



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., in W, vom 10. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 9. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für das Jahr 2004 Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen 2004 € 119,44. Diese Betätigung stellte sich in den Jahren 2003 bis 2007 wie folgt dar:

	Einnahmen brutto	Ausgaben netto	Gewinn
2003	1.960,00 €	1.839,28 €	120,72 €
2004	1.960,00 €	1.840,56 €	119,44 €
2005	1.580,00 €	1.363,55 €	216,45 €
2006	1.650,00 €	1.392,07 €	257,93 €
2007	1.700,00 €	1.198,10 €	501,90 €

Die Verminderung der Ausgaben ist dabei hauptsächlich auf eine von Jahr zu Jahr sinkende Abschreibung zurückzuführen: von € 1.111,29 im Jahr 2003 auf € 277,94 im Jahr 2007.

Auch im Jahr 2002 hielt sich der Gewinn in etwa in diesem Rahmen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Abfrage im Abgabensinformationssystem: € 242,24).

Weiters erklärte der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem seit 15. Jänner des Jahres bestehenden Dienstverhältnis zum Amt der ... Landesregierung. Vom 1. bis 14. Jänner 2004 bezog der Bw. vom Arbeitmarktservice Österreich Arbeitslosengeld.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (laut Lohnzettel KZ 245 € 60.980,86) legte der Bw. eine Kostenaufstellung vor, in welcher insgesamt € 19.820,69 als Werbungskosten geltend gemacht wurden – davon u.a. als *Kosten für doppelte Haushaltsführung: Wohnung* € 2.524,70 und als *Familienheimfahrten* € 11.713,68. Zu diesen beiden Positionen führte der Bw. aus: *„Aufgrund meiner beruflichen Veränderung, die nicht am Familienwohnsitz möglich war, war ich gezwungen, in K einen zweiten Wohnsitz zu etablieren. Nachdem sich meine berufliche Perspektive dauerhaft nach Z verlagerte, habe ich den Familienwohnsitz ab Sommer 2005 nach Z verlegt. Auf Grund der beruflich familiären Situation war eine wöchentliche Heimfahrt erforderlich, wobei ich einen Teil meiner Arbeiten computergestützt vom Familienwohnsitz aus durchführen konnte.“*

Das Finanzamt anerkannte bei der Einkommensteuerveranlagung als Werbungskosten anstelle der geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten nur solche in Höhe des höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, angeführten Betrages (€ 2.421,00) – somit Werbungskosten von insgesamt € 10.528,01 – und hielt in der Bescheidebegründung fest, die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung am Arbeitsort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) stellten auf Grund des Strukturanpassungsgesetzes 1996 nur insoweit Werbungskosten dar, als sie das höchstzulässige Pendlerpauschale nicht überstiegen; höhere Aufwendungen seien mit dem übersteigenden Teil den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 zuzurechnen.

Der Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 Berufung und beantragte, die bei der Festsetzung der Einkommensteuer in Höhe von € 9.292,68 nicht anerkannten Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Berufung begründete er damit, *„dass gemäß maßgeblichen Kommentarmeinungen (Zorn, in Hofstätter/Reichel, § 20 Tz 6.2 sowie Doralt, EStG, § 20 Tz 104/12) die Betragsbeschränkung mit dem Pendlerpauschale nicht greift, wenn Fahrten zwischen mehreren beruflichen Tätigkeitsorten des Steuerpflichtigen vorliegen. Dementsprechend sind Fahrten zwischen zwei Orten keine ‚Familienheimfahrten‘ die der betraglichen Beschränkung mit dem Pendlerpauschale unterliegen, wenn ein Steuerpflichtiger seine beruflichen Tätigkeiten regelmäßig an zwei verschiedenen Orten ausübt, auch wenn sich an einem der beiden Orte*

der Familienwohnsitz befindet. Sowohl durch meine selbständige berufliche Tätigkeit, insbesondere auch durch Aktivitäten für weitere künftige, selbständige Einkünfte, durch die berufliche Situation meiner Ehegattin, die nach ihrer Karenzzeit eine Wiederaufnahme ihres Berufes – sie war in leitender Position bei einem Reiseveranstalter beschäftigt – anstrebt, aber auch im Zusammenhang damit, dass mein Arbeitsverhältnis zeitlich befristet war und ich unabhängig davon bemüht war, das aus meiner Sicht ursprünglich nur vorübergehend eingegangene Dienstverhältnis durch ein anderes, dauerhaftes zu ersetzen, haben mich regelmäßig zu Fahrten zwischen den beiden Tätigkeitsorten veranlasst.

In den geltend gemachten Werbungskosten sind weiters Fahrten iZm der Erlangung des Dienstverhältnisses beim Amt der ... Landesregierung enthalten, auch diese Aufwendungen können nicht in den Abgeltungsbereich durch das Pendlerpauschale fallen. Weiters begründet sich die Berufung dadurch, dass eine betragsmäßige Beschränkung in der vorgenommenen Art sich sachlich nicht rechtfertigen lässt und daher verfassungsrechtlich bedenklich ist. Bedingt durch die Entfernung bin ich, verglichen mit jemandem, der gezwungen ist in einer Entfernung von knapp über 120 km zu arbeiten, härter betroffen, da ich wegen einer weiteren Strecke erheblich höhere Kosten auf mich nehmen muss. Außerdem ist auf den Umstand hinzuweisen, dass durch die Regelung gemäß § 20 (1) Ziffer 2 lit. e iVm § 16 (1) Ziffer 6 lit. c EStG die Mobilität von Steuerpflichtigen behindert wird."

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Die Begründung lautet:

„Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein ggf. zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) sind gem. § 20 Abs. 1 lit. e in Höhe der in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 angeführte Beträge begrenzt. Die Betragsbeschränkung greift nur dann nicht, wenn der Abgpl. seine Tätigkeit regelmäßig an zwei verschiedenen Orten ausübt und diese Betätigungen von bedeutsamen Umfang sind, so dass es ihm unzumutbar ist, eine davon aus Gründen mangelnder Wirtschaftlichkeit aufzugeben.

Sie beziehen seit 2004 Einkünfte aus dem Dienstverhältnis bei der ... Landesregierung und üben weiters eine gewerbliche Tätigkeit an Ihrem Familienwohnsitz aus. Der Gewinn aus der am Familienwohnsitz ausgeübten gewerblichen Tätigkeit beträgt seit dem Jahre 2002 weniger als € 200. Zusammen mit den Kosten für die Fahrten zum Tätigkeitsort in Höhe von mehr als € 11.000,-- ergeben sich deutliche Verluste, die Notwendigkeit der Aufrechterhaltung der Einkunftsquelle aus wirtschaftlicher Sicht (erscheint) sohin unbegründet.

Lt. Ausführungen in Ihrer Einkommensteuererklärung führen Sie einen Teil Ihrer Arbeiten computergestützt am Familienwohnsitz durch. Bedenkt man die Unrentabilität der

Einkunftsquelle und den dafür aufzuwendenden eher geringen Zeitaufwand (Honorar € 1.950) liegt die Veranlassung zur wöchentlichen Familienheimfahrt offensichtlich im privaten Bereich. Die Kosten dafür sind mit den Pauschalsätzen des § 16 EStG 1988 abgegolten."

Der Bw. hielt seinen Berufungsantrag im daraufhin eingebrachten Vorlageantrag mit folgender Begründung aufrecht:

„Ich begründe die Berufung damit, dass die Begründung der Abweisung nicht berücksichtigt, dass die selbständigen Einkünfte nicht in K erzielt werden hätten können bzw. dass die Beurteilung der Rentabilität einer Einkunftsquelle bzw. die Notwendigkeit der Aufrechterhaltung einer solchen unter Berücksichtigung der künftig geplanten Aktivitäten zu beurteilen ist. Ich darf nochmals explizit darauf hinweisen, dass ich, wie sie richtig anführen, seit 2004 Einkünfte aus dem Dienstverhältnis bei der ... Landesregierung bezogen habe, dieses Dienstverhältnis jedoch auf die Dauer eines Jahres befristet war. Da ich bis knapp vor Jahresende 2004 davon ausgehen musste, dass dieses Dienstverhältnis nicht verlängert werden würde (tatsächlich wurde das Dienstverhältnis mit neuem Dienstort sowie neuem Aufgabengebiet Mitte Jänner 2005 grundlegend verändert), war es für mich erforderlich, die bis zu diesem Zeitpunkt wahrscheinliche Rückkehr nach Wien entsprechend vorzubereiten und neben dem potentiellen Kundenkreis, den ich in den vergangenen Jahren v.a. in Wien aufgebaut habe, ist ebendort auch eine Vernetzung mit Partnern sowie mit Anbietern von Komplementärleistungen erforderlich, um eine erfolgreiche gewerbliche Tätigkeit sicherzustellen. Ich darf betonen, dass bei Nichtverlängerung des Vertrages das Familieneinkommen (5 Personen) durch diese Einkunftsquelle zu sichern gewesen wäre! Dessen ungeachtet bleiben die Bedenken der Ungleichbehandlung, wie in der Berufung vom 10.2.2006 ausgeführt, natürlich weiter aufrecht."

Über Vorhalteschreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz, (1.) die in der Berufung bzw. im Vorlageantrag erwähnten Angaben hinsichtlich der im Einzelnen vorgenommenen Aktivitäten im Zusammenhang mit den Einkünften des Bw. aus seiner - wie er in der Berufung schreibt - *selbständigen beruflichen Tätigkeit* konkret darzutun und nachzuweisen und im Übrigen die den Einnahmen zugrunde liegenden Honorarnoten und die ... Dienstverträge vorzulegen sowie (2.) die Fahrten im Zusammenhang mit der Erlangung des Dienstverhältnisses beim Amt der ... Landesregierung zu dokumentieren, legte der Bw. das Antwortschreiben vom 24. März 2009 vor; dieses wird im Erwägungsteil wiedergegeben.

Dem Antwortschreiben waren beigelegt:

- Stellenausschreibung LKH K vom 26. November 2003 für die Funktion eines Mitarbeiters im Bereich Organisationsentwicklung
- Einladung zum Hearing ins LKH K vom 19. Dezember 2003

- Dienstvertrag mit dem Land Z betreffend das LKH K vom 12. Jänner 2004
- befristete Bestellung zum Verwaltungsdirektor des LKH B vom 11. Jänner 2005 und Nachtrag zum Dienstvertrag vom 12. Jänner 2004 (Verlängerung bis 30. September 2005)
- Stellenausschreibung LKH B für die Funktion eines Verwaltungsdirektors
- Mitteilung Ergebnis des Auswahlverfahrens LKH B vom 27. Juni 2005
- Dienstvertrag mit dem Land Z betreffend das LKH B vom Juli 2005
- Honorarnoten 2004 vom 18. Jänner und 23. Oktober

In einem weiteren Vorhalteschreiben ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bw. – wie im ersten Vorhalt – um konkrete Darlegung und Nachweisführung der Angaben sowie um Vorlage jener (vom Bw. als Aufzeichnungen bezeichneten) Unterlagen, anhand welcher er seine Angaben erstattet hatte. Außerdem wurde um entsprechende Konkretisierung dahingehend ersucht, dass die Art und der Umfang der Betätigung nachvollzogen werden könne.

Daraufhin übermittelte der Bw. das Antwortschreiben vom 12. Juni 2009 samt den bezughabenden Ausdrucken aus seinem elektronischen Kalender; beides ist ebenfalls im Erwägungsteil eingearbeitet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen. (Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996)

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten absetzbar. Der höchste Betrag laut lit. c dieser Gesetzesstelle beträgt € 2.421,00 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, gültig im Streitzeitraum 2004).

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e leg. cit. abgelehnt (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 6.2 zu § 20; VfGH 28.9.1998, B 1007/98; 28.9.1998, B 1511/98).

Der Bw. hatte im Streitjahr seinen Wohnsitz in W. Diese Wohnanschrift ist auch in der Einkommensteuererklärung für 2004 eingetragen. An dieser Anschrift befand sich während

des ganzen Jahres der Familienwohnsitz (Angaben des Bw. in der Beilage zur Steuererklärung, der Berufung, dem Vorlageantrag und der Vorhaltsbeantwortung). Im Jahr 2004 hatten sämtliche Familienmitglieder den Hauptwohnsitz an dieser Adresse (Abfragen aus dem Zentralen Melderegister betreffend den Bw., seine Ehegattin und seine drei Kinder). Die Verlegung des Familienwohnsitzes nach B, Z, erfolgte erst Mitte des Jahres 2005 (vgl. die Angaben des Bw. in der Beilage zur Steuererklärung). Dem entspricht die Nebenwohnsitz-Meldung sämtlicher Familienmitglieder ab 20. Juni 2005 laut ZMR-Abfrage.

Von 1. bis 14. Jänner 2004 bezog der Bw. Arbeitslosengeld vom Arbeitsmarktservice Österreich. Ab 15. Jänner 2004 stand der Bw. über Sondervertrag in einem Vertragsbedienstetenverhältnis zum Land Z befristet bis zum 31. Jänner 2005; er hatte sich als Dienstnehmer zur Vernehmung der Projektleitung des Teilprojektes Betriebsorganisation im Gesamtprojekt LKH K Neu verpflichtet.

Anfang 2005 übernahm er zunächst interimistisch die Stelle des Verwaltungsdirektor im Landeskrankenhaus B; hiezu wurde sein befristetes Dienstverhältnis am 10. Jänner 2005 bis 30. September 2005 verlängert. Nach durchgeführtem Auswahlverfahren wurde er im Juli 2005 mit Sondervertrag auf die Dauer von fünf Jahren zum Verwaltungsdirektor (kaufmännischer Direktor) des Landeskrankenhauses B bestellt.

Anfang des Jahres 2004 etablierte der Bw. in K einen zweiten Wohnsitz, um seiner nichtselbständigen Beschäftigung beim Land Z nachgehen zu können (vgl. Beilage zur Steuererklärung). Mit dieser Angabe decken sich die ZMR-Abfrage-Daten betreffend den Bw; von 2. Februar 2004 bis 20. Juni 2005 ist eine Nebenwohnsitzmeldung inK aktenkundig, ab 20. Juni 2005 erfolgte die Nebenwohnsitz-Meldung in B (vgl. oben).

Die gewerbliche Tätigkeit des Bw. führte im Streitjahr zu Einnahmen in Höhe von € 1.960,00 und Ausgaben von € 1.840,56 (davon die betragsmäßig höchsten *Abschreibung* mit € 1.020,57 und *UPC Breitbandanschluss* mit € 278,99).

Diese Einnahmen des Streitzeitraumes stammen aus zwei Aufträgen (vgl. die Auflistung des Bw. und die Honorarnoten):

Sa, 17.1.2004 und So, 18.1.2004 Auftrag betreffend Unterstützung bei der Entwicklung EDV-basierter Betriebsabrechnung' (Honorarnote 0401, Pauschalhonorar € 890,00)

Sa, 16.10.2004 Auftrag betreffend Wiederherstellung gelöschter und beschädigter Dateien nach Virusschaden' (Honorarnote 0402, Pauschalhonorar € 1.070,00)

Zu dieser Tätigkeit wurden vom Bw. folgende Angaben gemacht:

„Auf Grund der beruflich familiären Situation war eine wöchentliche Heimfahrt erforderlich, wobei ich einen Teil meiner Arbeiten computergestützt vom Familienwohnsitz aus durchführen konnte.“ (Beilage zur Steuererklärung)

„Sowohl durch meine selbständige berufliche Tätigkeit, insbesondere auch durch Aktivitäten für weitere künftige, selbständige Einkünfte, haben mich regelmäßig zu Fahrten zwischen den beiden Tätigkeitsorten veranlasst.“ (Berufung)

„... die selbständigen Einkünfte (hätten) nicht in K erzielt werden können bzw. ... die Beurteilung der Rentabilität einer Einkunftsquelle bzw. die Notwendigkeit der Aufrechterhaltung einer solchen (ist) unter Berücksichtigung der künftig geplanten Aktivitäten zu beurteilen.

... war es für mich erforderlich, die bis zu diesem Zeitpunkt wahrscheinliche Rückkehr nach Wien entsprechend vorzubereiten und neben dem potentiellen Kundenkreis, den ich in den vergangenen Jahren v.a. in Wien aufgebaut habe, ist ebendort auch eine Vernetzung mit Partnern sowie mit Anbietern von Komplementärleistungen erforderlich, um eine erfolgreiche gewerbliche Tätigkeit sicherzustellen. Ich darf betonen, dass bei Nichtverlängerung des Vertrages das Familieneinkommen (5 Personen) durch diese Einkunftsquelle zu sichern gewesen wäre! (Vorlageantrag)

Zu den Aktivitäten im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit führt der Bw. in den Antwortschreiben zu den Vorhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz aus:

„Ad 1.) Im Hinblick auf die Befristung des 2004 eingegangenen Dienstverhältnisses mit dem Land Z war ich in diesem Jahr zu wiederholten Fahrten nach Wien veranlasst, um Akquisitionsgespräche zur Erlangung von Beratungsaufträgen mit Kunden zu führen und Kooperationen mit Trainern und Beratern herbeizuführen, die über andere Tätigkeitsschwerpunkte als jene von mir angebotenen verfügen. Schwerpunkt war 2004 jedoch die Entwicklung der unten angeführten Projekte ‚G.‘ und ‚M.‘. Dafür kehrte ich von Beginn meines Dienstverhältnisses in K an regelmäßig bereits donnerstags abends nach Wien zurück.

Anfang 2005 wurde mir interimistisch die Stelle des Kaufmännischen Direktors im Landeskrankenhaus B angeboten, wodurch die bestehende Situation eines befristeten Dienstverhältnisses – diesmal mit einer Befristung von sechs Monaten – weiterhin grundsätzlich unverändert blieb, und sich erst nachdem ich mich im Objektivierungsverfahren für diese Stelle durchsetzen konnte, eine gewisse Präferenz ergab. Dadurch realisierte ich dann auch die geplante und bereits eingeleitete Auslagerung meines selbständigen Arbeitsplatzes in ein externes Büro nicht mehr.

Ich darf Ihnen auch bezüglich dieser Stelle ein entsprechendes Schreiben beilegen.

Im Folgenden sind im Detail insbesondere jene Fahrten nach Wien angeführt, die durch meine selbständige Tätigkeit veranlasst wurden, soweit ich Aufzeichnungen darüber geführt habe:

[Ergänzung mit zweitem Antwortschreiben:

Wie bereits mündlich dargelegt, sind die angeführten Termine in meinem elektronischen Kalender (Outlook) erfasst. Wie vereinbart lege ich jeweils einen Ausdruck der angeführten Tage bei. Grundsätzlich habe ich zunächst einen Projektplan erstellt und damit die erforderlichen Arbeitspakete festgelegt. In weiterer Folge sind diese Arbeitspakete in den Besprechungen abgearbeitet worden und die Ergebnisse sind in Detailkonzepte wie den Marketingplan und inhaltliche Ausarbeitungen unmittelbar eingeflossen. Daher war es in der Regel nicht sinnvoll, die Besprechungsinhalte explizit in Form von Protokollen festzuhalten. Die Inhalte lassen sich jedoch den erstellten Unterlagen entnehmen und ich habe diese für den jeweiligen Kalendereintrag in kurzen Worten im Folgenden angeführt.]

- *17.1.2004 und 18.1.2004 Auftrag Frau F.H., 'Unterstützung bei der Entwicklung EDV-basierter Betriebsabrechnung' (Honorarnote 0401)*
- *23.1.2004 Termin mit Mag. G.R., Thema ist ein Erstgespräch betr. die Entwicklung des Musikprojekts 'G.' für die Gemeinde T, I.*

[Inhalt: Besprechung Produktidee und Entwicklungspotential. Sichtung der ersten Vorarbeiten. Möglichkeit einer gemeinsamen Firma auf Basis des Produktes. Grundsätzliche Vereinbarung der Umsetzung und weiteres Treffen zur Abstimmung Projektplan und Definition der Arbeitspakete.]

Konzept ist, den G.M. Weg in T durch Hören und Sehen zu erleben. Die Vermittlung erfolgt primär durch die Musik, die G.M. in T komponiert hat, in Verbindung mit dem gesprochenen Wort. Das Projekt wurde bis zu einem Prototyp entwickelt, und es haben mehrere Gespräche mit der Gemeinde T stattgefunden. Nachdem bis Mitte 2005 keine Entscheidung herbeigeführt werden konnte und sich meine Prioritäten durch die vertragliche Situation in Kärnten zugunsten des Dienstverhältnisses geändert hatten, wurde das Projekt letztlich nicht umgesetzt.

- *31.1.2004 Termin mit Mag. G.R., Entwicklung Projektplan 'G.'*
[Inhalt: Festlegung der Arbeitspakete und Meilensteine des Projekts. Vereinbarung von Verantwortlichkeiten und Festlegen erster Inhalte.]
- *13.2.2004 Termin mit Mag. S., Klärung von Rechtsfragen*
[Inhalt: Vorgehensweise Klärung von Musikrechten hinsichtlich der Verwendung von Notenmaterial, Musikaufnahmen, Bearbeitungsrechten. Rechtliche Erläuterung patentrechtlicher Fragen in Bezug auf den Schutz des Produkts.]
- *21.2.2004 Termin mit Mag. G.R., Besprechung der Arbeitspakete*
[Inhalt: Erläuterung und Diskussion des Gesprächs mit Mag. S. und eines Gesprächs mit der AKM. Festlegen der weiteren Vorgehensweise in rechtlicher Hinsicht.]

- *13.3.2004 Termin mit Mag. F., Klärung steuerrechtlicher Fragen im Zusammenhang mit dem Projekt ‚G.‘*
[Inhalt: Besprechung insbesondere von Eignungen von Gesellschaftsformen – auch als Basis für eine Weiterentwicklung des Geschäftsmodells. Anschließend Besprechung der technischen Umsetzung und des technischen Equipments für das Sounddesign mit Herrn G.R.]
- *19.3.2004 und 20.3.2004 Termin mit Mag. G.R., Vorbereitung Präsentation des Projekts in T*
[Inhalt: Vorbesprechung des Gesprächstermins. Erarbeiten der Präsentation. Besprechung der vorliegenden Tonbeispiele sowie der Beispielstation und des Layouts sowie der Standorte der begleitenden Informationstafeln entlang des G.M.-Weges. Berechnung von Varianten des Betriebes und Erörterung des Betreibermodells vor Ort.]
- *3.4.2004 Workshop mit Mag. G.R. und Entwurf des Projekts ‚M.‘*
[Inhalt: Weiterentwicklung des Projekts für den Markt Wien und Entwicklung der Marke m..]
Das Projekt basiert auf dem Konzept von ‚G.‘ und stellt Wien selbst als UNESCO Weltkulturerbe mit seinen kultur- und musikhistorisch bedeutenden Bauten und Plätzen als großes, modernes ‚Museum im Freien‘ in den Mittelpunkt. Durch das Erlebnis Hören und Sehen werden gezielt Wechselwirkungen hergestellt zwischen
 - o der Klangwelt der Sprache und Musik*
 - o der Kulturwelt der Stadt und ihrer Menschen und*
 - o der Erfahrungswelt der Personen, die Wien entdecken.**Angesprochen durch alle Sinne und unter der emotionalen Führung der Musik können die Besucher die jeweiligen Örtlichkeiten wie eine Bühne erleben, auf der sich Szenen des alltäglichen Lebens abspielen, eingebunden in ihren kultur- und musikhistorischen Kontext.*
Die Vermittlung der auditiven Ebene erfolgt beispielsweise über mp3-Geräte.
- *16.4.2004 Termin mit Mag. S., Markenrechtliche Fragen und Fragen zur Verwertung von Musikrechten*
[Inhalt: Vertiefende Information zu den Themen Markenrecht und Verwertung von Musikrechten. Erörterung zu Fragen der Vertragsgestaltung.]
- *23.4.2004 Termin mit Mag. C., Entwicklung der Marke ‚M.‘*
[Inhalt: Briefing von Herrn C. und Diskussion der vorliegenden Konzepte.]
- *30.4.2004 Termin mit Mag. C., Entwicklung der Marke und des Logos*
[Inhalt: Vorstellung der Entwürfe des Logos und Entwurf des Marketingplans.]

- 15.5.2004 Termin mit Mag. G.R., Projektplan
[Inhalt: Planung der Entwicklung des Produkts für Wien und der Marke m.. Erörterung der in Frage kommenden technischen Plattformen und erforderlicher folgender Recherchen.]
- 28.5.2004 Termin mit Mag. C. und Mag. G.R., Businessplan
[Inhalt: Festlegung der Unternehmensform und Verteilung von Gewinn und Verlust, Grundaspekte der Geschäftsordnung, Produktbeschreibung, Beurteilung der Wettbewerbssituation und Positionierung, Preis und Kalkulationen, Kommunikation, Distribution und Zeitplan, Kostenschätzung und DB-Rechnung.]
- 11.6.2004 Termin mit Mag H. betr. einen Auftrag Datenbank-Design
- 3.7.2004 Workshop mit Mag. G.R., Prototyp mit Hörstationen Innere Stadt
[Inhalt: Testlauf mit den fertiggestellten Hörstationen Innere Stadt und anschließender Besprechung]
- 13.8.2004 Termin mit Hrn. A., Hardware-Optionen
[Inhalt: Information über Hardware-Optionen und geeignete Medien. Gespräch über Preise und Mengen.]
- 20.8.2004 Termin mit Mag. C., Marketing
[Inhalt: Information über das Gespräch mit Herrn A. und diesbezügliche Adaption und Weiterentwicklung des Marketingplans. Besprechung des Themas Internetauftritt und von Content und Design.]
- 11.9.2004 Termin mit Mag. G.R. Konzept Internetauftritt musicartexperience.com
(Diese Domain ist nach wie vor auf mich registriert.)
[Inhalt: Konzeption der Inhalte und Funktionalität des Web-Auftritts. Erörterung des Vertriebskanals Internet.]
- 9.10.2004 Termin mit Mag. G.R., Test der Hörstationen
[Inhalt: Rundgang mit weiteren Hörstationen und Test der besprochenen Verbesserungen vom 3.7.2004]
- 16.10 2004 Auftrag Mag. C.H., Wiederherstellung gelöschter und beschädigter Dateien nach Virusschaden' (Honorarnote 0402)
- 13.11.2004 Termin mit Mag. G.R., Finanzierungskonzept und Vorbereitung Produktpräsentation Stadt Wien.
[Inhalt: Besprechung der Gesprächsergebnisse betr. Finanzierung. Besprechung und Erstellung der Produktpräsentation für die Stadt Wien.]

Die angeführten Tätigkeiten habe ich als Einzelunternehmer durchgeführt.]

Ad 2.) Im Jahr 2004 sind zwei Fahrten nach K. enthalten. Ich wurde im Rahmen des Objektivierungsverfahrens für die Stelle im LKH K für den 5.1.2004 (in der erhaltenen und

beigefügten Einladung wird fälschlicherweise der 5.1.2003 angeführt) in das LKHK eingeladen. Ich bin für das Hearing am Vorabend angereist und am 5.1.2004 nach Wien zurückgekehrt. Am 12.1.2004 war ich zur Vertragsunterzeichnung erneut im LKHK."

Die ins Treffen geführten Wien-Termine betreffen – von den oben genannten zwei Ausnahmen vom 17. und 18.1. bzw. 16.10. sowie einem Termin am 11.6. betreffend einen Auftrag Datenbank-Design abgesehen – Besprechungen im Zusammenhang mit den vom Bw. genannten Schwerpunkten der Projekte „G.“ und „M.“.

Das erste Projekt wurde letztlich nicht umgesetzt. Das zweite Projekt besteht in einem Rundgang mit Musik durch die Innere Stadt Wiens mit einer Vielzahl von Stationen (vgl. Internetseite m...),

Den Eintragungen des Bw. in dem von ihm elektronisch geführten Kalender folgend hatten die Wien-Termine nachstehende zeitliche Dauer:

Fr	23.01.2004 14:00-17:00	Termin	3 Std.
Sa	31.01.2004 13:00-18:00	Termin	5 Std.
Fr	13.02.2004 12:00-14:00	Termin	2 Std.
Sa	21.02.2004 13:00-16:00	Termin	3 Std.
Sa	13.03.2004 13:00-18:30	Termin	5,5 Std.
Fr	19.03.2004 14:00-16:45	Termin	2,75 Std.
Sa	20.03.2004 08:00-11:30	Termin	3,5 Std.
Sa	03.04.2004 12:00-20:00	Workshop	8 Std.
Fr	16.04.2004 12:15-13:45	Termin	1,5 Std.
Fr	23.04.2004 14:00-16:00	Termin	2 Std.
Fr	30.04.2004 16:00-18:00	Termin	2 Std.
Sa	15.05.2004 13:00-17:00	Termin	4 Std.
Fr	28.05.2004 16:30-19:30	Termin	3 Std.
Sa	03.07.2004 13:00-16:00	Workshop	3 Std.
Fr	13.08.2004 10:00-12:30	Termin	2,5 Std.
Fr	20.08.2004 15:00-17:30	Termin	2,5 Std.
Sa	11.09.2004 13:00-16:00	Termin	3 Std.
Sa	09.10.2004 13:00-15:30	Termin	2,5 Std.

Sa 13.11.2004 11:00-15:00 Termin 4 Std.

Mit den selbst erstellten Eintragungen zeigte der Bw. somit im Jahr 2004 meist 2- bzw. 3-stündige Wien-Termine an 21 Wochenenden an Freitag- oder Samstag-Nachmittagen auf.

Der Bw. kehrte Donnerstag abends nach Wien zur Familie zurück, wo die Familie ihren Familienwohnsitz hatte. Diese Fahrten hatten laut Bw. aber auch den Zweck, seiner gewerblichen Tätigkeit in Wien nachgehen zu können. Es lägen Fahrten zwischen mehreren beruflichen Tätigkeitsorten des Steuerpflichtigen vor. Also zwischen dem Ort der nichtselbständigen Tätigkeit in Z und seiner selbständigen weiteren aus damaliger Sicht eventuell in Zukunft zu betreibenden Tätigkeit.

Zum Nachweis dieser gewerblichen Tätigkeit legte der Bw. die oben angeführten Terminaufstellungen vor, aus welchen sich seine Aktivitäten im Rahmen dieser Einkunftsquelle in Wien ergäben.

Die Tätigkeiten im Zusammenhang mit seinen gewerblichen Einkünften umfassen folgende Aktivitäten:

Die erklärten Honorare in Höhe von € 1.960,00 resultieren aus den Terminen (Aufträgen) am 17.1 und 18.1. sowie am 16.10.2004.

Der Schwerpunkt der ins Treffen geführten gewerblichen Tätigkeit, die beiden Projekte, ergab keine Einnahmen.

Der Bw. weist in der Berufung darauf hin, dass er zwischen zwei Tätigkeitsorten hin- und hergefahren sei. also begehrt er die Fahrtkosten in voller Höhe (ohne Beschränkung der Familienheimfahrten durch die Höhe des höchsten Pendlerpauschales).

Die wöchentlichen Heimfahrten zur Familie können nicht deshalb zu beruflich veranlassten Reisen umfunktioniert werden, weil der Bw. in Wien an einer Reihe von Wochenenden meist (lediglich) 2- bis 3.-stündige Termine wahrgenommen hatte.

Nach den obigen Feststellungen ist unstrittig, dass beim Bw. von Jänner bis Dezember 2004 eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung gegeben ist.

Dem Grunde nach liegen anzuerkennende Aufwendungen für Familienheimfahrten vor. Als solche – nämlich Kosten für Familienheimfahrten – machte der Bw. die strittige Position der € 11.713,68 geltend; und nicht als Betriebsausgaben für Fahrtkosten zu seiner gewerblichen Tätigkeit in Wien.

Dass die Donnerstag abends angetretenen Wien-Fahrten in Wahrheit Heimfahrten an den Familienwohnsitz waren, ist daraus ersichtlich, dass alle Termine laut den vorgelegten Terminkalenderblättern an Freitag- und Samstag-Nachmittagen (bis auf Fr, den 13.8. 10:00 Uhr) in einer Dauer von meist 2 oder 3 Stunden angesetzt waren.

Seinen Angaben in den Vorhaltsbeantwortungen zufolge hatte der Bw. an 21 Wochenenden Termine im Zusammenhang mit den oben wiedergegebene Aktivitäten, zur Familie fuhr er jedes Wochenende.

Die Familienheimfahrten, die aus dem im Jahr 2004 zeitlich befristeten Dienstverhältnis zum Land Z mit Dienstort in K resultieren, hat das Finanzamt in Höhe der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 normierten betraglichen Begrenzung anerkannt. Verfassungsrechtliche Bedenken zur Höhe der pauschal beschränkten Kosten für Familienheimfahrten hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu entscheiden.

Der Verfassungsgerichtshof hat, wie oben bereits ausgeführt, die Behandlung von Beschwerden wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen lit. e abgelehnt.

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Dies befreit den Abgabepflichtigen jedoch nicht von der Verpflichtung, seinerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht). Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, Tz. 8f zu § 115).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuchte den Bw., die in der Berufung bzw. im Vorlageantrag erwähnten Angaben hinsichtlich der im Einzelnen vorgenommen Aktivitäten im Zusammenhang mit den Einkünften aus seiner gewerblichen Tätigkeit konkret darzutun und nachzuweisen.

Als die Antwort gekommen war, er sei nach Wien gefahren, um Akquisitionsgespräche zur Erlangung von Beratungsaufträgen mit Kunden zu führen und Kooperationen mit anderen Trainern und Beratern herbeizuführen und die Auflistung der Termine vorgelegt wurde, aus welchen zwei Aufträge (mit Honorar), ein Termin betreffend einen Auftrag ohne zuzuordnendes Honorar und 18 Wochenendtermine betreffend Besprechungen im Zusammenhang mit den beiden Schwerpunktprojekten hervorgehen, ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einem weiteren Vorhalteschreiben um konkrete Darlegung und Nachweisführung der Angaben in der Vorhaltsbeantwortung.

In der zweiten Vorhaltsbeantwortung wurden die Kalenderblätter vorgelegt, aus welchen die Besprechungsdauer hervorgeht, der Inhalt der Besprechungen angegeben und ausgeführt, die Ergebnisse der Besprechungen seien in Detailkonzepte eingearbeitet worden.

Die gewerbliche Tätigkeit des Bw. setzte sich nach den obigen Sachverhaltsfeststellungen aus zwei honorierten Beratungsaufträgen und im Wesentlichen aus Besprechungen im Zusammenhang mit den beschriebenen Aktivitäten zusammen.

Die nicht weiter belegten Angaben des Bw. lassen eine entsprechende Beurteilung, ob - wie vom Bw. ins Treffen geführt - es eine erfolgreiche gewerbliche Tätigkeit sicherzustellen galt, nicht zu. Stand dem Bw. Beweismaterial nicht zur Verfügung, so hat er es auch unterlassen, Beweisanträge zu stellen.

Eine Aufrechterhaltung der Einkunftsquelle *durch Aktivitäten für weitere künftige, selbständige Einkünfte* (vgl. Berufung) oder *die Beurteilung der Rentabilität einer Einkunftsquelle bzw. die Notwendigkeit der Aufrechterhaltung einer solchen unter Berücksichtigung der künftig geplanten Aktivitäten, ein potentieller Kundenkreis, eine Vernetzung mit Partnern sowie Anbietern von Komplementärleistungen oder die Sicherstellung einer erfolgreichen gewerblichen Tätigkeit* (vgl. Vorlageantrag), kann aus den Vorhaltsbeantwortungen nicht nachvollzogen werden bzw. wird für dieses Berufungsvorbringen dadurch ein Nachweis nicht erbracht.

Die als steuerlich anzuerkennenden Kosten für Familienheimfahrten sind ab 1996 mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt.

Das Finanzamt hat daher zu Recht Kosten für Familienheimfahrten in Höhe der gesetzlichen Beschränkung anerkannt.

Hinsichtlich der beiden Fahrten im Zusammenhang mit der Erlangung des Dienstverhältnisses beim Amt der ... Landesregierung – zum Hearing am 5. Jänner 2004 sowie zur Vertragsunterzeichnung am 12. Jänner 2004 – sind (vorgezogene) Werbungskosten zu berücksichtigen, da der Bw. zu diesen Zeitpunkten noch nicht in dem Dienstverhältnis zum Land Z stand (dieses begann mit 15. Jänner) und noch keine Familienheimfahrt vom Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort zum Familienwohnsitz vorlag.

Diese Kosten errechnen sich unter Heranziehung der Kilometergelder wie folgt:

Entfernung

Familienwohnsitz W – LKH K, [Adresse] laut Routenplaner „ViaMichelin“: 322 km

$322 \text{ km} \times 2 \text{ (Hin- und Rückfahrt)} \times 2 \text{ (2 Termine)} \times € 0,356 = € 458,53$

Die Werbungskosten betragen daher:

Werbungskosten laut Einkommensteuerbescheid	€ 10.528,01
zusätzlich anzuerkennende Werbungskosten	€ 458,53
Werbungskosten laut Berufungsentscheidung	€ 10.986,54

Weiters waren die bei der Kennzahl 455 in der Einkommensteuererklärung eingetragenen Sonderausgaben für Personenversicherungsverträge in Höhe von € 2.266,67 richtig zu stellen. Die Sonderausgaben für Personenversicherungsverträge des Bw. im Jahr 2004 betragen laut den vorgelegten Bestätigungen:

Unfallversicherung	€	717,52
Krankenversicherung	€	2.221,61
Insassenunfallversicherung	€	84,01
Unfallversicherung	€	45,06
Summe	€	3.068,20
davon ¼	€	767,05

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. August 2009