



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. S., Adr., vom 23. September 2009 und 13. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes W. 12/13/14 Purkersdorf vom 3. September 2009 und 16. und 17. März 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 BAO, Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO für das Jahr 2007 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2009 und 2010 wird teilweise Folge gegeben. Die Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2009 und 2010 werden von € 6.435,66 auf € 3.288,71 herabgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist deutscher Staatsbürger und als Gymnasiallehrer freier Mitarbeiter eines Weiterbildungsinstitutes (I.) in W. selbständig tätig, wo er überwiegend

Deutsch unterrichtet und weiters Integrationskurse und Bewerbungstrainings für Arbeitssuchende durchführt.

Ad 2007: Im Zuge des Berufungsverfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 erfolgte eine Überprüfung des Einkommensteuerbescheides 2007 und wurden dem Bw. im Rahmen eines Vorhalteverfahrens um Ergänzung des Sachverhalts ersucht und dieses wie folgt beantwortet:

„Die Adresse meines Stammwohnsitzes in X. lautet: Adr.1. Eine Kopie meines Mietvertrages für die Wohnung in X. habe ich dem Finanzamt mit allen anderen Nachweisen und Belegen zusammen mit meiner Einkommensteuererklärung 2007 und 2008 zugeschickt. Auch für die Wohnung in W. habe ich Ihnen eine Kopie des Mietvertrages beigelegt, aus dem auch die Höhe der Mietzahlung ersichtlich ist. Gerne übersende ich Ihnen auch diesmal je eine Kopie der Mietverträge.“

Ich lebe allein, nicht in einer Partnerschaft.

Auch die Nachweise für die getätigten Heimfahrten habe ich Anfang Sept. 2009 mit meinen Steuererklärungen sowohl für 2007 als auch für 2008 zugeschickt. Diese müssen beim Finanzamt vorliegen, da ich diese nicht zurückerhalten habe. Diese Fahrten **musste ich wegen der doppelten Haushaltsführung** sieben bis acht Mal im Jahr tätigen.

Ich habe kein Auto, deshalb musste ich diese Fahrten meistens mit dem Flugzeug und manchmal auch mit der Bahn tätigen, da eine neunstündige Fahrt mit der Bahn sehr anstrengend ist. Diese Fahrten waren **unbedingt notwendig**, da ich in X. meinen eigenen Haushalt führte. Ich habe meine Wohnung in X. nicht aufgegeben, da ich nicht wusste, wie sich meine berufliche Situation in W. entwickelt. Momentan arbeite ich als freier Mitarbeiter bei "I." - einem Weiterbildungsinstitut in W., möchte aber später ebenfalls in W. meine eigene Privatschule eröffnen.

Da jedoch die Verträge mit dem Weiterbildungsinstitut immer nur für ein Jahr verlängert wurden, **konnte ich meine berufliche Situation noch nicht als sehr sicher einschätzen.** Die berufliche Perspektive an dem neuen Beschäftigungsplatz musste ich zunächst mal testen. Für solche Fälle hat der Gesetzgeber eine **zwei Jahresfrist** vorgesehen, **auch für Alleinstehende** angesichts der Entfernung - **Beschäftigungsplatz im Europäischen Ausland und immer nur für ein Jahr abgeschlossene Arbeitsverträge.** In so einem **besonderen Fall**, ist ein endgültiger Wohnungswechsel nach sechs Monaten **auch für Alleinstehende** nicht zumutbar.

Denn durch die befristeten Arbeitsverträge besteht die Gefahr auf einmal ohne Arbeitsstelle und auch ohne Wohnung und Wohnsitz zu bleiben.

Deshalb musste ich meinen Stammwohnsitz in X. beibehalten.

Fahrtkosten zu dem Auftraggeber: Da ich kein Auto habe, bin ich bei den täglichen Fahrten zu dem Auftraggeber auf die öffentlichen Verkehrsmittel angewiesen. Deshalb habe ich mir eine Jahreskarte gekauft. Die **Wiener Linien Jahreskarte kostet 458,40 €.** Dieser Betrag wird **in monatlichen Teilbeträgen von jeweils 45,50 € von meinem Konto abgebucht.** Da ich Ihnen diesbezüglich die alten Kontoauszüge zur Belegung der Fahrtkosten bereits zugeschickt habe, übersende ich Ihnen diesmal einen aktuellen Kontoauszug, aus dem der Preis für die Monatskarte der Wiener Linien GmbH ersichtlich ist. Außerdem teile ich Ihnen mit, dass ich jede Woche von Montag bis Freitag von 8:00 Uhr bis 17:00 Uhr arbeite und meine Wohnung weit entfernt von der Beschäftigungsstelle liegt, welche sich in der Adr.2 und Adr.3 befindet, sodass ich täglich mit der U-Bahn und mit dem Bus hin- und zurückfahren muss.

Studienkredit: Mein Magisterstudiengang mit anschließender Promotion und mein Lehramtsstudium an der Universität habe ich mit einem Studienkredit von 25.000,00 €

finanziert. Es handelt sich hierbei um alle anfallenden Kosten welche ein Student im Laufe seines Studiums minimal ausgeben muss (Studien- und Semesterbeiträge, Kosten für Studentenwohnheime, und Mietwohnungen während des Studiums, Kosten für die Verpflegung, Aufwendungen für Lebensmittel, Auslandssemester und vorgeschriften, jedoch unbezahlte Praktika, sowie Lehrbücher. **Da ich heute noch in meinem Beruf als Sprachlehrer arbeite, zeigt sich, dass diese Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausübung einer beruflichen Tätigkeit stehen.**

Ein Kontoauszug von 2008 der Bank liegt bei, da ich diesen meiner Steuererklärung für 2008 beigelegt habe.

Nur die **Zinsen hier belaufen sich auf 3.600,00 €** für zwei Jahre, die ich gar nicht mitberechnet habe.

Sonstige Betriebsausgaben: Für die in der **Einnahmen/Ausgabenrechnung 2008** geltend gemachten Aufwendungen für Software, Telefon und Internet, sowie Bücher und Büroartikel, habe ich die **Einkaufsbelege im Original der Steuererklärung beigelegt. Sie müssen bei Ihnen vorliegen, da ich diese nicht mehr zurückerhalten habe, obwohl ich das, Finanzamt mehrmals gebeten habe, die Originalbelege an mich zurückzusenden.**

Was die Bücher betrifft. waren die gekauften Bücher Fachbücher für Deutsch, Deutsch als Fremdsprache, Englisch und einige auch zur Methodik des Sprachunterrichts in der Schule und in der Erwachsenenbildung.

Da die getätigten Einkäufe mehr als ein Jahr zurückliegen, versuche ich mich trotzdem an einige Buchtitel zu erinnern: Mit Erfolg zum Test DaF-Übungs- und Testbuch + 2 Audio-CDs: Studio d A2 Deutsch als Fremdsprache-Kurs und Übungsbuch, Texte, Themen und Strukturen-Handreichungen für den Unterricht, Fairway 3- Lehr und Arbeitsbuch mit CD-ROM zu je einem Preis von 19,95 €, 19,90 €, 14,95 €, 24,95 €.

Umzugskosten etc.: Ich möchte auch hier erwähnen, **dass alle Originalbelege** zu den geltend gemachten Umzugskosten, sowie die Kosten für die Einrichtung der Wohnung in W. im Jahr 2008 beim **Finanzamt vorliegen müssen, denn ich habe diese Belege nicht zurückerhalten.** Es waren viele Rechnungen, Quittungen, Kassenbons von Fa.M., Fa.K., Fa.O., etc. dabei.“

Die Auflistung meiner Einnahmen/Ausgabenrechnung erfolgte aufgrund Originalbelegen, denn auf Grund dieser Rechnungen konnte ich selber meine Ausgaben ermitteln. Auch die Verluste im Jahr 2008 stimmen mit meinen Ausgaben überein, und diese wiederum waren auch durch die Kontoauszüge der Banken belegt.

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 16.3.2010 wurde vom Finanzamt in der Folge der Einkommensteuerbescheid 2007 aufgehoben, da die (Erst)Veranlagung 2007 ohne näherer Überprüfung der geltend gemachten Betriebsausgaben erfolgte. Mit Ersuchen um Ergänzung vom 15.2.2010 wurde der Bw. um belegmäßigen Nachweis der beantragten Aufwendungen gebeten und bei Prüfung der vorliegenden Unterlagen festgestellt, dass die geltend gemachten Aufwendungen nur zum Teil als Betriebsausgaben anzuerkennen sind (siehe dazu die Begründung des neu erlassenen Sachbescheides). Da sich der Spruch des Erstbescheides vom 31.8.2009 somit als inhaltlich unrichtig erwies, wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 31.8.2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit 17.3.2010 ein neuer Einkommensteuerbescheid 2007 erlassen. Zur Begründung des des Einkommensteuerbescheides 2007 wurde wie folgt ausgeführt:

<Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsstandort verlegt wurde. Ist die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht unzumutbar, können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsstandort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Die von Ihnen angeführten Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes in D. (Unsicherheit über die berufliche Entwicklung in W., finanzieller Aufwand für die Aufgabe der Wohnung in D.) sind nach Ansicht des Finanzamtes nicht geeignet, eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsstandort (W.) zu begründen; es wurde nicht dargelegt, dass die Berufsausübung in W. von vornherein nur befristet geplant war. Bei einem Alleinstehenden wird ein Zeitraum von 6 Monaten für die Übersiedlung als angemessen angenommen (vgl. z.B. UFS 14.8.2008, RV/0173-K/03). Es werden somit die Kosten der doppelten Haushaltsführung für insgesamt 6 Monate zuerkannt.

Da Sie Ihre Wohnung laut vorgelegtem Mietvertrag ab 1.11.2007 gemietet haben, wurden die Mietaufwendungen für 2 Monate (1.006,38 €) als Betriebsausgaben anerkannt; ebenso wurden die Gebühren für den Mietvertrag (179,13 €) berücksichtigt. Die von Ihnen beantragten Umzugs- und Renovierungskosten, Kautions- und Provision konnten mangels Vorlage von Belegen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Kosten für Familienheimfahrten konnten nicht berücksichtigt werden, weil trotz Aufforderung mittels Ergänzungsersuchens kein Nachweis über Anzahl und Kosten der Fahrten erbracht wurde; ebenso konnten mangels belegmäßigen Nachweises nicht anerkannt werden: Bücher und Büroartikel sowie Internet- und Telefonkosten (dem Finanzamt liegen - entgegen Ihren Angaben - keine Nachweise für die getätigten Heimfahrten sowie Belege für Telefon, Internet und Fachliteratur vor).

Steuerberatungskosten können - wie bereits dargelegt - nicht mit einem Pauschalbetrag, sondern nur im nachgewiesenen Ausmaß als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Da sich die Jahreskarte der Wiener Linien auch für die Verwendung für private Fahrten eignet, wurde von den Anschaffungskosten der Jahreskarte der Wiener Linien (Fahrtkosten zur Arbeitsstätte) im Schätzungswege ein Privatanteil von 50% ausgeschieden; es wurden somit 229 € als Betriebsausgaben berücksichtigt.

Weiters wurden die Sozialversicherungsbeiträge als Betriebsausgaben berücksichtigt.>

In der fristgerechten Berufung wendete der Bw. ein, dass der **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.3.2010 unvollständig, insgesamt fehlerhaft**, und folglich auch die festgesetzte Einkommensteuer von 3.900,60 € für das Jahr 2007 **nicht richtig** sei.

Unvollständig, weil zur Ermittlung der Jahresbemessungsgrundlage für die Einkommenssteuer neben der 60,00 € als Sonderausgabenpauschale zumindest eine Werbungskostenpauschale in Höhe von 132,00 € vom Jahreseinkommen abgezogen werden müsste.

Danach werden von der so genannten „tarifmäßigen Einkommenssteuer“ die jeweils gesetzlich anerkannten und zustehenden Absetzbeträge abgezogen, was schlussendlich nach korrekter Berechnung die festgesetzte Einkommensteuer ergibt.

Neben der unvollständigen Jahresbemessungsgrundlage (mangels zumindest einer Werbungskostenpauschale) sind somit auch die weiteren Schritte zur Ermittlung der festgesetzten Einkommensteuer fehlerhaft.

Fehlerhaft deshalb, weil auch selbst die wenigen anerkannten Ausgaben, schließlich in der Steuerberechnung nicht einberechnet wurden.

Zudem wurden viele Ausgaben, die gesetzlich anzuerkennen sind, ebenfalls in der Steuerberechnung 2007 nicht berücksichtigt.“

Der Bw. beantragte *die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2007 mit folgender weitergehenden Begründung:*

„Punkt 1. der abzugsfähigen Kosten (Kution, Provision, Vergebühring,...) wurde von Ihnen angeblich aus Mangel an Belegen nicht anerkannt, Belege sind dem Finanzamt zugeschickt worden, jedoch offensichtlich verloren gegangen. Daher werden Ihnen jetzt erneut die notwendigen Belege zugeschickt (**Abzusetzen bei Werbungskosten**).

Punkt 2. Umzugs- und Renovierungskosten. Die Quittungen und Rechnungen schicke ich Ihnen wieder per Post zu. Da diese bereits mit der Ausstellung des ersten Steuerbescheides 2007 gesichtet wurden, haben mir die Mitarbeiter *meine* Mappe mit den Akten im Februar dieses Jahres zurückgegeben, mit der Begründung "diese haben wir gesehen und der Fall 2007 ist abgeschlossen". (**Abzusetzen bei Werbungskosten, steht unmittelbar mit der Berufsausübung in Zusammenhang**)

Die Ausgaben von Punkt 1 und Punkt 2 wurden durch einen Kredit von der Barclay Bank (11.832,00 €) finanziert, und laut Gesetz sind die Rückzahlungen hierfür inkl. Zinsen voll absetzbar.

Punkt 3. Doppelte Haushaltsführung. Das Steuergesetz **erkennt die doppelte** Haushaltsführung sogar **auf Dauer an** auch bei Alleinstehenden, wenn folgende Voraussetzung vorliegt:

wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit befristet ist.

Es ist jederzeit eine Ausübung des Berufes an einem anderen Ort / Versetzung möglich.

Dies ist genau der Fall, weil meine Verträge immer nur befristet sind und dadurch die **Verlegung des Stammwohnsitzes unzumutbar ist**. Zudem befindet sich der Mittelpunkt meiner Lebensinteressen (auch durch die befristeten Arbeitsverträge von max. einem Jahr) immer noch in D., da ich hier engere persönliche Beziehungen zu Eltern, Bruder, anderen Familienangehörigen, meinem Vertrauensarzt und Freundeskreis habe. Deshalb sind die Ausgaben für die doppelte Haushaltsführung voll anzuerkennen und nicht nur für sechs Monate. Es ist nicht zumutbar, in so einem Fall so einfach den Stammwohnsitz aufzugeben. Per **Mietvertrag** habe ich eine eigene Wohnung auch in X., wodurch zusätzliche Kosten entstehen!

Ich möchte hier noch erwähnen, dass Sie bei der Begründung dieses Punktes im Bescheid eine zumindest sechsmonatige Anerkennung der Ausgaben dargelegt haben (obwohl in meinem Fall wie ausgeführt steuerrechtlich die Anerkennung auf Dauer gesetzlich vorgeschrieben ist), aber auch diese 6 Monate scheinen später in ihrer Berechnung im Steuerbescheid an keiner Stelle auf!

Ansonsten wäre nämlich fraglich, wie man zu dieser Einkommensteuersumme von 3.900,60 € kommt, wenn man alle steuerlich abzusetzenden und absetzbaren Positionen miteinbeziehen würde.

Dieser gleiche Berechnungsmangel im Steuerbescheid betrifft auch das Thema Werbungskosten, die ebenfalls zur Gänze unberücksichtigt gelassen wurden.

Zudem sind die absetzbaren und zu berücksichtigenden monatlichen Wohnungskosten laut Gesetzgeber 2.200,00 €.

In meinem Fall beträgt bei doppelter Haushaltsführung die Miete für beide

Wohnungen 1.089,00 €, inklusive Strom rund Nebenkosten. Dies ist lediglich die Hälfte der Gesamtsumme, die der Gesetzgeber (2.200,00 €) vorgesehen hat!

Punkt 7. Fahrtkosten Wohnung - Arbeitsstätte (Abzusetzen bei Betriebskosten)

Hier haben Sie die Nutzung der Wiener Linien Jahreskarte beruflich nur auf 50% geschätzt, obwohl die Jahreskarte lediglich beruflich genutzt wird. **Die Schätzung auf 50% ist vollkommen unrealistisch und praktisch auch nicht möglich**, da ich **täglich neun Stunden in der Schule** bin, und die **Hin- und Rückfahrt** noch **dazukommt**.

Die **Vor- und Nachbereitung des Unterrichts**, während dessen ich die Karte wieder nicht privat nutzen kann, die wenigstens noch **drei bis vier Stunden** in Anspruch nimmt, kommt noch dazu. Nur alle diese Faktoren in Betracht zu ziehen, bleiben mir **von 24 Stunden insgesamt nur 9 Stunden vom Tag übrig**. Von diesen 9 Stunden muss man auch **Minimum 6 Stunden fürs Schlafen** abziehen, dann bleiben **noch 3 Stunden** für die Erledigung des alltäglich anfallenden **Haushalts**.

Wie Sie sehen, bleibt für **die private Nutzung der Fahrkarte nichts übrig**. Außerdem sind alle Geschäfte fürs Einkaufen in M. in der Nähe meiner Wohnung, sodass ich dafür überhaupt keine Verkehrsmittel brauche.

Der einzige Grund, warum ich die Fahrkarte gekauft habe, **ist ausschließlich meine Arbeitsstelle**. Außerdem ist **diese Variante immerhin viel billiger, als täglich Fahrkarten lediglich für das Erreichen der Arbeitsstätte zu kaufen, wo man dann schon bei der Fahrt zur Arbeitsstelle 1,80 € bezahlen müsste und zur Heimfahrt logischerweise auch 1,80 € fällig wären, insgesamt also nur für den Beruf täglich 3,60 € notwendig wären**. Da ich im Monat 22 Arbeitstage beschäftigt bin, ergibt sich eine Summe von **79,20 € monatlich, was sich im Laufe eines Jahres auf 950,40 € summiert**. Das ist die **doppelte Summe meiner Jahreskarte** und wohlgernekt **nur und ausschließlich beruflich benutzt**!

Auch schon deswegen ist die Aufteilung des Preises auf 50% für die Jahreskarte überhaupt nicht richtig. Die Fahrtkosten sind zu 100% abzusetzen.

Punkt 8. Telefon / Internet

wurde von Ihnen angeblich aus Mangel an Belegen nicht anerkannt.

Belege sind dem Finanzamt jedoch zugeschickt worden, offensichtlich aber verloren gegangen. Daher werden Ihnen jetzt erneut einige noch gebliebene Belege zugeschickt. **(Abzusetzen bei Betriebskosten)**

Punkt 9. Bankzinsen (Abzusetzen bei Werbungskosten)

sind wegen der Kredite zu bezahlen, die ich zum einen für die Bezahlung der Umzugskosten und zum anderen für die Studienfinanzierung aufgenommen habe.

Auch für diese wurden dem Finanzamt Belege zugesandt, aber ich werde sie Ihnen erneut zusenden.

Abschließend möchte ich festhalten, dass für das Jahr 2007 der Erstbescheid vom 31.8.2009 inhaltlich und rechnerisch richtig war, denn dieser wurde auf der Basis aller notwendigen und dem Finanzamt zugeschickten und bekannten Tatsachen und Akten, Belege sowie Quittungen erstellt. **Es sind auch keine neuen Tatsachen ans Licht gekommen, die eine Aufhebung und Neubescheidung nach § 299 BAO erforderlich gemacht hätten**.

Alle diese Belege habe ich dem Finanzamt ohne Aufforderung bei meiner ersten Steuererklärung beigelegt. Als ich im Februar dieses Jahres wegen meiner Berufung gegen den Steuerbescheid 2008 beim Finanzamt war, wurde mir sodann die Mappe mit den Belegen für 2007 persönlich zurückgegeben.

Ich hatte jedoch keine Möglichkeit, meine Mappe hinsichtlich aller beigefügter Unterlagen zu überprüfen, ob ich alle Belege zurückhalten habe. Leider musste ich jetzt feststellen, dass einige Originalrechnungen fehlen, obwohl ich meine Eingaben-Ausgaben Rechnung auf der Basis dieser Rechnungen erstellt habe. Mehrmals habe ich dem Finanzamt geschrieben, dass ich diese auch anderweitig benötige, deshalb möchte ich diese unbedingt zurückhaben.

Im Lichte des Gesagten war somit der erstmalig ausgestellte Steuerbescheid 2007 vollkommen korrekt und entsprach der realen Einkommenssituation, deren Tatsachen durch Belege beim Finanzamt vorgelegt wurden.

Es entbehre jeglicher Logik, den bereits korrekt berechneten Steuerbescheid 2007 im Zuge meiner Berufung gegen den Bescheid von 2008 erneut einer Prüfung zu unterziehen, weil angeblich „entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden, etwa wegen mangelnder Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei)“. Die **Tatsachen, auf denen der Erstbescheid 2007 ergangen ist, sind noch immer identisch, sie sind und waren in vollem Umfang dem Finanzamt bekannt, es sind keine neuen Tatsachen entstanden**, und diese alten Tatsachen, die zum Erstbescheid führten, müssen auch heute bei entsprechender Berücksichtigung wieder zum Ergebnis des Erstbescheides 2007 führen.

Es war also nicht richtig, meine Berufsbegründung im Zusammenhang mit dem angefochtenen fehlerhaften Blankobescheid 2008 als so genannte "neue Tatsache" zur Rechtfertigung einer Neubescheidung 2007 nach § 299 BAO heranzuziehen.

Der Erstbescheid 2007 sollte also nicht nach Maßgabe des unvollständigen Blankobescheides 2008 verändert werden, sondern der Bescheid 2008 im Lichte der Berufsbegründung, die keine neuen Tatsachen darstelle, angepasst werden.

Deshalb ist der bereits im Erstbescheid 2007 anerkannte Verlust von 11.946,00 € richtig, und ich bitte Sie, den Aufhebungsbescheid vom 16.3.2010 zu annullieren und den Erstbescheid vom 31.8.2009 wieder in Geltung zu bringen.“

Ad 2008: Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens des Finanzamtes betreffend das Jahr 2008 gab der Bw. mit 14.12.2009 wie folgt bekannt:

„Ich bin selbständig tätig und arbeite als freier Dienstnehmer. Mein Auftraggeber ist momentan die "I." - ein Weiterbildungsinstitut, wo ich überwiegend Deutsch als Fremdsprache: unterrichte.

Außerdem führe ich Integrationskurse und Bewerbungstrainings für Arbeitssuchende durch.

Die beantragten Ausgaben waren notwendig, damit ich meinen Beruf ausüben kann und mir dadurch eine Existenz in W. aufbauen kann.

Somit muss ich also einstweilen aus beruflichen Gründen auch eine zweite Wohnung unterhalten, wodurch die entstandenen Aufwendungen für die doppelte Haushaltungsführung zwei Jahre lang als Betriebsausgaben voll abzugsfähig sind.

Im Falle einer doppelten Haushaltungsführung sind auch die Fahrtkosten zwischen dem Stammwohnsitz und der Zweitunterkunft am Beschäftigungsstandort voll abzugsfähig. Diese schließen einander nicht aus. Diese sind sogar miteinander eng verbunden. Diese Art von Fahrten ist notwendig, solange ein doppelter Haushalt besteht. Da im Jahre 2008 die doppelte Haushaltungsführung noch existierte, sind folglich auch die Fahrtkosten zum Stammwohnsitz für 2008 abzugsfähige Kosten.

Im Rahmen der doppelten Haushaltungsführung sind sowohl die Kosten der Zweitwohnung als auch die Kosten der notwendigen und angemessenen Einrichtung der auswärtigen Unterkunft, sowie Renovierungskosten, Kaution, Provision, Gebühren, voll abzugsfähig.

Unter Umzugskosten meinte ich die Transportkosten der Materialien für die Reparatur der Zweitwohnung und die Ausgaben für die Einrichtungsgegenstände am Ort der Beschäftigung, damit ich zuerst überhaupt mit der Arbeit Anfangen kann. Das Aufgeben des Stammwohnsitzes ist mit größeren finanziellen Ausgaben verbunden, weshalb ich die Auflösung des Stammwohnsitzes im Jahre 2008 noch nicht realisieren konnte. Deshalb sind die Kosten der doppelten Haushaltungsführung auch für das Jahr 2008 voll abzugsfähig.

Bei den Krediten für Studienfinanzierung in Höhe von 25.000,00 € sind die monatlichen Zinsen wie folgt berechnet. $150,00 \text{ €} \times 24 \text{ Monate} = 3.600,00 \text{ €}$.

Die Höhe der Zinsen können Sie aus dem Kontoauszug entnehmen. Dieser liegt bei Ihnen bereits vor.

Steuerberatungskosten habe ich mit einen Pauschalbetrag von 50,00 € eingetragen, da die Steuerberatungskosten entweder pauschal (ohne belegmäßigen Nachweis bis zu einer Höhe von 72,00 €) oder per Einelnachweis abgesetzt werden können.

Sie baten mich um eine Prognose, wann mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen ist. Nach einem Verlust von insgesamt 42.355,00 €, *die ich Ihnen mit Kontoauszügen belegen konnte*, ist es für mich sehr schwer abzuschätzen, wann ich mit einem Gesamtüberschuss rechnen kann. Angesichts der schwachen Konjunktur und verhältnismäßig gering bezahlter Aufträge, wage ich zu bezweifeln, dass ich früher als in vier Jahren mit einem Gesamtüberschuss rechnen kann. Ich hoffe jedoch auf zahlungskräftigere Auftraggeber und somit auf ein früheres Eintreten des Überschusses.

Alle Belege, die für die Steuererklärung notwendig waren, habe ich Ihnen zugesandt. Deshalb möchte ich Sie bitten, alle diese Unterlagen nach der Ausstellung des Steuerbescheides 2008 an mich zurückzusenden. Es sind sehr viele Originalunterlagen und Belege dabei, die ich auch in Zukunft als Nachweise benötige.“

Der Bw. verwies weiters auf die Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 15.2.2010 betreffend das Einkommensteuerverfahren 2007.

Die Berufung wurde mit abweisender Berufungsvorentscheidung vom 17.3.2010 erledigt und zur Begründung wie folgt ausgeführt:

<Dem Finanzamt wurde vom I. Bildungsinstitut eine Meldung gemäß § 109a EStG übermittelt, wonach Sie im Jahr 2008 Einnahmen in Höhe von 26.489,63 € bezogen haben. Dieser Betrag wurde in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als Einnahmen in Ansatz gebracht. Laut einer Mitteilung gemäß § 109a EStG beträgt der Dienstnehmeranteil zur Sozialversicherung 4.611,76 €; dieser wurde als Betriebsausgaben berücksichtigt.

Gemäß § 13 EStG können die Anschaffungskosten von abnutzbaren Anlagegütern im Jahr der Anschaffung zur Gänze als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, wenn die Kosten für das einzelne Anlagegut 400 € nicht übersteigen. Bei Anschaffungskosten über 400 € können diese nur im Wege der Absetzung für Nutzung (AfA) über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt als Betriebsausgaben geltend gemacht werden (§ 7 EStG). Wird das Wirtschaftsgut weniger als 6 Monate im Kalenderjahr genutzt, steht gemäß § 7 Abs. 2 EStG nur die Hälfte der Jahres-AfA zu. Sie haben Ihr Notebook laut vorgelegter Rechnung am 10.10.2008 um 995 € gekauft. Das Finanzamt geht von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Notebooks von 3 Jahren aus; die jährliche AfA beträgt somit 331,67 €. Da das Notebook im Oktober angeschafft wurde, kann im Jahr 2008 nur die Halbjahres-AfA als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Da ein Notebook auch private Einsatzmöglichkeiten bietet, wurde im Schätzungswege ein Privatanteil von 40% abgezogen; es wurden somit 99,50 € im Jahr 2008 als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Betreffend doppelte Haushaltungsführung wurden Mietaufwendungen für 4 Monate (2012,76 €) als Betriebsausgaben anerkannt. Da dem Finanzamt keine Belege betreffend Heimfahrten vorliegen, konnten die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Betreffend Einrichtungskosten für die Wohnung am Arbeitsort liegen 2 Rechnungen von Fa.M. vor (Wohnwand, Teller, Vorhang; gesamt 149,50 €); diese wurden als Betriebsausgaben anerkannt. Die Zahlung bei X iHv 14 € konnte mangels Angabe, wofür diese geleistet wurde, nicht berücksichtigt werden.

Da dem Finanzamt trotz Ersuchens um Vorlage der gesamten Belege nur jeweils eine Rechnung für Telefon und Internet vorliegt, konnten nur diese berücksichtigt werden (120,80 €); es wurde - wie im Ergänzungsersuchen angekündigt - ein Privatanteil von 40%

ausgeschieden, sodass sich Betriebsausgaben iHv 72,48 € ergeben. Es wurden keine Belege betreffend Software, Bücher und Büroartikel vorgelegt, sodass keine Aufwendungen anerkannt werden konnten.

Die Kosten der Jahreskarte der Wiener Linien wurde wie im Vorjahr in Höhe von 50% (229 €) als Betriebsausgaben berücksichtigt.

Steuerberatungskosten können - wie bereits dargelegt - nicht mit einem Pauschalbetrag, sondern nur im nachgewiesenen Ausmaß als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 15.2.2010 wurden Sie um belegmäßigen Nachweis der fremdfinanzierten Aufwendungen für Aus- bzw. Fortbildung ersucht. In Ihrem Antwortschreiben vom 11.3.2010 geben Sie an, die Aufwendungen betreffen Ihr Lehramtsstudium (Magister- und Doktoratsstudium). Es wurden jedoch keine Belege über die Zahlung von Aufwendungen für das Studium im Jahr 2008 vorgelegt; bloße Kontoauszüge über Kreditrückzahlungen reichen nicht. Betriebsausgaben können bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG nur im Jahr des Abflusses als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (§ 19 EStG). Die Gewährung eines Darlehens stellt keine Betriebseinnahme dar, somit ist umgekehrt auch die Rückzahlung der Darlehensvaluta keine Betriebsausgabe; nur die Zinsen können bei betrieblicher Veranlassung des Darlehens Betriebsausgaben sein. Da Sie die betriebliche Veranlassung der gesamten Darlehensaufnahme nicht nachgewiesen haben, können die Zinsen nicht berücksichtigt werden (weiteres wurde auch kein Nachweis über Zinszahlungen im Jahr 2008 vorgelegt; der Kontoauszug der Bank betrifft Zahlungen im Jahr 2009).>

In der fristgerechten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 16.3.2010 wurde eingewendet, dass der Bescheid

„insgesamt unvollständig und fehlerhaft ist, und folglich die festgesetzte Einkommensteuer von 3.547,72 € für das Jahr 2008 nicht richtig. Zunächst ist die Ausgangssumme, von der alle abzusetzenden Beträge abgezogen sind, nicht identisch. Das Einkommen für das Jahr 2008 ist (Ihnen und mir) nämlich unterschiedlich übermittelt worden. Ich habe von der Sozialversicherungsanstalt in W. (SVA) ein Schreiben erhalten, wonach mein Einkommen im Jahr 2008, bei 26.115,00 € lag, statt 26.489,63 €, der Summe, die Ihnen das I. Bildungsinstitut übermittelt hatte.

Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bin ich von der Summe 26.115,00 € ausgegangen.

Außerdem wurden sehr viele meiner Ausgaben angeblich aus Mangel an Beweisen von Ihnen überhaupt nicht anerkannt. Obwohl ich dem Finanzamt schon von Anfang an bei meiner ersten Steuererklärung auch für Jahr 2008 die notwendigen Belege ohne Aufforderung zugesandt habe, da ich es aus D. gewohnt war, alle Belege zusammen mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorzulegen, sind viele Belege im Original offensichtlich beim Finanzamt verloren gegangen.

Im Nachhinein kann ich betreffend meine Berufung keine Unterlagen mehr zaubern, um Ihnen Belege für das Korrigieren des ersten Steuerbescheides, der blanko ausgestellt wurde, vorzuweisen.

Einige wenige Beweise, die beim Finanzamt noch nicht verloren gingen, haben Sie mir großzügig retourniert, nachdem ich sieben (7) Monate lang das Finanzamt immer wieder darauf hingewiesen habe, dass ich die Unterlagen, viele im Original (insbesondere Quittungen und Rechnungen) noch brauche.

Wie viele Belege und welche genau, konnte ich erst nach unterschriebener Übernahme der Rsb Sendung beim Öffnen des Kuverts feststellen. Zu diesem Zeitpunkt habe ich aber schon die Übernahmebestätigung beim Postschalter unterschrieben, da mir sonst der Brief gar nicht ausgehändigt worden wäre.

Trotz Beweise, die man nicht übersehen konnte, wurde mir dennoch ein Blankobescheid ausgestellt.

In Ihrer Berufungsvorentscheidung zu dem Einkommensteuerbescheid 2008 haben Sie dann nach der Blankoausfertigung eine Einkommensteuer von 3.547,72 € festgesetzt. Dies ist

jedoch nicht richtig, weil viele von meinen Ausgaben, die laut Gesetz im vollen Umfang abzusetzen sind, überhaupt nicht berücksichtigt wurden, obwohl diese Rechnungen beim Finanzamt verloren gingen.

Für alle diese die Betriebsausgaben betreffenden Posten hätte man diesbezüglich wenigstens einen vom Gesetzgeber vorgesehenen Pauschalbetrag von 13.200 € berücksichtigen müssen, wenn Sie meine Ausgaben nicht per Rechnung absetzen können, besonders in diesem Fall, weil die Rechnungen beim Finanzamt verloren gegangen sind.

Bei der doppelten Haushaltsführung haben Sie die Mietkosten nur für die Wohnung in W. und nur für 4 Monate berücksichtigt, obwohl Sie diese in meinem Fall auf Dauer (bei befristeten Arbeitsverträgen und der Gefahr der Versetzung lt. Gesetz), mindestens jedoch für sechs Monate (wenn man nur von der Standardsituation ausgehen würde) hätten übernehmen müssen. In jedem Fall aber für beide Haushalte, in W. und in X.!

Auch die Kosten für die Fahrkarte zur Arbeitsstelle (Wiener Linien) sind nach einer Aufteilung von 50% äußerst fraglich, weil fehlerhaft, unlogisch und unrealistisch ausgerechnet.

Die Jahreskarte wird lediglich beruflich genutzt und wurde auch für diesen Zweck angeschafft. Die Schätzung auf 50% ist vollkommen unrealistisch und praktisch auch nicht möglich, da ich täglich neun Stunden in der Schule bin, und die Hin- und Rückfahrt kommt noch dazu.

Die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts, während dessen ich die Karte wieder nicht privat nutzen kann, die wenigstens noch drei bis vier Stunden in Anspruch nimmt, kommt noch dazu. Nur alle diese Faktoren in Betracht zu ziehen, bleiben mir von 24 Stunden insgesamt nur 9 Stunden vom Tag übrig. Von diesen 9 Stunden muss man auch Minimum 6 Stunden fürs Schlafen abziehen, dann bleiben noch 3 Stunden für die Erledigung des alltäglich anfallenden Haushalts. Wann habe ich noch Zeit, um draußen mit der Jahreskarte privat zu flanieren? Im Übrigen benötigt auch das Verfassen von teilw. unnötigen Amtskorrespondenzen, die ich an Wochenenden erledigen muss auch seine Zeit!

Wie Sie sehen, bleibt für die private Nutzung der Fahrkarte nichts übrig. Außerdem sind alle Geschäfte fürs Einkaufen in M. in der Nähe meiner Wohnung, sodass ich dafür überhaupt keine Verkehrsmittel brauche.

Der einzige Grund warum ich die Fahrkarte gekauft habe, ist ausschließlich meine Arbeitsstelle. Außerdem ist diese Variante immerhin viel billiger, als täglich Fahrkarten lediglich für das Erreichen der Arbeitsstätte zu kaufen, wo man dann schon bei der Fahrt zur Arbeitsstelle 1,80 € bezahlen müsste und zur Heimfahrt logischerweise auch 1,80 € fällig wären, insgesamt also NUR FÜR DEN BERUF TÄGLICH 3,60 € notwendig wären. Da ich im Monat 22 Arbeitstage beschäftigt bin, ergibt sich eine Summe von 79,20 € monatlich, was sich im Laufe eines Jahres auf 950,40 € summiert. Das ist die doppelte Summe meiner Jahreskarte und wohlgernekt nur und ausschließlich beruflich benutzt!!

Auch sind die Kosten für die Jahreskarte der Wiener Linien von meinen Kollegen und Bekannten, die die gleiche Ausgangssituation haben, ganz und in voller Höhe vom Finanzamt berücksichtigt worden.

Auch für die Einrichtung der Zweitwohnung in W. haben Sie eine lächerliche Summe von 149,50 € anerkannt, da Ihnen nur diese Quittungen vorlagen. Fragen Sie Ihre Mitarbeiter, wo die anderen Unterlagen geblieben sind. Denn das entbehrt jeder Logik, eine Zweitwohnung nur mit einer Summe von 149,50 € einzurichten, besonders wenn man die heutigen Marktpreise kennt. Hier hätte man wenigstens im Rahmen der Schätzung eine Summe von 3.000,00 € einkalkulieren müssen, zumal es auch gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, Rechnungen und andere Belege mitzuschicken, sondern lediglich aufzubewahren (was ich leider besser tun sollen, anstatt sie Ihnen im Original zuzusenden, wie es sich jetzt zeigt).

In Fällen aber, wo Belege nicht da sind, stellt das Gesetz auf die Glaubhaftmachung und Schätzung der Kosten ab.

Eine Wohnung für 149,50 € einzurichten ist einfach unglaublich und unmöglich!

Für die Telefon- und Internetkosten lagen Ihnen wenigstens zwei Rechnungen vor. Da ich eine Flatrate habe, sind die Ausgaben in diesem Bereich, Monat für Monat identisch, egal ob ich eine Rechnung oder 12 Rechnungen habe. Hier ist auch die von Ihnen abgesetzte Summe von 72,46 € nicht richtig. Hier wäre die Summe von 869,52 € richtig, da diese Summe für das ganze Jahr 2008 miteinbezogen hätte werden müssen.

Für die Fahrtkosten wegen der doppelten Haushaltsführung müsste man wenigstens den wiederum gesetzlich vorgesehenen Pauschalbetrag von 2.931,00 € absetzen.

Auch dies ist von Ihnen nicht erfolgt, was auf eine weitere Unvollständigkeit des Bescheides und folglich Fehlerhaftigkeit der Berechnung hinweist!

Kredite für Studienfinanzierung:

Diese Zahlungen wurden direkt an die Universität durch die Bank geleistet, sodass ich nur die Kontoauszüge am Ende des Jahres mit meinem ausgewiesenen Saldo erhalten habe.

Deshalb habe ich Ihnen einen Kontoauszug der Bank, auf dem der Saldo am Anfang des Jahres 2009 ausgewiesen ist, zugesendet. Das bedeutet, dass ich im Jahr 2008 einen Saldo von 25.000,00 € hatte.

Denn wenn ich im Jänner 2009 einen Saldo von 25.000,00 € hatte, konnte ich im Dez. 2008 auch nur diesen Saldo haben. Dies ist nur allzu logisch!

Auch die Zinszahlungen sind auf diesem Kontoauszug ausgewiesen.

Abschließend möchte ich festhalten, dass meine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung von 2008, in dem ich einen Verlust von 5.299,00 € hatte, korrekt und entsprechend meiner vorgelegten Originalbelege berechnet wurde."

Der Bw. beantragte weiters die Anpassung der Vorauszahlungsbescheide betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007.

§ 299 Abs. 1 BAO lautet:

"Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist."

Seit dem AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124, kann die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 299 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz "aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist".

Diese Textierung stellt unmissverständlich klar, dass eine Bescheidaufhebung ausschließlich wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit des Bescheides gestattet ist und nicht etwa wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften (vgl. § 299 Abs. 1 lit. c BAO aF) wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde (vgl. § 299 Abs. 1 lit. a BAO aF).

Der Bw. bringt vor, dass der Einkommensteuerbescheid 2007 auf Basis dem Finanzamt vorgelegten und bekannten Tatsachen und Belege erstellt worden wäre. Daher seien keine

neuen Tatsachen ans Licht gekommen, die eine Aufhebung erforderlich gemacht hätten. Die Belege wären ohne Aufforderung der ersten Steuererklärung beigelegt worden.

Nach Auffassung des Bw. sind durch die dem Finanzamt übermittelten Akten und Belege keine neuen Tatsachen ans Licht gekommen, die eine Aufhebung des Bescheides erforderlich gemacht hätten. Diesem Vorbringen vermag die Referentin nicht zu folgen. Zum einen erfolgte im Zuge der Bearbeitung der Berufung für das Jahr 2008 eine Überprüfung des Sachverhaltes für das Jahr 2007. Die Belegvorlage betreffend das Jahr 2007 erfolgte lt. Aktenlage erst mit 1.2.2010 bzw. 11.3.2010, somit nach Bescheiderlassung vom 31.8.2009.

Die Steuererklärung 2007 samt Einnahmen-Ausgaben-Rechnung langte am 27.8.2009 beim Finanzamt ein und wurden in dieser Beiträge zur Sozialversicherung, Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten, Fahrtkosten zur Arbeitsstelle und Ausgaben für Bücher, Telefon und Steuerberatung geltend gemacht. Mit Bescheid vom 31.8.2009 wurden diese erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Vorhalt vom 15.2.2010 wurde der Bw. ersucht die geltend gemachten Aufwendungen aufzugliedern und zu belegen bzw. die fremdfinanzierten Aufwendungen darzulegen und belegmäßig nachzuweisen.

Hinsichtlich der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides wird auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen. Der Bw bringt vor, dass keine neuen Tatsachen ans Licht gekommen wären. Dazu ist festzustellen, dass es einem Grundsatz des Ertragsteuerrechtes entspricht, dass nur Ausgaben im unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen Steuerwirkung zu entfalten vermögen (Doralt/Kofler, EStG¹¹ § 20 Tz 148ff und die dort angeführte Judikatur; Jakom/Baldauf EStG, 2009 § 20 Rz 92) und entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden. § 299 Abs. 1 BAO gilt dabei auf „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten, in Konkurrenz zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es auch zulässig, auf gesondert noch ergehende oder auch auf bereits bekannt gegebene Begründungen zu verweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 93 Tz 15 und § 245 Tz 8). Der Aufhebungsbescheid vom 16.3.2010 verweist auf die gesondert ergangene Begründung vom 17.3.2010 in einer Deutlichkeit, die keinerlei Zuordnungszweifel zulässt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt daher die Tatbestandsvoraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO vor.

Die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF BGBl I 2002/97 und idF BGBl I 2003/124 steht im Ermessen, welches gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit

auszuüben ist. Wie der VwGH seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 25.3.1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (VwGH 24.10.2000, 95/14/0085) ausgeführt hat, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotzdem werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist, bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (vgl. Ritz, BAO³, § 299, Tz 54 und 55).

Ad Doppelte Haushaltsführung)

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

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- 2a. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Unter die obigen Aufwendungen können auch die vom Bw. geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten subsumiert werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9.10.1991, 88/13/0121, ausführt, gelten solche Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Wesentlich ist jedoch nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang besteht. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seines Ehegatten haben (siehe auch VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; 26.11.1996, 95/14/0124).

Eine doppelte Haushaltsführung liegt bei einem ledigen Steuerpflichtigen grundsätzlich dann vor, wenn der ledige Arbeitnehmer außerhalb des Ortes (z.B. Hauptwohnsitz), in dem er einen eigenen Hausstand (Wohnung, etc.) unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsstandort (Zweitwohnsitz) wohnt und auch dort einen Haushalt führt.

Liegen die Voraussetzungen für die berufliche Veranlassung einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung nicht vor, so kann eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung beruflich veranlasst sein. Die vorübergehende berufliche Veranlassung liegt

darin begründet, dass die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsstandort üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nimmt. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer wird die Verlegung seines Wohnsitzes zum neuen Beschäftigungsstandort im Allgemeinen mit einem Zeitraum von sechs Monaten als zumutbar angesehen (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Kommentar zu § 16 Tz. 102).

Bei Arbeitnehmern in Berufszweigen mit einer typischerweise hohen Fluktuation wie z.B. Baugewerbe bzw. mit einer zeitlich begrenzten Berufsausbildung und gleichzeitig konkreten Anhaltspunkten für eine spätere Berufsausübung am Familienwohnsitz können auch längere Zeiträume angemessen sein. Bei wechselnden Arbeitsstellen kann die Verlegung des Familienwohnsitzes dann nicht zumutbar sein, wenn die Möglichkeit einer häufigen Abberufung zu entfernten Arbeitsstellen gegeben ist (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 102 zu § 16).

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss (VwGH vom 23.5.2000, 95/15/0096). Das sind insbesondere: Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung (Hotelzimmer) des Steuerpflichtigen am Dienstort (Mietkosten und Betriebskosten) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist dann beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- der Steuerpflichtige oder sein Partner am Familienwohnsitz relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen (mehr als 2.200,00 € jährlich) oder
- aus anderen gewichtigen Gründen die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsstandortes nicht zugemutet werden kann.

Diese drei entscheidungserheblichen Tatsachen waren daher ua. auch in der vorliegenden Streitsache zu überprüfen und rechtlich zu würdigen.

Eine tägliche Rückkehr des Steuerpflichtigen ist dann als unzumutbar anzusehen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 km entfernt ist, weshalb diese

Voraussetzung als gegeben angesehen werden kann.

Vom Bw. wird im gegenständlichen Fall die Unzumutbarkeit mit der Befristung der Verträge begründet. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei daher immer noch in D., da engere persönliche Beziehungen zu Eltern, Bruder und andere Familienmitgliedern, Arzt und Freundeskreis bestehen. Durch die eigene Wohnung in X. würden zusätzliche Kosten entstehen.

Zudem würden die absetzbaren und zu berücksichtigenden monatlichen Wohnungskosten 2.200,00 € betragen.

Der Bw. führt in der Berufung aus, dass er derzeit als freier Mitarbeiter bei dem Weiterbildungsinstitut in W. arbeitet, später aber ebenfalls in W. eine eigene Privatschule eröffnen will. Da der derzeitige Arbeitgeber immer nur Arbeitsverträge für ein Jahr verlängern würde, sei die berufliche Situation noch nicht als sehr sicher einzuschätzen und die berufliche Perspektive zunächst noch zu prüfen.

Wie das Finanzamt in seinen Ausführungen feststellt, reicht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkrete ernsthafte und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059).

Beim Berufszweig des Bw. handelt es sich nicht um einen mit einer typischerweise hohen Fluktuation wie z.B. Baugewerbe bzw. mit einer zeitlich begrenzten Berufsausbildung und gleichzeitig konkreten Anhaltspunkten für eine spätere Berufsausübung am Familienwohnsitz. Auch handelt es sich beim Bw. nicht um wechselnde Arbeitsstellen und ist die Möglichkeit einer häufigen Abberufung zu entfernten Arbeitsstellen nicht gegeben. Auch wurde vom Bw. festgestellt, dass die Tätigkeit in W. nicht nur für kurze Zeit befristet ist in Hinblick auf die zukünftige Eröffnung einer Privatschule.

Nach Ansicht der Referentin liegen daher im vorliegenden Fall keine konkreten Anhaltspunkte dafür vor, einen längeren Zeitraum als 6 Monate zu begründen.

Es kann daher zusammengefasst werden, dass die Unzumutbarkeit aus obigen Gründen gegeben ist, jedoch die doppelte Haushaltsführung für 6 Monate samt allfälligen Familienheimfahrten als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst anzusehen ist.

Die geltend gemachten Werbungskosten sind daher dem Grund nach als abzugsfähig einzustufen, soweit wie nachfolgend dargelegt der Nachweis erbracht werden konnte.

ad Aufwendungen 2007)

Anzuerkennen sind Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort, und zwar je nach Art der Wohnung, Miete, AfA, Betriebskosten, Einrichtungsgegenstände. Insgesamt jedoch dürfen die durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft nicht überschritten werden.

Im vorliegenden Fall sind daher die Aufwendungen für die Erlangung der Wohnung am Beschäftigungsstandort betreffend Provision in Höhe von 1.628,46 €, Vermittlungsgbühr in Höhe von 542,82 €, Vergebühr von 179,13 € sowie Mietkosten der Wohnung in Adr.* ab 1.11.2007 (2 Monate), monatlich 995,18 € anzuerkennen.

Als Kosten für die notwendigen Einrichtungsgegenstände sind die nachgewiesenen Aufwendungen für Möbel und Hausrat für die Wohnung Arndtstraße 98 in Höhe von 1157,68 € anzuerkennen.

Als Fahrtkosten betreffend Familienheimfahrten sind nur jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen wie z.B. Bahnkarte, Kfz-Kosten, Flugkosten. Bei allein stehenden Steuerpflichtigen wird grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen sein (Jakom, EStG, § 16 Tz 56).

Da trotz Aufforderung keine Nachweise betreffend Häufigkeit und Kosten von Familienheimfahrten vorgelegt wurden, sind die beantragten Betriebsausgaben nicht anzuerkennen.

Ad weitere berufliche Aufwendungen)

Fahrtkosten) Laut Angaben des Bw. wird die Jahreskarte der Wiener Linien für keinerlei privat veranlasste Fahrten benutzt, und würde zudem die tatsächlichen Kosten der täglichen Fahrten der Wiener Linien mit Fahrkarte bei rund 950,00 € liegen.

Dies entspricht nach Ansicht des Finanzamtes nicht der allgemeinen Lebenserfahrung unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH, "dass eine Jahresnetzkarte für öffentliche Verkehrsmittel auch für private Fahrten Verwendung findet (VwGH 27.3.1996, 92/13/0205). Jedoch sind die Kosten für den Erwerb einer Netzkarte in Komponenten mit unterschiedlichem einkommensteuerlichen Schicksal aufzuteilen, im Verhältnis der Anzahl der beruflich veranlassten Kosten, gegebenenfalls im Schätzungswege zu ermitteln.

Dazu ist festzustellen, dass Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsstätte steuerlich abzugfähig sind. Der Nachweis von Fahrtkosten hat jedoch grundsätzlich mittels Fahrtenbuch zu erfolgen. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnung eine verlässliche Beurteilung möglich ist. Nach § 184 BAO sind die Grundlagen

für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Der Bw. hat im vorliegenden Fall keine ausreichenden Angaben über Art und Umfang der betrieblich veranlassten Fahrten gemacht. Die betrieblichen Fahrten werden daher im Wege der Schätzung ermittelt. Die Fahrtkosten sind daher mangels Nachweise unter Verweis auf die Benützung der öffentlichen Wiener Linien nur mit 50% anzuerkennen.

Betreffend Telefon- (Handy) und Internetkosten erscheint das Vorbringen des Bw. betreffend Vereinbarung einer "flat rate" glaubhaft, wonach das ganze Jahr gleich hohe monatliche Rechnungsbeträge zu zahlen sind. Die vorgelegten Rechnungsbeträge (59 € für Handy und 49,80 € für Internet) 12x jährlich sind daher unter Ausscheidung eines im Schätzungswege ermittelten Privatanteils von 40% als Betriebsausgaben anzuerkennen (gesamt 783,36 €).

Die Aufwendungen für ein Handy ("Nokia 6300"; Rechnung N. 17.12.2007, 29 €) werden ebenso zu 60% (= 17,40 €) als Betriebsausgaben anerkannt.

Auf Basis der vorgelegten Belege sind weiters die Betriebsausgaben für Hefte, Druckerpatronen und Computerzubehör, Büroartikel, das Lehrbuch "Deutsche Sprachlehre" sowie "LOE MatheNetz9" in Höhe von insgesamt 183,86 € anzuerkennen, nicht jedoch die Rechnungen von Fa.X vom 19.12.2007 in Höhe von 49,99 € ("XOR.HSD 2200 Silber"), Fa.Y vom 19.12.2007 in Höhe von 99,00 € sowie X vom 15.5.2007 (268,75 €) mangels nachvollziehbarer Angabe des gekauften Produkts.

Betreffend die beantragte Aufwendungen für Fachliteratur wie "Fahrenheit 451" (Rechnung X-Buchhandlung vom 3.11.2007; 9,50 €) handelt es sich um Literatur, die für eine breite Bevölkerungsschicht von Interesse ist; die Kosten sind gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig.

Betreffend das Begehren des Bw. das Werbungskostenpauschale von 132 € zu berücksichtigen, wird angemerkt, dass der Bw. auf Werkvertragsbasis tätig ist und dem Finanzamt Mitteilungen gemäß § 109a EStG übermittelt wurden. Da der Bw somit Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezieht und nichtselbständige Einkünfte nicht vorliegen, kann keine Werbungskostenpauschale berücksichtigt werden.

Das Begehren des Bw. die Aufwendungen für Kreditrückzahlungen und Zinsen für Studienfinanzierung als Betriebsausgaben anzuerkennen, wird festgestellt, dass diese bereits mangels Nachweise betreffend Studienkosten und Angaben zu allfälligen Aus- oder Fortbildungskosten nicht anzuerkennen sind.

Hinsichtlich des Vorwurfs des Bw, er hätte dem Finanzamt sämtliche Belege betreffend Betriebsausgaben vorgelegt und diese seien beim Finanzamt verblieben, wurde vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass keine entsprechenden Belege vorliegen.
ad Aufwendungen 2008)

Der Bw führt an, dass er laut Auskunft der SVA im Jahr 2008 ein Einkommen (gemeint wohl: Einnahmen) in Höhe von 26.115 € vom I. -Bildungsinstitut erhalten habe. Von I. wurde dem Finanzamt eine Mitteilung gemäß § 109a EStG in Höhe von 26.489,63 € übermittelt. Laut telefonischer Rückfrage bei I. handelt es sich bei dem Differenzbetrag von 374,63 € um den Beitrag zur "Abfertigung neu". Es liegen somit Pflichtbeiträge im Sinne des BMSVG vor; der Betrag von 374,63 € ist als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 Iit c EStG zu berücksichtigen.

Zum Vorbringen des Bw. "den vom Gesetzgeber vorgesehenen Pauschalbetrag von 13.200 €" zu berücksichtigen, wird festgestellt: Gemäß § 17 Abs. 1 EStG beträgt das Pauschale bei unterrichtender Tätigkeit 6% der Umsätze, höchstens 13.200 €. Im Jahr 2008 beträgt das Betriebsausgabenpauschale des Bw somit 6% von 26.289,63 €, das sind 1.589,38 €; daneben sind noch Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 4611,76 € sowie die Beiträge iSd BMSVG in Höhe von 374,63 € zu berücksichtigen.

Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten, berufliche Fahrten, Arbeitsmittel, Handy- und Internetkosten sowie Aus- oder Fortbildung könnten neben der Pauschale gemäß § 17 EStG nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Unter Verweis auf die nachfolgenden Ausführungen werden daher die tatsächlichen Kosten und nicht das Pauschale berücksichtigt.

Da eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung für die Dauer von 6 Monaten anerkannt wird sind für das Jahr 2008 4 Monatsmieten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Laut vorgelegter Rechnung (Monatsvorschreibung ab 4/2008, 49/2008/E) beträgt die monatliche Miete ab April 2008 503,19 €. Für die Monate Jänner bis März geht das Finanzamt mangels Vorlage gegenteiliger Belege davon aus, dass die monatliche Miete 497,59 € (wie im Jahr 2007, 59/2007/E) betragen hat. Es ergeben sich somit für 4 Monate Betriebsausgaben in Höhe von 1.995,96 €.

Betreffend Telefon- (Handy) und Internetkosten sind entsprechend dem Vorbringen des Bw. im Berufungsjahr 2007 eine "flat rate" vereinbart zu haben, die beantragten Aufwendungen von 869,52 € als Betriebsausgaben anzuerkennen (Privatanteil 40% bereits berücksichtigt).

Hinsichtlich des vom Bw beantragten "gesetzlich vorgesehenen Pauschalbetrages" von 2.931,- € wird darauf hingewiesen, dass aus der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 Iit e EStG kein gesetzliches Recht auf Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe des Pendlerpauschales

ableitbar ist; vielmehr sind die Aufwendungen im Einzelfall nachzuweisen (vgl. VwGH 17.12.1996, 92/14/0176; UFS 8.1.2009, RV/1933-W/03).

Betreffend die Aufwendungen für das Buch "Der Vorleser" (Rechnung X-Buchhandlung vom 2.1.2008; 8,90 €) wird festgestellt, dass es sich ebenso um Literatur handelt, die für eine breite Bevölkerungsschicht von Interesse ist; die Kosten sind nicht abzugsfähig gemäß § 20 EStG. Die Aufwendungen für "Dec. 2 Fundgrube Kopiervorlagen CD" (Re.K., 29,80 €) können nicht im Jahr 2008 berücksichtigt werden, weil das Rechnungsdatum 18.9.2006 (mit Kugelschreiber auf 2008 ausgebessert) ist und der Mittelabfluss gemäß § 19 EStG bereits im Jahr 2006 erfolgte.

Die Einkünfte für die Jahre 2007 und 2008 werden wie folgt ermittelt:

In Euro	2007	2008
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	26.198,00	26.489,63
Aufwendungen doppelte Haushaltsführung:		
Mitaufwendungen	995,18	1.995,96
Provision 1.628,46, Vermittlungsgebühr 542,82 und Vergebührungen 179,13	2.350,41	
Sozialversicherung	4.548,00	4.986,39
Fahrtkosten	229,00	229,00
Telefonkosten	800,76	869,52
Berufliche Aufwendungen, Notebook-Afa	183,86	99,50
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit lt. BE	15.933,11	18.309,26
Einkommensteuer	2.251,36	3.162,22
ad Einkommensteuervorauszahlungen 2009 und 2010)		

Die bescheidmäßige Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen erfolgt entsprechend der Bestimmung nach § 45 EStG unter Zugrundelegung des Ergebnisses der Einkommensteuerveranlagung 2008. Dabei sind die Vorauszahlungen für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr um 4% bzw. 5% für jedes weitere Jahr zu erhöhen.

Die Einkommensteuer 2008 lautet auf € 3.162,22, die Einkommensteuervorauszahlungen für 2009 und 2010 werden daher mit € 3.288,71 festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 10. März 2011