nebenberufliche Arbeit würden sich unbeschränkt nach Bedarf und Belieben einteilen lassen. Die Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes sei mit maximal pessimistisch angesetzter Willkür festgeschrieben worden. Auskünfte des Berufungswerbers hätten keine einzige Berücksichtigung gefunden.

Es sei legitim, zu Beginn der Betriebsgründung, wie in jedem anderen Betrieb, Verluste tätigen zu dürfen.

Nach **Wiederaufnahme der Verfahren** hinsichtlich Einkommensteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 wurden die Einkommensteuern der jeweiligen Jahre mit **Einkommensteuerbescheiden vom 21. März 2011** entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung festgesetzt.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

Hinsichtlich der Begründung der einzelnen Sachbescheide wurde auf eine zusätzliche Begründung verwiesen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 21. März 2011** wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 17. Jänner 2011 geändert. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Niederschrift der Betriebsprüfung verwiesen.

Mit Eingabe vom **21. April 2011 wurde Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2008 und den damit verbundenen Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 21. März 2011 eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 303 Abs. 4 BAO eine Wiederaufnahme von Amts wegen in allen Fällen zulässig sei, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Da seit der erstmaligen Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung im Jahr 2002 keine Änderung der Verhältnisse stattgefunden hätte, würden auch keine neuen Tatsachen hervorgekommen sein können, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Eine andere rechtliche Würdigung der dem Finanzamt seit 2002 bekannten Umstände würde jedenfalls keinen Wiederaufnahmegrund darstellen.

Die Gattin des Berufungswerbers würde sich der Kindererziehung und Betreuung der in der Nachbarschaft lebenden Eltern und der Großmutter widmen. Die Kinder würden die Schule am Familienwohnsitz besuchen. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort sei somit nicht zumutbar gewesen, da am Familienwohnsitz einerseits unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und andererseits auch die Eltern und die Großmutter der Gattin des Berufungswerbers in unmittelbarer Nähe (200 m Entfernung) des Familienwohnsitzes in K leben würden.

Die Großmutter sei im gegenständlichen Zeitraum pflegebedürftig gewesen und sei im Jänner 2010 94-jährig verstorben. Auch die Eltern von der Gattin (sie sei die einzige Tochter) hätten deren Unterstützung gebraucht. Dem Vater seien 2009 künstliche Kniegelenke implantiert worden.

Mit Eingabe vom 21. April 2011 wurde ein **Antrag auf Vorlage der Berufung** vom 21. Jänner 2011 (Anm. Referent: richtig Berufung vom 25. Jänner 2011) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingereicht.

Neben dem Berufungsbegehren werde die Berücksichtigung der im Zuge der Betriebsprüfung nicht anerkannten Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 3.372,00 € sowie die Berücksichtigung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung von 2.729,67 € beantragt (eine Übersiedlung der gesamten Familie sei aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar gewesen).

Weiters werde die Anerkennung des Verlustes aus Gewerbebetrieb in Höhe von – 5.222,28 € beantragt.

Gemäß § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 würden jedenfalls innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Auftreten von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung Einkünfte vorliegen (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum werde durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes sei unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen sei. Ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes dürfe nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet werde. Der Berufungswerber würde keinesfalls beabsichtigen den Gewerbebetrieb vor Erzielen eines Gesamtgewinnes aufzugeben, sondern sei bestrebt seinen Kundenstock zu erweitern, was auch bereits im Jahr 2011 zu einem prognostizierten Gewinn von ca. 1.500,00 € führen solle.

Mit **Datum 27. April 2011** nahm der Betriebsprüfer zur vorliegenden Berufung wie folgt Stellung:

„1) Doppelte Haushaltsführung:

Die Berufung richtet sich gegen Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. März 2011 und wird damit begründet, dass seit der erstmaligen Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung im Jahr 2002 keine Änderung der Verhältnisse stattgefunden hätte und daher auch keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Die Gattin würde sich der Kindererziehung und Betreuung der in der Nachbarschaft lebenden Eltern und Großmutter widmen. Weiters würden die Kinder am Familiensitz die Schule besuchen, weshalb eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zumutbar gewesen wäre.

Nach dem Kommentar von MANZ zu § 303 BAO sind Tatsachen und Beweismittel ein tauglicher Wiederaufnahmegrund, wenn sie neu hervorgekommen sind, d.h. wenn sie im abgeschlossenen Verfahren bereits vorhanden waren, aber nicht berücksichtigt wurden. Tatsachen und Beweismittel sind nur dann neu hervorgekommen, wenn sie bereits vor Abschluss des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme angestrebt wird, bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens bekannt wurden. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Gattin ab dem Jahr 2000 keine Einkünfte mehr bezieht und dies für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung relevant ist. Dieser Umstand war im abgeschlossenen Verfahren weder bekannt noch aktenkundig, weshalb im

Rahmen der Betriebsprüfung Ermittlungen notwendig waren und daher ein geeigneter Wiederaufnahmegrund iS von § 303 BAO vorgelegen ist.

Zur rechtlichen Beurteilung verweise ich auf die ausführliche Darstellung in Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. März 2011. Ergänzend dazu wird festgehalten, dass eine Betreuung der Eltern und Großmutter durch die Gattin vom Abgabepflichtigen bisher nicht behauptet worden ist (siehe dazu die eigenen schriftlichen Stellungnahmen zur doppelten Haushaltsführung des Abgabepflichtigen vom 4. Februar 2011 und 9. März 2011 It. Beilage). In der Stellungnahme vom 4. Februar 2011 wird der Aufgabenbereich der Gattin neben der Kinderbetreuung im Wohnort der Eltern und der Großmutter mit Besorgungen und Hilfsdiensten umschrieben, woraus allerdings keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes iS von RZ 345 LStR abgeleitet werden kann (keine pflegebedürftigen Angehörigen im gemeinsamen Haushalt, keine unzumutbaren wirtschaftlichen Gründe).

2) Anerkennung der Verluste aus Gewerbebetrieb:

Im Vorlageantrag vom 21. April 2011 wird die Anerkennung des Verlustes aus Gewerbebetrieb iHv € 5.222,28 beantragt, da gem. § 2 Abs. 2 LVO innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung jedenfalls Anlaufverluste zu berücksichtigen seien. Ein Anlaufzeitraum dürfe nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtüberschusses beendet wird. Der Abgabepflichtige würde keinesfalls beabsichtigen, den Gewerbebetrieb vor Erzielen eines Gesamtgewinnes aufzugeben.

Wie in Tz. 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 1. März 2011 angeführt, ist gem. § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, Verluste entstehen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs. 4 erster Satz LVO ergibt sich, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss, andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit anzunehmen. Die Annahme von Liebhaberei bleibt so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt.

Die Tätigkeit als Energetiker (Holistische Energiearbeit, Hilfestellung zur Erreichung energetischer Ausgewogenheit) wurde neben der hauptberuflichen Tätigkeit als Angestellter mit 12. Februar 2009 begonnen. Da nach Aktenlage (tägliches Pendeln nach Linz sowie wöchentliches Pendeln nach K.) für die Tätigkeit als Energetiker ein nur eingeschränkter zeitlicher Raum bleibt, um überhaupt Einnahmen erzielen zu können und weiters eine Tätigkeit vorliegt, welche offensichtlich auf eine besondere in der Lebensführung typischerweise begründete Neigung zurückzuführen ist, wurde der Verlust des Jahres 2009

vorläufig nicht anerkannt. Die im Rahmen der Betriebsprüfung abverlangte Prognoserechnung geht überdies von zu optimistischen Erwartungen aus (z.B. unrealistische Einnahmenerwartungen, gleichbleibende Fixkosten ab 2011). Letztlich ist anzumerken, dass nach Tz. 2 des Betriebsprüfungsberichtes Kosten für die Mithilfe von nahen Angehörigen iHv € 1.425,00 nicht anzuerkennen sind (Rückdatierung der Belege, Zweifel ob überhaupt Geld geflossen ist) und zusätzlich € 539,90 zu berücksichtigen sind. Der Verlust 2009 reduziert sich daher auf € 4.509,55."

Mit Schreiben vom **25. Mai 2011** verfasste der Berufungswerber folgende **Gegenäußerung** zur Stellungnahme des Betriebsprüfers.

- Doppelte Haushaltsführung:

Die Tatsache, dass die Gattin des Berufungswerbers ab dem Jahr 2000 keine Einkünfte mehr bezogen hätte, sei dem Finanzamt sehr wohl bekannt gewesen, schließlich sei in allen Jahren der Alleinverdienerabsetzbetrag gewährt worden. Wenn dies im Erstverfahren für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung nicht relevant gewesen sei, würde die neue rechtliche Beurteilung keinen Wiederaufnahmegrund darstellen.

- Verluste Gewerbebetrieb:

Die Tätigkeit als Energetiker werde zwar zurzeit nur nebenberuflich ausgeübt, jedoch durchaus mit Gewinnerzielungsabsicht. Der Berufungswerber würde über einen Gewerbeschein als Energetiker verfügen und sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen. Die Verluste der beiden Anfangsjahre 2009 und 2010 würden vor allem auf einmaligen Aufwendungen (Ausbildungskosten, Adaptierung von Behandlungsräumlichkeiten) beruhen.

Die Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2010 würde folgendes Ergebnis ergeben:

- < Einnahmen: 1.296,00 €
- < Ausgaben (BK, Versicherung, Tel., Internet): 1.088,19 € (Fixkosten)
- < Ausbildungskosten (Kursgeb., Reisekosten), Einrichtung: 2.581,60 € (entfallen ab 2011)
- < Verlust 2010: 2.373,79 €

Die für 2011 sehr vorsichtig veranschlagten Einnahmen in Höhe von 1.500,00 € würden somit unter Berücksichtigung der Fixkosten von ca. 1.100,00 € (würden sich auch künftig nur marginal erhöhen) zu einem Gewinn von 400,00 € führen. Selbst bei Annahme von jährlichen Einnahmensteigerungen von lediglich 500,00 €, werde in wenigen Jahren ein Gesamtgewinn erzielt werden.

Mit **Vorlagebericht vom 5. Juli 2011** wurden gegenständliche Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Schreiben vom 18. September 2012** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungswerber um weitere Informationen ersucht:

„1.) Wiederaufnahme der Verfahren:

In den Berufungen wird angeführt, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Nach Durchsicht der Akten des Finanzamtes ergibt sich hierzu vorerst folgendes Bild:

Die Wiederaufnahmegründe sind aus der Sicht des jeweils zu veranlagenden Jahres zu beachten. Das Finanzamt (bzw. die Betriebsprüfung) begründete die Wiederaufnahmen damit, dass im Zuge der Prüfung erstmals hervorgekommen sei, dass die Ehegattin am Familienwohnsitz keine steuerlich relevanten Einkünfte erzielt hätte.

Für die Jahre 2005 und 2006 wurden vom Finanzamt bei den Erstveranlagungen keine Ermittlungen durchgeführt. Die Veranlagungen erfolgten erklärungsgemäß.

In einem Vorhalteverfahren betreffend die Jahre 2007 und 2008 wurde angegeben, dass die Familie in K wohne und sich in J ein Zweitwohnsitz befinden würde.

In all den Jahren wurde auch der Alleinverdiener beantragt und berücksichtigt.

Die Einkommenssituation der Gattin wurde nie hinterfragt. Auch die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages zielt nicht zwingend auf mangelnde Einkünfte der Gattin ab.

Für den Alleinverdienerabsetzbetrag hätte die Gattin bis zu 6.000,00 € verdienen dürfen, welche auch maßgebliche Einkünfte dargestellt hätten. Dem Hinweis in der Berufung, dass die Berücksichtigung des AVAB zwangsläufig keine maßgeblichen Einkünfte der Gattin nachweisen würde, kann also nicht gefolgt werden.

Für das Jahr 2008 wurde ein Antrag auf Wiederaufnahme von ihnen selbst eingereicht. Hier stellen die Sonderausgaben einen zusätzlichen Wiederaufnahmegrund dar.

Nach der derzeitigen Aktenlage, erscheint also der Wiederaufnahmegrund "keine maßgeblichen Einkünfte der Gattin" als neu hervorgekommen und somit scheint eine Wiederaufnahme der Verfahren gerechtfertigt zu sein.

Ich ersuche um Stellungnahme zu diesen Ausführungen.

2.) Doppelte Haushaltsführung:

Diesbezügliche Aufwendungen sind zu berücksichtigen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden.

Derartige Gründe würden vorliegen, wenn zum Beispiel die Gattin am derzeitigen Familienwohnsitz eigene Einkünfte erzielen würde. Dies ist gegenständlich nicht gegeben. Allenfalls wären noch z.B. keine Ausbildungsmöglichkeiten für die Kinder am Beschäftigungsplatz maßgeblich.

Ich ersuche hierzu um Bekanntgabe der Ausbildungsstätten der Kinder. Welche Schule besuch(t)en die Kinder?

In der Berufung wird angeführt, dass sich die Gattin der Kindererziehung und Betreuung der Eltern und der Großmutter widmen würde.

Ich ersuche hierzu weiters um genaue Beschreibung und Darstellung der hier angeführten Betreuungssituation:

- Vorlage ärztlicher Bestätigungen sowie allfälliger weiterer Nachweise, dass nur die Gattin in der Lage gewesen wäre, diese Dienste zu verrichten. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass dies bereits in den streitgegenständlichen Jahren zu begründen ist. Die künstlichen Kniegelenke des Vaters im Jahr 2009 begründen nicht, dass nicht bereits in früheren Jahren eine Übersiedlung möglich gewesen wäre.

Die Pflege der Großmutter ist ebenfalls nachzuweisen (notwendige Pflege durch ihre Gattin).

Welche Ausbildung hat ihre Gattin (Ausbildung in einem Pflegeberuf?)?

Abschließend möchte ich hierzu noch anführen, dass Momente bloß persönlicher Vorlieben, keine Unmöglichkeit bzw. Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung darstellen.

3.) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Dieser Berufungspunkt betrifft lediglich das Jahr 2009. Das Finanzamt hat die Berufungsvorentscheidung vorläufig erlassen. Das heißt, auch dem Finanzamt steht eine endgültige Beurteilung noch aus. Das Finanzamt hat die Prognoserechnung als zu optimistisch eingestuft.

Da nunmehr bereits konkrete Daten vorliegen müssten, ersuche ich eine adaptierte Prognoserechnung mit den bereits vorliegenden Daten aus 2010, 2011 und 2012 vorzulegen. Sollte der Nachweis gelingen, dass eine Einkunftsquelle vorliegt, so wären weiters die angeführten Aufwendungen einer weiteren Prüfung zu unterziehen. So sind Aufwendungen welche eine Nähe zur privaten Lebensführung aufweisen, nur dann abzugsfähig, wenn eine private Nutzung beinahe ausgeschlossen werden kann. Dies erscheint mir z.B. in Bereich des Gartens, Terrasse, etc. sehr unwahrscheinlich (keine Mischverwendung).

Ich ersuche hierzu um genaue Darstellung, wo sie ihre Tätigkeit durchführen und wie eine klare, nachvollziehbare Trennung zum Privatbereich vorgenommen wurde.

Es ist auch darzustellen, wann sie ihre Tätigkeiten durchführen (vollzeitbeschäftigt; an den Wochenenden in K, ?).

Hinsichtlich eines sog. Anlaufzeitraumes möchte ich noch ergänzend erwähnen, dass nach Ansicht des erkennenden Senates bei der Art der hier vorliegenden Betätigung von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung auszugehen ist ("... in der Lebensführung begründeten Neigung ..."). M.E. sind diese Bereiche nur dann glaubwürdig anzubieten, wenn man sich selbst damit identifiziert und damit lebt.

Hilfeleistung zur Erreichung energetischer Ausgewogenheit kann nur dann geleistet werden, wenn man auch selbst diese energetische Ausgewogenheit hat bzw. zumindest selbst

erreichen will; damit ist aber jedenfalls bereits der Bezug zur privaten Lebensführung gegeben.

Ein sog. Anlaufzeitraum ist hier nicht zwingend zu berücksichtigen."

Mit **Schreiben vom 11. Oktober 2012** nahm der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers hierzu wie folgt Stellung:

Zu 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Ob das Finanzamt deshalb auf die Hinterfragung der Einkommenssituation der Gattin verzichtet hätte, weil es diesen Umstand für unwesentlich gehalten hätte oder ob man in Unkenntnis der Gesetzeslage auf die Erhebung des Einkommens verzichtet hätte, sei wohl nicht mehr nachvollziehbar. Beides würde jedoch einer Wiederaufnahme des Verfahrens widersprechen.

Denn sollte dem Finanzamt die Einkommenssituation der Gattin bekannt gewesen sein, wäre keine neue Tatsache hervorgekommen. Hätte hingegen das Finanzamt in Unkenntnis oder falscher Interpretation der Gesetzeslage den Bescheid erlassen, hätte auch die Kenntnis von nicht vorhandenen Einkünften zu keinem anderslautenden Bescheid geführt.

Da das Finanzamt es jedenfalls unterlassen hätte, eine Erhebung der Einkünfte der Gattin durchzuführen, sei dieses Verschulden bei der Ermessensübung zu berücksichtigen. In diesem Fall würde wohl wegen des Verstoßes gegen Treu und Glauben die Unbilligkeit der Einhebung der Nachforderung im Sinne des § 236 BAO vorliegen. Der Berufungswerber hätte letztendlich im guten Glauben die Steuergutschriften nach Überprüfung durch das Finanzamt verbraucht.

Zu 2.) Doppelte Haushaltsführung:

Die Gattin hätte zwar keine "offiziellen" Einkünfte erzielt, jedoch durch ihre Tätigkeiten für die Eltern und die Pflege der Großmutter insofern zum Familieneinkommen beigetragen, als sie zwar unregelmäßig aber doch entsprechende Bargeldbeträge von monatlich 100,00 € bis 300,00 € von den Eltern bzw. der Großmutter erhalten hätte. Neben diesen Barzuschüssen sei der Lebensmitteleinkauf, der für alle Familienmitglieder von der Gattin getätigt worden sei, überwiegend von den Eltern und teilweise auch von der Großmutter bezahlt worden. Diese Zuschüsse zu den Lebenshaltungskosten der Familie des Berufungswerbers seien sicherlich mit monatlich 100,00 € bis 200,00 € zu bewerten.

Bei Zugrundelegung obiger Beträge würde sich ein jährlicher Einkommensbeitrag durch die Gattin in Höhe von ca. 3.000,00 € bis 4.000,00 € ergeben. Dies sei sicherlich als ein nicht unbedeutlicher Beitrag zum Familienbudget zu betrachten.

Die Betreuung der Eltern und der Großmutter durch die Gattin würden keiner krankenpflegerischen Ausbildung bedürfen. Die Betreuung hätte vor Allem in der Übernahme der Reinigung der Wohnung und der Wäsche, der Begleitung zu Arzt und Spaziergängen,

sowie der Erledigung von Einkäufen und sonstigen Botengängen bestanden. Für diese Arbeiten seien durchschnittlich 10 Wochenstunden aufgewendet worden, welche durch obige Zuschüsse abgegolten worden seien,

Die Operation der künstlichen Kniegelenke des Vaters im Jahr 2009 sei letztendlich die Konsequenz der bereits mehrere Jahre bestehenden schweren Knie- und Hüftbeschwerden gewesen.

Die Kinder hätten die Volksschule in K und anschließend das Bundesrealgymnasium in St. Johann in Tirol besucht.

Zu 3.) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Wie aus der nachstehenden Prognoserechnung zu ersehen sei, würde sich bereits ab dem dritten Geschäftsjahr ein Einnahmenüberschuss errechnen, sodass selbst bei weiterer nebenberuflicher Ausübung innerhalb von sechs bis sieben Jahren ein Totalgewinn erzielt werden solle.

	2010	2011	2012
Einnahmen	1.296,00	1.440,00	ca. 1.700,00
Raumkosten	- 447,45	- 574,35	- 580,00
Soz.Vers.	- 154,08	- 98,40	- 100,00
Fortbildung	- 1.497,60	- 202,00	- 0,00
Sonst. Aufw.	- 216,66	- 421,39	- 400,00
Ergebnis	- 1.019,79	+ 143,86	+ 620,00

Für 2013 würde der Berufungswerber eine weitere Einnahmensteigerung erwarten, da nach dem Wegfall der Familienheimfahrten (Scheidung) auch die Wochenenden für Energetikberatungen zur Verfügung stehen würden.

Langfristig sei auch die hauptberufliche Ausübung die Zielsetzung. Zukunftspläne seien ein eigener Gebäudeanbau für das Energetikgewerbe mit Gästezimmern. Die Erweiterung des Angebotes solle ein noch besseres Abschalten und Entspannen der Klienten ermöglichen, um die energetische Ausgewogenheit noch besser intensivieren zu können. Nebeneffekt – eine bessere Trennung zwischen betrieblicher und privater Nutzung.

Der Behandlungsbereich im Garten sei durch einen Verbindungsweg von der Terrasse durch einen Steg zum Zugangspodest abgegrenzt und werde nur zu Behandlungszwecken genutzt.

In Wahrung des Parteiengehörs wurde mit **E-Mail vom 23. Oktober 2012** der Vorhalt samt Antwort dem zuständigen Amtsvertreter zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Ebenfalls mit **E-Mail vom 23. Oktober 2012** übermittelte der zuständige Amtsvertreter folgende Stellungnahme:

„1) Wiederaufnahme:

a) *Dem Argument im Berufungsverfahren, dass der AVAB gewährt wurde und somit die Einkommensverhältnisse der Gattin überprüft worden wären, ist keinesfalls zuzustimmen (AVAB bis zu € 6.000,00 Gesamtbetrag der Einkünfte möglich; doppelte HHF anzuerkennen, wenn Gattin mehr als € 2.000,00 => Anerkennung AVAB spricht nicht grundsätzlich gegen Nichtanerkennung doppelte HHF; da gegenständlich Gattin keine Einkünfte – AVAB steht zu, aber keine doppelte HHF, weil Übersiedlung zumutbar).*

b) *Wissen aus den Vorjahren: Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine amtswegige Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262).*

Das Neuherkommen von Tatsachen und/oder Beweismitteln bezieht sich dabei stets nur auf den Wissensstand aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Verfahren und jeweiligen Veranlagungsjahr (vgl. z.B. VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001; VwGH 10.8.2005, 2005/13/0082; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 26.11.2002, 99/15/0176; VwGH 23.11.2000, 95/15/0122).

Das Hervorkommen von Tatsachen und/oder Beweismitteln ist überdies nicht aus der Sicht der Behörde als Gesamtorganisation, sondern aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen, das wieder aufgenommen werden soll (vgl. z.B. VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 5.7.2004, 99/14/0309). Tatsachen und/oder Beweismittel kommen demnach neu iSd § 303 Abs. 4 BAO hervor, wenn sie der für die Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufenen Organisationseinheit der Behörde noch nicht bekannt gewesen sind (vgl. z.B. VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 18.12.1997, 97/15/0040; VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, 0094). Bei amtswegiger Wiederaufnahme eines Einkommensteuerbescheides - wie vorliegend - ist somit darauf abzustellen, ob der zur Abwicklung dieses Verfahrens zuständigen Organisationsteileinheit der Behörde, konkret also der Veranlagungsabteilung, anlässlich der Einkommensteuerveranlagung für das betroffene Jahr die später als

Wiederaufnahmegrund herangezogenen Tatumstände aufgrund der Einkommensteuererklärung des betroffenen Veranlagungsjahres und ihrer Beilagen so vollständig bekannt waren, dass sie bei richtiger rechtlicher Beurteilung bereits damals zum nach Wiederaufnahme erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid hätte gelangen können (vgl. z.B. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.3.2001, 98/13/0026).

Ein behördliches Verschulden (z.B. Oberflächlichkeit, Sorgfaltswidrigkeit) an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen und/oder Beweismittel bereits im abgeschlossenen Verfahren schließt eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH 28.3.2001, 98/13/0026). Es schadet also nicht, wenn die Abgabenbehörde bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der ihr im abgeschlossenen Verfahren bereits vorgelegten Unterlagen allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen die maßgeblichen Tatsachen bereits feststellen hätte können (vgl. z.B. VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 23.4.1998, 95/15/0108). Unzutreffende Würdigungen oder Wertungen eines offen gelegten Sachverhaltes oder fehlerhafte rechtliche Beurteilungen können bei unveränderten Tatsachen dagegen nicht nachträglich im Wege der Verfahrenswiederaufnahme beseitigt werden (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0118).

2) doppelte HHF:

MM. nach Abweisung

3) Energetiker:

Wurde schon vom Finanzamt nur vorläufig nicht anerkannt (BVE vom 21. März 2012 ist VORLÄUFIG) => vorläufige Nichtanerkennung erscheint sinnvoll."

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Wiederaufnahme der Verfahren:

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in den Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der für alle Berufungsjahre gleich lautenden Begründung ist die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt.

Der Verweis hinsichtlich der Begründung für die Wiederaufnahme auf Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ist zulässig (vgl. VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075). Diesfalls muss sich aber ein tauglicher Wiederaufnahmegrund aus dem Prüfbericht ergeben. Nach ständiger Judikatur des VwGH darf sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Wiederaufnahme gerichteten Berufung nämlich auf keine anderen als die von der bescheiderlassenden Behörde herangezogenen "neuen" Wiederaufnahmegründe stützen (vgl. Ritz, BAO, § 307 Tz 3 mit Judikaturnachweisen).

Das Hervorkommen von Tatsachen (und Beweismitteln) ist nach herrschender Ansicht aus Sicht des jeweiligen Verfahrens, das wiederaufgenommen werden soll, zu beurteilen. Maßgeblich ist der Kenntnisstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. Ritz, BAO4, § 303 Tz 14 mit weiteren Nachweisen). Im gegenständlichen Fall ist daher das "neu Hervorkommen" der von der BP festgestellten Tatsachen, die als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurden, in Bezug auf die Einkommensteuerverfahren 2005, 2006 und 2007 zu beurteilen. Für das Jahr 2008 hat der Berufungswerber selbst eine Wiederaufnahme beantragt und auf neue Tatsachen im Bereich der Sonderausgaben hingewiesen.

2005:

Erklärung wurde am 1. September 2006 auf elektronischem Wege eingebracht. Beantragt wurde unter anderem der sog. Alleinverdienerabsetzbetrag sowie Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung (KZ 723).

Abgesehen von der Betriebsprüfung hat es für dieses Jahr keine weiteren Ermittlungen gegeben. Das heißt also, dass die Tatsache der Einkünfte der Gattin des Berufungswerbers hierbei erstmals hinterfragt wurden. Diese neue Tatsache rechtfertigt die vorgenommene Wiederaufnahme. Ermittlungen in allenfalls früheren Jahren spielen hierbei keine Rolle; maßgebend ist das jeweilige Verfahren.

2006:

Erklärung wurde am 3. September 2007 auf elektronischem Wege eingebracht. Beantragt wurde unter anderem der sog. Alleinverdienerabsetzbetrag sowie Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung (KZ 723).

Abgesehen von der Betriebsprüfung hat es für dieses Jahr keine weiteren Ermittlungen gegeben. Das heißt also, dass die Tatsache der Einkünfte der Gattin des Berufungswerbers hierbei erstmals hinterfragt wurden. Diese neue Tatsache rechtfertigt die vorgenommene Wiederaufnahme. Ermittlungen in allenfalls früheren Jahren spielen hierbei keine Rolle; maßgebend ist das jeweilige Verfahren.

2007 und 2008:

Erklärungen wurden am 27. Februar 2009 auf elektronischem Wege eingebracht. Beantragt wurde unter anderem der sog. Alleinverdienerabsetzbetrag sowie Aufwendungen für doppelte

Haushaltsführung (KZ 723).

In einem Ersuchen um Ergänzung vom 31. März 2009 wurde der Berufungswerber aufgefordert, die Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen belegmäßig nachzuweisen (betreffend die Veranlagungsjahre 2007 und 2008).

Daraufhin übermittelte der Berufungswerber eine Aufstellung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung.

Untersuchungen bzw. Angaben hinsichtlich der Einkommenssituation der Gattin wurden hierbei nicht vorgenommen; lediglich die Feststellung, dass die Gattin weiterhin in K wohnhaft sei.

Abgesehen von der Betriebsprüfung hat es für dieses Jahr keine weiteren Ermittlungen gegeben. Das heißt also, dass die Tatsache der Einkünfte der Gattin des Berufungswerbers hierbei erstmals hinterfragt wurden. Diese neue Tatsache rechtfertigt die vorgenommene Wiederaufnahme. Ermittlungen in allenfalls früheren Jahren spielen hierbei keine Rolle; maßgebend ist das jeweilige Verfahren.

Betreffend das Jahr 2008 ist weiters anzuführen, dass hier der Berufungswerber selbst eine amtswegige Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO angeregt hat, da zusätzliche Sonderausgaben für Wohnraumschaffung zu berücksichtigen seien. In diesem Jahr würden also die erstmals hervorgekommenen Sonderausgaben ebenfalls eine neue Tatsache darstellen; neben der Einkommenssituation der Gattin. Diese Sonderausgaben wurden auch im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 21. März 2011 berücksichtigt.

Wie der zuständige Amtsvertreter in seiner Stellungnahme vom 23. Oktober 2012 zutreffend hingewiesen hat, war die Tatsache der Tätigkeit der Gattin bzw. die Verdienstsituation der Gattin in den jeweiligen Verfahren nicht überprüft worden und somit auch nicht bekannt. Um Wiederholungen zu vermeiden wird hier auch auf die dort angegebene umfassende höchstgerichtlicher Judikatur verwiesen.

Die vom steuerlichen Vertreter angeführte unterlassene Erhebung der Einkünfte der Gattin seitens des zuständigen Finanzamtes bestätigt grundsätzlich die Wiederaufnahmebefugnis gem. § 303 Abs. 4 BAO durch das Finanzamt.

Da also die Tatsache der Summe der Einkünfte der Gattin erst im wiederaufgenommenen Verfahren erforscht wurde, stellen diese jedenfalls berechtigte Wiederaufnahmegründe für die entsprechenden Jahre dar.

Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) ist bei der Ermessensübung grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. Ritz, BAO4, § 303, Tz 38 mwN).

2.) Doppelte Haushaltsführung:

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnort (Familienwohnsitz) und einer am bzw. in der Nähe des Beschäftigungsortes (Berufswohnsitz).

Wird die Erwerbstätigkeit in unüblicher Entfernung vom Familienwohnsitz ausgeübt, so betrachtet die Rechtsprechung die Beibehaltung des Familienwohnsitzes als kausal für die Kosten einer zweiten Haushaltsführung am Beschäftigungsort und ordnet diese damit der privaten Lebensführung zu. Eine steuerliche Berücksichtigung kommt aber ausnahmsweise dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen weder die tägliche Heimfahrt noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zumutbar ist.

Aufgrund der Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte (K und Linz) ist eine tägliche Heimfahrt jedenfalls nicht zumutbar; dies wird auch vom zuständigen Finanzamt nicht bezweifelt.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet. Dies ist gegenständlich offensichtlich der Ort K. Seit 12/2001 hat der Berufungswerber seinen Hauptwohnsitz in K gemeldet. Seit 3/2002 befindet sich ein Nebenwohnsitz in J.

Die Gattin ist weiterhin in K wohnhaft.

Nach der Aktenlage ist das Haus in J grundsätzlich geeignet, als Familienwohnsitz zu dienen (lt. Darstellung im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Gebäude mit rd. 160 m²; OG, EG).

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können immer nur solange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt werden kann.

Der Berufungswerber führt an, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes in K aus mehreren Gründen nicht möglich bzw. nicht zumutbar ist.

< Pflegebedürftigkeit der Eltern/Großmutter:

Ein Grund für die Unmöglichkeit/Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes ist bzw. war nach Ansicht des Berufungswerbers vor allem die Pflegebedürftigkeit der Eltern und der Großmutter der Gattin des Berufungswebers.

Hierzu ist anzuführen, dass die Betreuung pflegebedürftige Angehöriger grundsätzlich ein Grund für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung sein kann (vgl.

VwGH 27.5.2003, [2001/14/0121](#)). In diesem Erkenntnis wurde die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates deshalb aufgehoben, da einerseits das Parteiengehör verletzt wurde und somit dem Beschwerdeführer keine Möglichkeit eingeräumt wurde, die Pflegebedürftigkeit durch entsprechende Beweismittel (Atteste, ...) darzulegen.

Gegenständlich wurde der Berufungsweber aufgefordert, die Pflegebedürftigkeit

nachzuweisen (Vorhalt vom 18. September 2012).

Im Antwortschreiben vom 11. Oktober 2012 wurde hierzu ausgeführt, dass es sich hierbei um allgemeine Unterstützungen im Bereich Einkauf, Reinigung, Arztbegleitung, div. Botengänge, etc. handeln würde. Ärztliche Bescheinigungen über eine notwendige Pflege wurden nicht beigefügt (Atteste, o.ä.).

Weiters wurde dargestellt, dass die Gattin des Berufungswerbers keine krankenpflegerische Ausbildung besitze; diese sei aber auch nicht notwendig.

Eine konkrete Pflegebedürftigkeit der Eltern bzw. Großmutter wurde nicht dargestellt bzw. nachgewiesen.

Im Vorlageantrag wird dargestellt, dass sich die Gattin des Berufungswerbers der Kindererziehung und der Betreuung der in der Nachbarschaft lebenden Eltern und der Großeltern widme.

Das heißt also, dass die Eltern samt Großmutter einen eigenen Haushalt führen konnten. Auch dies ist ein Hinweis dafür, dass seitens der Gattin des Berufungswerbers keine derart umfassende Betreuungssituation vorliegt bzw. vorgelegen ist, welche eine Übersiedlung nicht möglich bzw. zumutbar machen würde.

< Schulbesuch der Kinder:

Auch der Schulbesuch der Kinder lässt keine Unmöglichkeit bzw. Unzumutbarkeit einer Verlegung des Familienwohnsitzes erkennen.

Die Kinder besuchen bzw. besuchten die Volksschule bzw. das BRG.

Im Einzugsbereich vom weiteren Wohnsitz in J befinden sich jedenfalls gleichartige/gleichwertige Schulen (J und R). Dass sich derartige Schulen nicht im Einzugsbereich befinden würden, wurde vom Berufungswerber auch nicht behauptet.

Im Jahr 2004 (Schulwechsel Sohn, Schulbeginn Tochter) wäre bei einer Wohnsitzverlegung auch kein außerordentlicher Schulwechsel notwendig gewesen.

< Einkünfte der Gattin:

Als weiteres Argument wird die Einkunftszielung der Gattin des Berufungswerbers als Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung angeführt. Durch die Betreuung der Eltern und Großmutter würde die Gattin Beträge erhalten, welche wesentlich zum Familieneinkommen beitragen. Für diese Tätigkeiten würde sie unregelmäßig aber doch entsprechende Bargeldbeträge erhalten.

Ein bloßer wirtschaftlicher Nachteil aus der Verlegung des Familienwohnsitzes und im Umkehrschluss wohl auch wirtschaftliche Vorteile aus der Beibehaltung des Familienwohnsitzes vermögen keine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu begründen.

Die Rechtsprechung (vgl. VwGH 17.2.1999, [95/14/0059](#); 24.4.1996, [96/15/0006](#)) spricht im Zusammenhang mit der Einkunftszielung allerdings davon, dass hierbei eine weitere Erwerbstätigkeit, weitere relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit der Gattin vorliegen müssten. In Bezug auf eine Erwerbstätigkeit ist hier auf die Bestimmung des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 abzustellen; also Erwerbseinkünfte.

Derartige Erwerbseinkünfte liegen aber offensichtlich gegenwärtig nicht vor.

In der Eingabe vom 11. Oktober 2012 wird dargestellt, dass die Gattin keine „offiziellen“ Einkünfte erzielt. Ob es sich hier um offizielle oder nicht offizielle Einkünfte handelt, ist nicht von Belang.

Die dargestellte Tätigkeit der Gattin umfasst allfällige Betreuung und Hilfeleistung bei der Bewältigung des Alltages naher Angehöriger. Klare Vereinbarungen liegen hierzu nicht vor (wurden auch nicht behauptet). Auch der angeführte Zahlungsmodus (unregelmäßige Bargeldbeträge) lassen auf eine lediglich lose Vereinbarung schließen, welche keine Einkunftsquelle (weitere Erwerbstätigkeit) begründet. Hilfsdienste für nahe Angehörige stellen grundsätzlich Tätigkeiten der privaten Lebensführung dar.

Es wurde auch nicht dargestellt, dass nur die Gattin des Berufungswebers diese Tätigkeiten durchführen hätte können.

Anzumerken ist hierzu weiters, dass der Berufungswerber noch in seiner Eingabe vom 9. März 2011 (Ergänzung zur Niederschrift) nichts von eigenen Einkünften der Gattin erwähnt hat. Es wurde darauf verwiesen, dass eine verlässliche Planung des Familienhaushaltes nicht gegeben gewesen sei und dass durch eine Erwerbstätigkeit der Gattin die Steuerreduzierung ausgeglichen werden hätte können.

Es ist also davon auszugehen, dass die Gattin **keiner** Erwerbstätigkeit nachgegangen ist.

Nach diesen Darstellungen kann also weder die Tätigkeit sowie Einkommenserzielung der Gattin noch die Schulsituation der Kinder eine Unmöglichkeit/Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung begründen.

3.) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

In der übermittelten Prognoserechnung wird dargestellt, dass sich innerhalb von sechs bis sieben Jahren ein Totalgewinn ergeben würde.

Dabei geht der Berufungswerber davon aus, dass er nach dem Wegfall der Familienheimfahrten aufgrund der Scheidung von seiner Gattin mehr Zeit zur Verfügung haben werde.

Aufgrund der doch grundlegenden Änderung der Lebensführung ist noch nicht zwingend gesagt, dass diese Zeit auch jedenfalls zur Einkunftszielung verwendet wird. Auch die Darstellung der geplanten Umbaumaßnahmen (eigener Gebäudeanbau) lässt doch auf nicht

unerhebliche Zusatzkosten schließen.

Da allerdings nach dem derzeitigen Sachverhalt noch nicht mit Gewissheit beurteilt werden kann, ob diese Tätigkeit schlussendlich tatsächlich einen Gesamtgewinn erwirtschaften wird können, erfolgt derzeit noch keine endgültige Beurteilung. Erst wenn sich die Ertragssituation aufgrund der geänderten Lebenssituation und die geplanten Investitionen konkreter einschätzen lassen, sollte eine endgültige Beurteilung möglich sein.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Aufgrund dieser Unwägbarkeiten kommt der erkennende Senat zur Ansicht, dass eine vorläufige Veranlagung durchzuführen ist.

Die Ergebnisse aus der Tätigkeit im Bereich Energetik werden vorerst vorläufig nicht berücksichtigt.

Die **vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2009** in der Berufungsvorentscheidung vom 21. März 2011 bleibt also aufrecht.

Im Zuge der Veranlagung 2013, spätestens 2014, sollte allerdings eine endgültige Beurteilung möglich sein. Bei der Veranlagung dieser Jahre ist eine Überprüfung der getätigten Prognosen vorzunehmen. Allenfalls sind auch die tatsächlichen Aufwendungen einer näheren Überprüfung zugänglich. Vor allem Bereiche mit Berührungspunkten zur privaten Lebensführung wären zu beachten (Terrasse, Garten, ...).

Beilage: Berufungsvorentscheidung vom 21.3.2011

Linz, am 24. Oktober 2012