



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WTM Maas Steuerberatungsges.m.b.H., 4020 Linz, Breitwiesergutstraße 23-25, vom 21. Dezember 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch Mag. Jürgen Großschedl, vom 10. November 2000 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 1995, 1997 und 1998 bleiben unverändert. Die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 1996 und 1999 werden abgeändert. Die Festsetzung der Einkommensteuer für 1999 erfolgt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für 1996 und 1999 angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	inländisches Einkommen	17.137,00 S	Einkommensteuer	4.726,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer für 1996				343,45 €
1999	inländisches Einkommen	115.471,00 S	Einkommensteuer	36.454,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				2.649,22 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin übte in den Jahren 1995 bis 1999 die Tätigkeit einer Flugbegleiterin für ein deutsches Luftfahrtunternehmen aus. Weiters war sie für diverse österreichische Bildungseinrichtungen als Vortragende tätig, für die sie für die Jahre 1995, 1997, 1998 und 1999 folgende Einnahmen- Ausgabenrechnungen dem Finanzamt vorgelegt hat:

1995	Einnahmen	Ausgaben
WIFI und BBRZ	108.058,28	
Büromaterial		6.294,20
Fahrten zum Dienst		4.636,80
Postgebühren		89,50
Fachliteratur		18.727,84
Berufliche Weiterbildung		19.525,83
Telefonpauschale		2.000,00
1997	Einnahmen	Ausgaben
WIFI und BBRZ	128.991,52	
Büromaterial		6.864,42
Fahrten zum Dienst		12.436,20
Postgebühren/Pauschale		500,00
Fachliteratur		1.907,76
Berufliche Weiterbildung		9.991,82
Telefonpauschale		2.800,00
1998	Einnahmen	Ausgaben
WIFI und BBRZ	157.314,96	
Büromaterial		1.907,90
Fahrten zum Dienst		16.209,20
Postgebühren		500,00

Fachliteratur		2.447,50
Telefonpauschale		2.800,00
Büromöbel		14.428,00
Taggeld		2.280,00
1999	Einnahmen	Ausgaben
WIFI und BBRZ	171.912,92	
Büromaterial		10.706,70
Fahrten zum Dienst		19.051,20
Postgebühren		500,00
Fachliteratur		15.425,70
Telefonpauschale		2.800,00
Arbeitsmittel/Computer		7.570,70
Taggeld		3.240,00

Mit dem Einkommensteuerbescheid für 1995 vom 10. November 2000 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer mit 19.899,00 S fest. Bei der Einkommensteuerfestsetzung wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv. 77.910,00 S berücksichtigt. Nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben iHv. 1.638,00 S ergab sich ein Einkommen von 76.272,00 S. Die Einkommensteuer wurde unter Berücksichtigung der deutschen Einkünfte als Flugbegleiterin iHv. 299.826,00 S ermittelt (Progressionsvorbehalt). Ähnlich wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1996 mit 11.401,00 S festgesetzt. Es wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv. 41.996,00 S der Einkommensteuerfestsetzung zugrunde gelegt. Da die Berufungswerberin keine Einnahmen- Ausgabenrechnung vorgelegt hat, hat das Finanzamt für 1996 keine Betriebsausgaben berücksichtigt. Nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben ergab sich ein Einkommen von 40.358,00 S. Die Einkommensteuer wurde unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte iHv. 394.960,00 S ermittelt. Auch für das Jahr 1997 wurde die Einkommensteuer mit Bescheid vom 10. November 2000 mit 24.476,00 S festgesetzt. Hier wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv. 94.491,00 S berücksichtigt. Nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben ergab sich ein Einkommen von 93.672,00 S. Die Einkommensteuer wurde unter Berücksichtigung der in der Bundesrepublik Deutschland erzielten Einkünfte iHv. 255.645,00 S ermittelt. Für das Jahr 1998 wurde die Einkommensteuer mit Bescheid vom 10. November 2000 mit 38.125,00 S

festgesetzt. Der Festsetzung lagen Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv. 131.967,00 S zugrunde. Das Einkommen hat nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben 131.148,00 S betragen. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer wurden auch die ausländischen Einkünfte iHv. 282.714,00 S berücksichtigt. Die Einkommensteuer für 1999 wurde mit Bescheid vom 10. November 2000 vorläufig mit 32.840,00 S festgesetzt. Bei der Festsetzung wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv. 116.290,00 S berücksichtigt. Nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben ergab sich ein Einkommen von 115.471,00 S. Die Einkommensteuer wurde unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte iHv. 282.714,00 S ermittelt. In der zu den Einkommensteuerbescheiden für 1995 – 1999 ergangenen gesonderten Bescheidbegründung vom 10. November 2000 wurde Folgendes angeführt:

1995 – 1998: Die ausländischen Einkünfte für den Progressionsvorbehalt seien aus den vorgelegten Unterlagen (deutsche Steuerbescheide) entnommen worden.

1995: Der Englischkurs, der in Brighton stattfand, hätte nicht anerkannt werden können, da zum einen eine private Mitveranlassung (Betreuung für Tochter) gegeben war und zum anderen es sich hierbei um ein Mischprogramm gehandelt hätte. Kosten für Reisen, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, seien der privaten Lebensführung zuzuordnen. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, sei nicht entscheidend, ob der Arbeitgeber einen Teil der Reisekosten ersetzt oder nicht. Ist ein Mischprogramm anzunehmen, so seien auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Eine Studienreise mit einem verhältnismäßig kurzen Auslandsaufenthalt könne nicht als ausschließlich berufsbedingte Reise angesehen werden, wenn sie von vornherein so programmiert war, dass durch Wochenenden und/oder Feiertage und zu Lasten der Tage mit beruflichen Veranstaltungen mehrere Tage für allgemein interessierende Programmpunkte zur Verfügung stehen (VwGH 21.10.1986, 86/14/0031). Da der Kurs zwei Wochen dauerte, aber nur acht Stunden pro Woche unterrichtet wurde, könne nicht von einer berufsbedingten Reise gesprochen werden. Von den Anschaffungskosten für den Kopierer wurde ein Privatanteil von 40 % ausgeschieden. Der Gewinn betrage daher 77.910,00 S.

1996: Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien lt. den Angaben der Berufungswerberin mit 41.995,60 S festgesetzt worden.

1998: CD's seien gem. § 20 EStG nicht abzugsfähige Aufwendungen. Bei den Postkarten handle es sich um keine Fachliteratur iSd. EStG 1988. Büromöbel seien nur in Verbindung mit der Gewährung eines Arbeitszimmers absetzbar. Ein Arbeitszimmer stehe aufgrund der Tätigkeit (BFI- und WIFI-Trainer) nicht zu, da der Tätigkeitsmittelpunkt außerhalb des Arbeitszimmers liege. Der Gewinn sei daher um 15.225,00 S erhöht worden.

1999: Von den Anschaffungskosten für den PC wurde ein Privatanteil iHv. 40 % ausgeschieden. Die jährliche AfA betrage daher 3.340,00 S. Fachliteratur: Wörterbücher seien keine Fachliteratur iSd. EStG 1988, da es sich hierbei um Literatur von allgemeinem Interesse handle. Der Gewinn wurde um 3.672,00 S erhöht. Da für 1999 noch kein deutscher Steuerbescheid vorhanden sei, wurden die Einkünfte einstweilen lt. dem Vorjahr angesetzt (vorläufig).

Mit dem Anbringen vom 11. Dezember 2000 beantragte die Berufungswerberin die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 21. Dezember 2000. In der gegenständlichen Berufung vom 21. Dezember 2000 führte die Berufungswerberin an, in den angefochtenen Bescheiden seien für die Jahre 1995 - 1998 die ausländischen Einkünfte für Zwecke des Progressionsvorbehaltes anhand der deutschen Steuerbescheide herangezogen und für 1999 mangels Steuerbescheides die Einkünfte des Jahres 1998 zugrunde gelegt worden. Gegen die Einbeziehung der deutschen Einkünfte für Progressionszwecke richte sich das Berufungsbegehren. Die Berufungswerberin sei seit dem Jahr 1978 als Dienstnehmerin bei einem deutschen Luftfahrtunternehmen in Frankfurt tätig und hätte seit diesem Zeitpunkt ihren Wohnsitz in F.(BRD). Sie sei als Flugbegleiterin des deutschen Luftfahrtunternehmens zwischen 15 und 20 Tage pro Monat im weltweiten Flugeinsatz unterwegs. Seit der Aufnahme ihrer Tätigkeit im Jahr 1978 werde die Berufungswerberin beim Finanzamt Frankfurt am Main II als unbeschränkt Steuerpflichtige zur Einkommensteuer veranlagt und somit als in Deutschland ansässige Person gem. Art. DBA mit Deutschland behandelt. Der Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland besage, dass der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person bezeichne, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes steuerpflichtig ist. Ist eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gelte Folgendes: Die Person gelte als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gelte sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Die Berufungswerberin sei zwar polizeilich gemeldet am Wohnsitz ihres Ehegatten in P., halte sich dort aber lediglich wenige Tage pro Jahr auf. Ihre gesamte Aufenthaltsdauer in Österreich belaufe sich auf ca. drei bis vier Monate pro Jahr, wobei sie bei ihren Aufenthalten gelegentlich auch bei ihrer Mutter in L. wohne. Als "persönliche und wirtschaftliche Beziehungen" einer Person seien "ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, ... und Ähnliches zu berücksichtigen" (Artikel Beiser in ÖStZ 1989, S 243 f). Entscheidend sei das Gesamtbild der Lebensverhältnisse. Bei der Berufungswerberin stelle sich das so dar, dass ihre wirtschaftlichen Beziehungen aufgrund der langjährigen Tätigkeit in F.(BRD) fast gänzlich auf Deutschland gerichtet sind. Die Sprachkurse, die sie in L. hält, stellten geringfügige Nebentätigkeiten dar, die von der Wertigkeit im Bereich der Wirtschaftsbeziehungen eine

absolut untergeordnete Rolle einerseits vom finanziellen Aspekt und andererseits auch vom zeitlichen Engagement einnehmen. Die Berufungswerberin hätte zu Österreich nur eingeschränkte persönliche Beziehungen. Es existiere keine gemeinsame Haushaltsführung mit ihrem Gatten. Der Freundeskreis sei überwiegend in Deutschland beheimatet und ergebe sich in erster Linie aus dem Kreis der Arbeitskollegen. Das einzige Kind lebe bei ihrem Mann und stelle natürlich einen Bereich ihrer persönlichen Beziehung zu Österreich dar. Bei der Betrachtung sei aber auch zu berücksichtigen, dass die Tochter, sofern es der schulische Bereich erlaubt, ihre Mutter in F.(BRD) besucht. Bei der Betrachtung des Gesamtbildes der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse komme man zu dem Ergebnis, dass Deutschland der Staat ist, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, und somit die Position des Wohnstaates in Bezug auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland einnimmt. Seit Beginn ihrer Tätigkeit in F.(BRD) im Jahr 1978 werde die Mandantin als unbeschränkt Steuerpflichtige in Deutschland behandelt. Österreich falle somit die Rolle des Quellenstaates zu, womit das Besteuerungsrecht auf die inländischen Quellen beschränkt ist. Die Berufungswerberin hätte in den Jahren 1995 - 1999 Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt. Sie hätte Englischkurse abgehalten und wäre unterrichtend tätig gewesen. Gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland dürften Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus einer sonstigen selbständigen Tätigkeit bezieht, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, der Person stehe im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit eine feste Einrichtung zur Verfügung. Im Tätigkeitsstaat würden gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland lediglich Vortragende versteuert. Vortragende Tätigkeiten würden explizit in einem Verständigungsverfahren mit Deutschland auf Vorträge beschränkt, die keinen Unterrichtscharakter aufweisen. Von einer festen Einrichtung könne aufgrund der temporären Verfügungsmöglichkeit über Unterrichtsräumlichkeiten sicherlich nicht gesprochen werden. Österreich als Quellenstaat hätte in Hinblick auf die Abkommensbestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland betreffend unterrichtende Tätigkeit kein Besteuerungsrecht auf die von der Berufungswerberin in Österreich erzielten Einkünfte. Die Einreichung von Abgabenerklärungen durch die Berufungswerberin sei in Unkenntnis der rechtlichen Situation erfolgt.

Das Finanzamt hat sich in weiterer Folge an die Bildungseinrichtungen gewendet für die die Berufungswerberin als Vortragende tätig war. Es wurde ersucht, für die Jahre 1995 – 1999 die Kursprogramme vorzulegen, aus denen ersichtlich wird, an welchen bzw. an wie vielen Tagen in jedem einzelnen Jahr die Berufungswerberin vorgetragen hat. Entsprechende Unterlagen der befragten Bildungseinrichtungen wurden dem Finanzamt vorgelegt.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 17. Mai 2001 wurde die gegenständliche Berufung abgewiesen. In der gesondert ergangenen Begründung zu den Berufungsentscheidungen betreffend Einkommensteuer 1995 – 1999 hat das Finanzamt ausgeführt, einen Wohnsitz im

Sinne der Abgabenvorschriften hätte jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 26 Abs. 1 BAO). Natürliche Personen, die in Österreich einen Wohnsitz haben, seien in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 2 EStG 1988). Die Berufungswerberin sei zu 50 % Eigentümerin des Einfamilienhauses, welches sich an der Adresse des angegebenen inländischen Wohnsitzes befinde. Polizeilich sei sie unter dieser Adresse gemeldet. In der Berufung werde ausgeführt, dass das der Berufungswerberin zur Hälfte gehörende Haus auch von ihr benutzt wird. Es stehe daher außer Zweifel, dass die Berufungswerberin in Österreich einen Wohnsitz hatte und hat. Laut ihren Ausführungen hätte sie auch in Deutschland einen Wohnsitz. Die Zuteilungsregeln des internationalen Steuerrechts sehen im Falle eines Doppelwohnsitzes vor, dass eine Person in dem Staat als ansässig gilt, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). So auch Art. 16 des Abkommens zwischen Österreich und Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, der besage, wenn eine Person in jeden der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, so sei, soweit sich das Besteuerungsrecht nach dem Wohnsitz richtet, der Wohnsitz maßgebend, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Als persönliche und wirtschaftliche Beziehungen einer Person seien ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet und Ähnliches zu berücksichtigen. Diese Umstände seien als Ganzes zu prüfen. Die in der Berufung vorgebrachten Behauptungen stellten nach Ansicht der Abgabenbehörde I. Instanz aus folgenden Gründen lediglich Schutzbehauptungen, die jeglicher Grundlage entbehren, dar: Wirtschaftliche Beziehungen bestehen vornehmlich zu örtlich gebundenen Tätigkeiten, dazu zählt zB der Arbeitsort. Laut aufliegenden Unterlagen sei die Berufungswerberin als Flugbegleiterin bei einem deutschen Luftfahrtunternehmen in F.(BRD) tätig. Da die Berufungswerberin im weltweiten Flugeinsatz und nicht nur in F.(BRD) tätig sei, könne von einer fixen örtlich gebundenen Tätigkeit, die nur von F.(BRD) aus ausgeübt werde, nicht gesprochen werden. In den Jahren 1995 – 1999 wäre sie als Vortragende für Bildungseinrichtungen tätig gewesen, sodass auch zu Österreich wirtschaftliche Beziehungen vorlagen. Eine absolut untergeordnete Rolle dieser Wirtschaftsbeziehungen in finanzieller und zeitlicher Hinsicht könne nicht erblickt werden. Denn im Jahr 1997 hätte sie an insgesamt 118 Tagen, im Jahr 1998 an 123 Tagen und im Jahr 1999 an 131 Tagen an diesen beiden Bildungseinrichtungen vorgetragen. In finanzieller Hinsicht machte das inländische Einkommen, sprich die Vortragstätigkeit, in den letzten Jahren rd. 30 % des gesamten Welteinkommens aus. Diese Tatsachen würden deutlich zeigen, dass in Österreich wirtschaftliche Beziehungen bestanden haben, die nicht von untergeordneter Bedeutung waren. Die Berufungswerberin sei verheiratet und hätte ein Kind, das im Jahr 1986 geboren wurde. Laut aufliegender

Meldebestätigung sei die Berufungswerberin seit 27. Juni 1990 unter der Inlandsadresse gemeldet. Dies sei auch ihr Hauptwohnsitz. Das Einfamilienhaus gehöre der Berufungswerberin und ihrem Gatten je zur Hälfte. Auch auf einer Bestätigung der H-Bank über ein aufgenommenes Darlehen würde die Berufungswerberin neben ihrem Gatten als Adressat aufscheinen. Diese Umstände sprächen eindeutig dafür, dass die Berufungswerberin starke persönliche Beziehungen zu Österreich hatte und hat. Die gegenteiligen Behauptungen in der Berufung könnten von der Berufungswerberin nicht durch schlüssige Argumente untermauert werden. Dass eine Frau, Mutter und Einfamilienhausbesitzerin, deren Mann und Kind in Österreich leben und deren Eigentum sich ebenfalls in Österreich befinde, zu Österreich nur eingeschränkte persönliche Beziehungen haben soll, könne aufgrund der vorliegenden Tatsachen nicht nachvollzogen werden und widerspräche jeder Lebenserfahrung. Die Berufungswerberin hätte in ihrer Berufung ausdrücklich ausgeführt, dass mit ihrem Gatten keine gemeinsame Haushaltsführung existiere. Dieser Behauptung wurde entgegengehalten, dass im deutschen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 ua. Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung berücksichtigt wurden. Das bedeute, dass es in Österreich einen Haushalt gegeben hat. Des Weiteren dränge sich die Frage auf, wieso die im Jahr vorgelegten Vergütungsabrechnungen des deutschen Arbeitgebers die Inlandsadresse aufweisen, wenn zu Österreich kaum Beziehungen bestanden haben. Betrachte man abschließend das Gesamtbild der Lebensverhältnisse, auf der einen Seite starke, enge persönliche und wirtschaftliche Beziehungen zu Österreich, die nicht geleugnet werden können, und auf der anderen Seite zum Teil wirtschaftliche Anknüpfungspunkte in Deutschland, so liege der Mittelpunkt der Lebensinteressen ohne Zweifel in Österreich.

Die Berufungswerberin beantragte die Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Antrages auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweite Instanz bis 31. Juli 2001. Mit dem Anbringen vom 31. Juli 2001 wurde ein Vorlageantrag eingebracht. In einer ergänzenden Begründung führte die Berufungswerberin an, dass sie seit dem Jahr 1978 bei dem deutschen Luftfahrtunternehmen in F.(BRD) im Dienstverhältnis beschäftigt sei. Mit diesem Dienstverhältnis sei eine durch das deutsche Luftfahrtunternehmen auferlegte Wohnsitzverpflichtung gekoppelt, die besage, dass im Umkreis von 50 km vom Tätigkeitsort Flughafen F.(BRD) ein Wohnsitz einzurichten und aufrecht zu erhalten ist. Der seit 1978 existierende Wohnsitz in F.(BRD) sowie die mit dem Dienstverhältnis verbundene überwiegende Aufenthaltsdauer pro Kalenderjahr in F.(BRD) führe zu einer Beurteilung durch das Finanzamt Frankfurt am Main II als unbeschränkt steuerpflichtige bzw. als in Deutschland ansässige Person lt. DBA. In der Berufungsvorentscheidung sei ausgeführt worden, dass wirtschaftliche Beziehungen vornehmlich zu örtlich gebundenen Tätigkeiten existieren und dies für die Tätigkeit der Berufungswerberin als Flugbegleiterin nicht anzuerkennen sei. Diesen Ausführungen könne nicht gefolgt werden, nachdem sich die Einkünfte in Österreich im Verhältnis zum Welteinkommen in den Jahren 1997 – 1999 lediglich mit 30 %, 1995 mit 20 % und 1996 sogar

nur mit 9 % niederschlugen. Im laufenden Jahr würde die Tätigkeit im Auftrag der Linzer Bildungseinrichtungen fast zur Gänze eingestellt (Jahresumsatz 2001 voraussichtlich 16.400,00 S). Das bedeute, dass wirtschaftliche Beziehungen mittlerweile fast ausschließlich in Deutschland existieren. Im Übrigen wurde auf die Ausführungen in der Berufung vom 21. Dezember 2000 verwiesen. Ergänzend führte die Berufungswerberin an, dass bei der Gewinnermittlung der Jahre 1995 – 1999 bzw. bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung der betreffenden Jahre kein Ansatz von Fahrtkosten F.(BRD) – H. – F.(BRD) erfolgt sei. Zur Abhaltung der Kurse in den Li. Bildungseinrichtungen erfolge die Anreise aus F.(BRD) und wieder retour von H. nach F.(BRD). Aus den vorgelegten Flugtickets der Jahre 1996 bis 1998 würden sich folgende Ausgaben ergeben:

1996	1.741,00 DM	22 Tickets
1997	1.966,05 DM	24 Tickets
1998	1.793,00 DM	22 Tickets

Dabei handle es sich um verbilligte Flugtickets für die Flüge nach L. und retour. In den Jahren 1995 und 1999 könne ebenfalls mit Kosten iHv. zumindest 1.800,00 DM gerechnet werden. Es wurde der Antrag gestellt, die bisher nicht geltend gemachten Fahrtkosten im Berufungsverfahren zu berücksichtigen.

Im Vorhalt vom 13. August 2001 wurde die Berufungswerberin vom Finanzamt ersucht, hinsichtlich der in der Berufung vom 31. Juli 2001 angeführten Flugkosten einen entsprechenden Nachweis dieser Kosten nachzureichen. Insbesondere wurde auch um den Nachweis des Datums der jeweiligen Flüge ersucht.

Unter Bezugnahme auf den Vorhalt vom 13. August 2001 übermittelte die Berufungswerberin als Beilage zum Schreiben vom 1. Oktober 2001 die Flugtickets für die Jahre 1996, 1997 und 1998. Die Berufungswerberin führte an, dass die Tickets zwar das Ausstellungsdatum beinhalten, jedoch keinen Hinweis auf das Flugdatum geben würden.

Die Berufung wurde im August 2002 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich zur Entscheidung vorgelegt. Da die Finanzlandesdirektion die Berufung nicht erledigt hat, ging die Entscheidungskompetenz auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl I 2002/97, mit 1. Jänner 2003 an den Unabhängigen Finanzsenat über.

Der zuständige Referent hat die Berufungswerberin mit dem Vorhalt vom 21. Juli 2003 ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

"1.	<i>Aus den vorliegenden Akten (Ablichtung des Reisepasses, Meldebestätigung vom 25. Juli 2000) geht hervor, dass Sie österreichische Staatsbürgerin sind. Haben Sie</i>
-----	---

	<i>neben der österreichischen Staatsbürgerschaft auch eine andere Staatsbürgerschaft? Wenn ja, wäre ein entsprechender Nachweis zu erbringen.</i>
2.	<i>Im Zusammenhang mit Ihren Ausführungen betreffend den Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen werden Sie eingeladen, unter Bekanntgabe der genauen Adresse darzulegen, wie die Wohnung in F.(BRD) ausgestattet ist. Dazu wären ein Wohnungsplan, Miet- bzw. Betriebskostenabrechnungen aus den Jahren 1995 bis 1999 und Ähnliches vorzulegen. Gegebenenfalls möge bekannt gegeben werden, ob diese Wohnung in den Jahren 1995 bis 1999 neben Ihnen auch von anderen Personen (Namen und Anschriften der Mitbewohner) benützt wurde. In diesem Zusammenhang möge auch aufgeklärt werden, wer JS, W. ist. An deren Adresse hat das Finanzamt F. die Einkommensteuerbescheide für 1997 und 1998, StNr.: 012 448 03258, vom 5. Jänner 2000 und 7. Juli 2000 zugestellt. Da allenfalls eine Zeugeneinvernahme erforderlich ist, möge die genaue Adresse von JS bekannt gegeben werden.</i>
3.	<i>Aus den Einkommensteuerbescheiden für 1997 und 1998 des Finanzamtes F., StNr.: 012 448 03258, vom 5. Jänner 2000 und 7. Juli 2000 geht hervor, dass für das Jahr 1997 für 28 Tage und für das Jahr 1998 für 23 Tage Werbungskosten im Zusammenhang mit Fahrten zwischen Wohnung (offensichtlich in F.(BRD)) und Arbeitsstätte anerkannt wurden. Wenn Sie Ihre überwiegenden Lebensinteressen auf Grund Ihrer hauptberuflichen Tätigkeit in Frankfurt haben, stellt sich die Frage, warum nur an so wenigen Tagen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchgeführt wurden. In diesem Zusammenhang mögen Sie darlegen, wo üblicherweise der Ausgangspunkt für Ihre Tätigkeit als Flugbegleiterin war. Dazu mögen Sie Ihre Dienstpläne insbesondere die Flüge (Abflughafen/Zielflughafen), die Sie begleitet haben, für die Jahre 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 bekannt geben.</i>
4.	<i>In Ihrer Berufung behaupten Sie, dass keine gemeinsame Haushaltsführung mit Ihrem Gatten existiere. Warum haben Sie in den vorliegenden Einkommensteuererklärungen betreffend die strittigen Jahre jeweils nicht angeführt, dass Sie von Ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben, obwohl ein entsprechendes Feld auf Seite 1 der Erklärung für diese Angabe vorgesehen ist? Wenn Sie dauernd von Ihrem Ehegatten getrennt leben, stellt sich die Frage, ob es eine Vereinbarung über die Besuchszeiten, Übernahme von Sorgepflichten oder Ähnliches betreffend Ihre bei Ihrem Gatten lebende gemeinsame Tochter gibt. Diese Vereinbarung wäre gegebenenfalls vorzulegen oder falls lediglich eine mündliche Vereinbarung besteht, möge deren Inhalt kurz dargestellt werden.</i>
5.	<i>Ihre gesamte Aufenthaltsdauer in Österreich beträgt laut Ihren Berufungsausführungen ca. 3 bis 4 Monate pro Jahr, Sie würden sich "lediglich wenige Tage pro Jahr" in Pu., aufhalten. "Gelegentlich" würden Sie bei Ihrer Mutter wohnen. Wo wohnen Sie während Ihrer Inlandsaufenthalte, wenn sie nicht die "wenigen Tage" (Wie viele Tage?) in dem zu 50 % in Ihrem Eigentum stehenden Einfamilienhaus bzw. "gelegentlich" (Wie oft und wie lange?) bei Ihrer Mutter in Linz wohnen? Geben Sie zur Glaubhaftmachung Ihrer Behauptungen die genaue Adresse bekannt, wo Sie während Ihrer Inlandsaufenthalte sonst noch wohnen, oder legen Sie dar, wie die von Ihnen verwendeten unbestimmten Begriffe "wenige Tage" und "gelegentlich" konkret zu verstehen sind. Weiters mögen Sie den Namen und die Adresse Ihrer Mutter bekannt geben, damit diese falls erforderlich als Zeugin befragt werden kann.</i>
6.	<i>In Ihrem Vorlageantrag vom 31. Juli 2001 führten Sie aus, zur Abhaltung der Kurse im BFI und WIFI sei die Anreise aus F.(BRD) erfolgt. Dazu legten Sie für das Jahr 1995 keine Flugtickets, für das Jahr 1996 22 Tickets, für das Jahr 1997 24 Tickets, für das Jahr 1998 22 Tickets und für das Jahr 1999 keine Tickets vor. Im Jahr 1995 haben Sie laut beiliegender Aufstellung des Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer Oberösterreich an 9 verschiedenen Tagen, im Jahr 1996 an 30 verschiedenen Tagen, im Jahr 1997 an 51 verschiedenen Tagen, im Jahr 1998 an 55 verschiedenen Tagen und im Jahr 1999 an 70 verschiedenen Tagen WIFI-Kurse geleitet. Weiters haben Sie laut Auskunft des BBRZ Berufliches Bildungs- und Rehabilitätszentrum in Linz im Jahr</i>

	<p>1995 an 33 verschiedenen Tagen, im Jahr 1996 an 47 verschiedenen Tagen, im Jahr 1997 an 52 verschiedenen Tagen, im Jahr 1998 an 45 verschiedenen Tagen und im Jahr 1999 an 81 verschiedenen Tagen Kurse abgehalten. Die Kurse fanden teilweise abends bzw. vormittags an aufeinander folgenden Tagen statt. Wo haben Sie in der Regel an jenen Tagen, an denen Sie Kurse abgehalten haben, gewohnt? Wie oft bzw. in welchen Abständen sind Sie an Ihren Wohnsitz in F.(BRD) zurückgekehrt? Sie werden eingeladen, zur Glaubhaftmachung Ihrer Behauptungen die konkreten Flugdaten jener Flüge bekannt zu geben, die Sie benützt haben, um eigens zur Abhaltung von BFI und WIFI Kursen aus Frankfurt anzureisen. Haben Sie im Zuge dieser Reisen nach Linz auch Ihre Familie (Ehegatte, Kind, Mutter) besucht? Gegebenfalls wäre darzulegen, wie lange diese Familienbesuche in Relation zu Ihrer Tätigkeit bei den Bildungseinrichtungen gedauert haben.</p>
7.	<p>Welche Art von Kursen haben Sie in den Jahren 1995 bis 1999 konkret abgehalten. Dazu werden Sie eingeladen, den Inhalt der Kurse und den Teilnehmerkreis kurz zu beschreiben. Weiters wäre darzulegen, ob mit den einzelnen Kursen ein bestimmtes Lernziel verbunden war bzw. welche konkreten Kenntnisse oder Fertigkeiten vermittelt wurden.</p>
8.	<p>Sie werden eingeladen, für das Jahr 1999 einen Einkommensnachweis über die im Jahr 1999 erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vorzulegen. Bei Nichtvorlage des Einkommensnachweises besteht für den Fall, dass dieses Einkommen für die Bemessung der Einkommensteuer für 1999 zu berücksichtigen ist, eine Schätzungsberechtigung (§ 184 BAO). Die Berufungsbehörde beabsichtigt bei einer Schätzung wie folgt vorzugehen: Es werden die ausländischen Einkünfte der Jahre 1995, 1996, 1997 und 1998 betrachtet und ein Mittelwert dieser vier vorangegangenen Jahre ermittelt. Die daraus ergebenden geschätzten ausländischen Einkünfte für das Jahr 1999 würden nach dieser Methode S 308.296,00 (€ 22.404,04) betragen. Bisher wurden im angefochtenen Bescheid des Finanzamtes ausländische Einkünfte in Höhe von S 282.714,00 (€ 14.731,81) berücksichtigt."</p>

In der Stellungnahme vom 30. September 2003 teilte die Berufungswerberin dazu Folgendes mit:

1.	Sie hätte keine andere Staatsbürgerschaft.
2.	<p>Bei der Wohnung in der W. handle es sich um eine 3-Zimmerwohnung mit ca. 80 m² Wohnfläche. Wohnungseigentümerin sei AS. Der Berufungswerberin sei ein Zimmer während der Aufenthaltstage in F.(BRD) kostenlos zur Verfügung gestellt worden. Frau Sw. sei ebenfalls bei der Lu. im Fliegereinsatz tätig und somit Arbeitskollegin und Freundin der Berufungswerberin. Sie sei mit 1. November 2002 nach FN. übersiedelt. Ein Wohnungsplan betreffend die Wohnung in der W. stehe der Berufungswerberin nicht zur Verfügung.</p>
3.	<p>Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte in F.(BRD) würden teils mit dem PKW und teils mit öffentlichem Verkehrsmittel zurückgelegt. Der übliche Ausgangspunkt der Tätigkeit sei der Flughafen F.(BRD). Mit dem Dienstverhältnis zur Lu. sei eine Verpflichtung zur Aufrechterhaltung eines Wohnsitzes während der Beschäftigungsdauer im Umkreis von 50 km zum Flughafen verbunden. Die Dienstpläne der Jahre 1995 bis 1995 seien wahrscheinlich nicht mehr vollständig. Die Berufungswerberin</p>

	werde diese nachliefern.
4.	Die Einkommensteuererklärungen der strittigen Jahre seien durch die Berufungswerberin erstellt worden. Zur Frage, warum auf der Seite 1 das entsprechende Feld nicht angekreuzt wurde, brachte sie vor, dass sie es offenbar übersehen hat. Die Regelung der Besuchszeiten sei mündlich getroffen worden und funktioniere komplikationslos. Je nach Aufenthalt der Berufungswerberin in Österreich sei ihr ein Besuchsrecht eingeräumt worden.
5.	Die Berufungswerberin schätze den Aufenthalt in P. im Ausmaß von 2/3 der Anwesenheitstage. Bei dem Haus in P. handle es sich um ein Doppelhaus mit zwei getrennten Eingängen (Wohnhaus und Atelierhaus). Die Mutter sei in St. wohnhaft.
6.	Die konkreten Flugdaten könnten noch nicht eruiert werden. Im Zug dieser Reisen nach L. sei auch die Familie besucht wurden. Zum Teil hätte die Berufungswerberin in P. oder S. genächtigt. Eine detaillierte Darstellung könne letztendlich nur anhand der Dienstpläne der betreffenden Jahre erstellt werden.
7.	Sie hätte Englischkurse für berufstätige Erwachsene abgehalten.
8.	Der Einkommensteuerbescheid 1999 des Finanzamtes F.(BRD) sei angefordert worden.

Mit Vorhalt vom 17. Oktober 2003 wurde die Berufungswerberin ersucht, die mit Vorhalt vom 21. Juli 2003, GZ.: RV/1143-L/02 bereits angeforderten Dienstpläne für die Jahre 1995 bis 1999 sowie die Aufstellung bzw. Flugdaten jener Flüge zu übermitteln. Auch der Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes F.(BRD) für das Jahr 1999 wurde neuerlich angefordert. Dem Finanzamt wurde das bisherige Ermittlungsergebnis zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 3. November 2003 übermittelte die Berufungswerberin die Dienstpläne der Jahre 1995 bis 1999. Die Dienstpläne seien nicht ganz vollständig und die fehlenden Monate nur mehr schwer reproduzierbar. Die Berufungswerberin übermittelte auch eine Übersicht über die An- und Abreise sowie die Aufenthaltstage in Österreich. Daraus seien auch die Tage ersichtlich, an denen lediglich für Kurszwecke die Anreise erfolgte. Die Flugnummern würden sich nicht mehr eruieren lassen. Die Berufungswerberin hätte zur Anreise häufig die Abendmaschine (23 Uhr) und zur Rückreise die Frühmaschine (7 Uhr) benützt. Eine Ablichtung des Einkommensteuerbescheides für 1999 des Finanzamtes F. wurde vorgelegt. Daraus gehe hervor, dass der Gesamtbetrag der deutschen Einkünfte 54.492,00 DM betragen hat.

Im Zuge des am 15. Dezember 2003 durchgeführten Erörterungsgespräches, zu dem beide Parteien des Berufungsverfahrens geladen waren, wurde folgende Niederschrift aufgenommen:

"1) Persönliche Beziehungen im Berufszeitraum 1995 bis 1999 (Familienstand, Kinder, Eltern, Freundeskreis, Vereine,):

Die Berufungswerberin war im Zeitraum von 1995 bis 1999 mit Herrn Horst Lh. verheiratet. Die Ehe ist noch aufrecht. Sie haben eine gemeinsame Tochter, geboren 1986, welche im Berufszeitraum die Volksschule in P. und ein Gymnasium in L. besuchte. Die Berufungswerberin hat auch bei ihrer Mutter Frau Barbara WS, wohnhaft in St. ein Zimmer zur Verfügung. Der Vater ist bereits verstorben. Der Freundeskreis befindet sich größtenteils in Deutschland im Bereich der Arbeitskollegen, teilweise auch im Ausland zB. in Madrid. Die Berufungswerberin hat auch einen Freundeskreis in Österreich (Jugendfreunde). Die Berufungswerberin gibt an, dass sie sehr selten Kontakt hat zu den Jugendfreunden hat, höchstens einmal im Jahr. Die Berufungswerberin ist in Österreich nicht bei Vereinen tätig, dennoch in der BRD bei einem Hilfsprojekt im Rahmen der Lu.. Schwerpunkt der persönlichen Beziehungen sei außerhalb von Österreich. Die Berufungswerberin hat 4 Geschwister (3 Brüder, 1 Schwester). Zwei Brüder wohnen in S. und ein Bruder und eine Schwester wohnen in L.. Sie hätte gute Beziehungen zu den Geschwistern, jedoch seltenen persönlichen Kontakt. Der Gatte der Berufungswerberin sei selbstständig als freischaffender Künstler tätig.

2) Zur Größe und Ausstattung des Zimmers in FW:

Das Zimmer in Frankfurt hätte ca. 18 m² umfasst und wäre mit Bett und Kasten ausgestattet gewesen. Das Bad und die Küche wären mit der Arbeitskollegin Frau De Sw. geteilt worden. Die Wohnung sei ca. 80 m² groß gewesen und hätte 3 Zimmer und zusätzlich Flur, Küche, Bad und Balkon umfasst. Außer Frau De Sw. und der Berufungswerberin hätte in dieser Wohnung niemand gewohnt. Es sei keine Miete bezahlt worden. Die Betriebskosten hätte Frau De Sw. bezahlt. Die Berufungswerberin hätte gelegentlich Frau De Sw. zum Essen eingeladen (freundschaftliche Beziehung). Im Berufszeitraum hätte die Berufungswerberin in dieser Wohnung den Hauptwohnsitz gehabt. In Deutschland sei kein weiterer Wohnsitz unterhalten worden. Der Heimatflughafen sei im Berufszeitraum F.(BRD) gewesen. Eine arbeitsvertragliche Bedingung der Lu. sei gewesen, dass ein Wohnsitz im Radius von 50 km unterhalten wird. Derzeit sei der Heimatflughafen M und in M werde vorübergehend eine Pension bewohnt. Die Berufungswerberin sei von 1978 bis 2003 bei der Lu. als Flugbegleiterin tätig. Frau De Sw. sei auch bei der Lu. im Flugbetrieb tätig und daher an vielen Tagen außerhalb der Wohnung, das gelte auch für die Berufungswerberin.

3) Zu den Räumlichkeiten und deren Ausstattung in St. :

Die Mutter der Berufungswerberin hätte eine Erdgeschosswohnung von ca. 90 bis 100 m². Dies wäre eine Drei-Zimmer-Wohnung. Zusätzlich beinhalte diese eine Küche, ein Badezimmer, den Flur und ein WC. Es stehe der Berufungswerberin ein Zimmer von ca. 18 m² zur Verfügung. Das Zimmer werde bei ihrem Aufenthalt in S. benutzt. Die Mutter sei 1921 geboren und wohne seit ca. 20 Jahren in S.. Eigentümer des Hauses sei der Bruder der Berufungswerberin. Ein dingliches Wohnrecht der Berufungswerberin bestehe nicht, es bestehe auch kein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Berufungswerberin.

4) Zur Behauptung, es liege keine gemeinsame Haushaltsführung mit dem Ehegatten in dem im gemeinsamen Eigentum stehenden Einfamilienhaus in Pfl vor:

Der Berufungswerberin und dem Vertreter des Finanzamtes wird aus dem Einheitswertakt des Finanzamtes der Einreichplan des Einfamilienhauses in P., Pf vom 23. März 1988 vorgelegt bzw. eine Ablichtung des Planes ausgehändigt. Weiters wird den Parteien aus dem Einheitswertakt des Finanzamtes die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke vorgelegt.

Im Einreichplan zeichnet die Berufungswerberin die erfolgten Zubauten ein und zwar ein Zubau im Obergeschoss oberhalb des im Einreichplan bezeichneten Ateliers. Die Berufungswerberin kann keine näheren Angaben dazu machen, wann die Zubauten erfolgt sind. Sie gibt jedoch an, dass diese Zubauten vorwiegend durch Eigenleistungen des Gatten innerhalb der letzten 10 Jahre erfolgt sind. Die Berufungswerberin benützt während ihrer Anwesenheit in P. alle Räumlichkeiten außer dem Atelierhaus (siehe gekennzeichnete gelber Bereich lt. Plan). Die Berufungswerberin und ihr Gatte benützen gemeinsam: Bad, WC und

Küche. Im Atelierhaus befinden sich Dusche und WC. Der Essplatz wird von der Berufungswerberin und deren Gatten benutzt und es werde darauf geachtet, dass dieser zu unterschiedlichen Zeiten benutzt wird. Das gemeinsame Einfamilienhaus wird im gemeinsamen Besitz aus dem Grund behalten, um der Tochter eine Basis für ihr künftiges Leben zu erhalten. Die eheliche Lebensgemeinschaft werde nur pro forma aufrechterhalten, tatsächlich finde diese nicht statt. Die Berufungswerberin wird in Deutschland seit 25 Jahren als „unbeschränkt steuerpflichtig“ steuerlich veranlagt und so behandelt wie eine unverheiratete Person ohne Kind. Die Berufungswerberin schläft bei ihren Aufenthalten in P. im grün gekennzeichneten Raum. Die Berufungswerberin zeichnet im Plan noch ein wo das Kind ihren Wohnbereich hat. Der von der Berufungswerberin überarbeitete Plan wird zum Akt genommen.

Die Berufungswerberin trägt zur Hälfte die Strom-, Wasser- und sonstigen Betriebskosten des Wohnbereiches (ausgenommen Atelierhaus). Auch das Hypothekendarlehen wird zur Hälfte von der Berufungswerberin getragen. Im Vordergrund stehe das Interesse der Vermögenserhaltung insbesondere zu Gunsten der Tochter.

5) Beziehung zur Tochter:

Über Befragung des Finanzamtvertreters gibt die Berufungswerberin an, dass ihr die Beziehung zu ihrer Tochter sehr wichtig ist. Auf Grund ihrer laufenden Auslandsaufenthalte sei es ihr nicht möglich, in F.(BRD) der Tochter ein stabiles Lebensumfeld zu schaffen. Weiters sei es der Berufungswerberin sehr wichtig, dass die Tochter eine sehr gute Beziehung zu ihrem Vater hat. Die Berufungswerberin hat persönlichen Kontakt zu ihrer Tochter, auch wenn sie sich nicht in Österreich aufhält zB. bei Auslandsaufenthalten bzw. Dienstflügen ins Ausland ist die Tochter manchmal auch mit dabei. Auch Ferienreisen und Sprachreisen unternimmt die Berufungswerberin gemeinsam mit ihrer Tochter. Im Berufszeitraum war die Berufungswerberin auf Langstreckenflügen tätig.

6) Erstellung einer Liste über die tatsächlichen Aufenthalte:

Die Berufungswerberin sagt zu, bis 16. Februar 2004 eine Darstellung der jeweiligen tatsächlichen Aufenthalte anhand einer Tabelle vorzulegen. Insbesondere wird diese Tabelle auf Grund der Flugpläne, der Unterlagen über die Kurstermine (WIFI und BBRZ) und allfälliger sonstiger Unterlagen erstellt. Ausschlaggebend sind dabei die tatsächlichen Aufenthalte, insbesondere auch außerhalb von Deutschland zB. auf Dienstreisen.

7) Gewinnermittlung 1996:

Referent an Finanzamtsvertreter:

Für das Jahr 1996 wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit 41.996 S angesetzt. Im Jahr 1996 sind Honorarüberweisungen in Höhe von 41.995,60 S erfolgt. Warum wurden keine Betriebsausgaben angesetzt bzw. geschätzt?

Stellungnahme des Finanzamtsvertreters:

Für 1996 seien keine Betriebsausgaben geltend gemacht worden und daher wären diese außer Ansatz geblieben.

Der Referent schlägt - insbesondere aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – vor, allfällige Betriebsausgaben zu schätzen (§ 184 BAO).

Die Steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin wird einen Vorschlag bezüglich der Anerkennung der Betriebsausgaben bis 16. Februar 2004 vorlegen, der dann Basis für die weitere Diskussion ist.

8) Geltendmachung der Flugkosten F.(BRD) -L. -F.(BRD) als Betriebsausgaben:

Referent:

Können Sie glaubhaft machen, dass die im Vorlageantrag vom 31. Juli 2001 geltend gemachten Flugkosten ausschließlich im Zusammenhang mit der Vortragstätigkeit stehen oder handelt es sich dabei um Familienheimfahrten, die eigentlich mit der Tätigkeit als Flugbegleiterin in Zusammenhang stehen?

Stellungnahme der Berufungswerberin:

Die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin wird diesbezüglich noch ein ergänzendes Berufungsvorbringen bis 16. Februar 2004 vorlegen.

9) Umfang der Vortragstätigkeit der Berufungswerberin:**Frage des Finanzamtsvertreters:**

Sie haben in ihrem Vorlageantrag vom 31. Juli 2001 vorgebracht, im laufenden Jahr (2001) seien die Tätigkeiten im Auftrag vom BFI und WIFI fast zur Gänze eingestellt worden (Jahresumsatz 2001 voraussichtlich 16.400,00 S). Das bedeute, dass wirtschaftliche Beziehungen fast ausschließlich in Deutschland existieren. In den Gewinnermittlungen für die Jahre 2000 und 2001, die der Finanzamtsvertreter dem Referenten zur Kenntnis bringt, seien jedoch zum Teil höhere Einnahmen verzeichnet als in den Vorjahren. Zusätzlich zu den Auftraggebern WIFI und BFI seien auch die SÖ und die Ä. in Wien als Auftraggeber hinzugekommen.

Stellungnahme der Berufungswerberin:

Der Auftrag für die Ä. sei eine einmalige Angelegenheit gewesen. Im Jahr 2002 wurde keine Tätigkeit für diese Auftraggeberin ausgeübt. Weiters gibt die Vertreterin der Berufungswerberin an, dass zum Zeitpunkt der Erstellung des Vorlageantrages noch kein genauer Überblick über die tatsächlichen Einnahmen bestanden haben, sonst hätte die Berufungswerberin es nicht so ausgeführt.

Frage des Finanzamtsvertreters:

Wie sind Sie zu den neuen Aufträgen gekommen?

Antwort der Berufungswerberin:

Sie sei angerufen worden. Wer Sie weitervermittelt hat, könne sie nicht angeben.

Finanzamtsvertreter:

Auf dem in Ablichtung übermittelten Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes F. vom 31. Oktober 2000 scheint keine Adresse der Berufungswerberin auf.

Der Referent ersucht die Berufungswerberin den Bescheid im Original vorzulegen (Frist bis 16. Februar 2004).

10) Ausfertigung der Niederschrift:

Mit den Parteien wird vereinbart, dass eine schriftliche Ausfertigung der Niederschrift über den Erörterungstermin zugestellt wird. Dies ermöglicht den Parteien ein allfälliges ergänzendes Vorbringen zur Niederschrift."

Die Berufungswerberin hat mit der Stellungnahme vom 13. Februar 2004 eine Auflistung ihrer Aufenthalte die Jahre 1995 bis 1999 betreffend vorgelegt. Daraus sei ersichtlich, dass 1995 184, 1996 190, 1997 159,5 1998 151,5 und 1999 194,5 Tage in F.(BRD) verbracht wurden, während umgekehrt die Anwesenheit in Linz sich als sehr untergeordnet darstellt.

Zur Gewinnermittlung für 1996 ersuchte die Berufungswerberin folgende Betriebsausgaben nachträglich zu berücksichtigen:

Büromaterial	6.500,00
Km-Geld (77 Kurseinheiten à 18 km x 4,90)	6.791,40
Postgebühren (Pauschale)	500,00

Fachliteratur	6.600,00
Telefonpauschale	2.800,00
	23.191,40

Bezüglich der Geltendmachung der Flugkosten L. - F.(BRD) - L. hat die Berufungswerberin bekannt gegeben, dass dieses Berufsbegehren zurückgezogen wird. Sämtliche anderen Punkte würden aufrecht bleiben.

Der Referent hat das Finanzamt F. am 6. Mai 2004 um Übermittlung der Einkommensteuerbescheide und die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 in Ablichtung ersucht. Diese Unterlagen wurden am 18. Mai 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelt.

Im Schreiben vom 21. Mai 2004 wurde der Berufungswerberin dazu Folgendes vorgehalten:

"Aus den vom Finanzamt FM übermittelten Unterlagen gehen nach Ansicht des Referenten Zweifel an Ihrer bisherigen Darstellung, dass Sie den Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen in FT (Bundesrepublik Deutschland) hatten, hervor. Sie werden ersucht, zu folgenden Fragen eine Stellungnahme abzugeben:

- 1) *Aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärungen 1996 bis 1999 geht hervor, dass Sie die Uniformreinigungen ausschließlich in Österreich vorgenommen haben. Es wurden Beträge in österreichischen Schillingen angeführt und für das Jahr 1997 sogar eine Rechnung einer Textilpflegefirma in Linz vorgelegt, aus der hervorgeht, Uniformreinigungen durchwegs in Linz vorgenommen wurden.*

Warum haben Sie die Uniformreinigungen ausschließlich in Österreich vornehmen lassen, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Ihren Angaben eigentlich in FT ist ?

- 2) *Im Jahr 1996 haben Sie laut Aktenlage des Finanzamtes FM beginnend mit 6. Dezember 1996 einen Sprachkurs (Französisch – Superlearning 3) im NOVOTEL L. besucht. Dieser Kurs hatte 25 Trainingseinheiten und Sie haben auch 25 mal die Fahrtkosten (offensichtlich P. – L. – P.) geltend gemacht. Ausgangspunkt für die Anreise zum Sprachkurs war also offensichtlich Ihr Wohnsitz in P. und nicht der behauptete Mittelpunkt der Lebensinteressen in F.(BRD). Außerdem haben Sie sich laut Ihrer Stellungnahme vom 13. Februar 2004 am 6. Dezember 1996 angeblich auf Flugeinsatz befunden oder in F.(BRD) aufgehalten. Im Akt des Finanzamtes F.(BRD) liegt jedoch eine Teilnahmebestätigung über den am 6. Dezember 1996 beginnenden Kurs vor.*

Sie werden ersucht darzulegen, an welchen Tagen dieser Kurs stattgefunden hat.

Warum haben Sie gerade einen an 25 verschiedenen Terminen stattfindenden Fortbildungskurs ca. 600 km entfernt vom behaupteten Mittelpunkt der Lebensinteressen besucht?

- 3) *Vom 23. Juli 1995 bis 4. August 1995 haben Sie sich gemeinsam mit Ihrer Tochter in Brighton (England) zur Absolvierung eines Sprachkurses aufgehalten. Die Anreise wurde von L. aus angetreten. Zumindest ist Ihnen so das Flugticket ausgestellt worden (vgl. vorgelegte Bestätigung, Einkommensteuerakt des Finanzamtes Urfahr). Laut Ihrer Stellungnahme vom 13. Februar 2004 hätten Sie vom 16. Juli 1997 bis 1. August 1997 durchgehend in F.(BRD) aufgehalten (F.(BRD)-Bodendienst, F.(BRD); Aufenthalt zu 100 %). Erst am 1. August 1997 hätten Sie von F.(BRD) aus Ihren Urlaub im Ausland angetreten.*

Wie können Sie diese widersprüchlichen Angaben erklären?

- 4) Vom 21. Juli 1997 bis 1. August 1997 haben Sie nach den vorliegenden Unterlagen im Einkommensteuerakt des Finanzamtes FM einen Sprachkurs "Spanisch – Intensiv" in Malaga absolviert. Die Anreise hatte in L. ihren Ausgangspunkt und Sie kehrten auch nach L. wieder zurück. Laut Ihrer Stellungnahme vom 13. Februar 2004 hätten Sie vom 14. Juli 1997 bis 1. August 1997 durchgehend in Frankfurt aufgehalten (F.(BRD)-Bodendienst, F.(BRD); Aufenthalt zu 100 %). Erst am 1. August 1997 hätten Sie von F.(BRD) aus Ihren Urlaub im Ausland angetreten.

Wie können Sie diese widersprüchlichen Angaben erklären?

Auffällig ist, dass der Ausgangspunkt der Reise in P. (vgl. Fahrtkosten vom/zum Flughafen) war und nicht der von Ihnen behauptete Mittelpunkt der Lebensinteressen (F.(BRD)).

Wie erklären Sie diesen Umstand?

- 5) In der am 22. Dezember 1999 beim Finanzamt F. eingebrachten Einkommensteuererklärung für 1998 und in der am 12. September 2000 beim Finanzamt F. eingebrachten Einkommensteuererklärung für 1999 wurde als Zustelladresse Ihr Wohnsitz in P. angeführt.

Warum wurde von Ihnen die Zustellung der deutschen Einkommensteuerbescheide an Ihren österreichischen Wohnsitz begehrt, wenn Sie sich nach Ihren Angaben lediglich im untergeordneten Ausmaß am österreichischen Wohnsitz aufgehalten haben und der Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen in F.(BRD) ist?

Bei einer allfälligen Einkommensteuerfestsetzung wird von folgenden ausländischen Einkünften ausgegangen:

Jahr	Betrag in DM	Betrag in ATS
1995	43.453,00	299.826,00
1996	57.661,00	397.860,00
1997	37.050,00	255.645,00
1998	40.973,00	282.714,00
1999	54.492,00	375.995,00"

In der Stellungnahme vom 29. Juli 2004 teilte die Berufungswerberin dazu Folgendes mit:

1)	Die Uniform-Reinigungen seien zu einem großen Teil am Zweitwohnsitz vorgenommen worden, da dies für die Berufungswerberin in Hinblick auf Preis- und Abwicklung vorteilhafter war. (Reinigungen seien zum Wochenende geschlossen und deshalb sei sie auf die Hilfe von dritten Personen angewiesen, um sie auch immer rechtzeitig zur Verfügung zu haben. Unterstützung sei ihr in Linz durch ihren Bruder bzw. ihre Mutter zu Teil geworden.
2)	Sprachkurs Französisch Superlearning / Novotel 6. – 8. Dez. 96. Dies sei eine beruflich bedingte sprachliche Weiterbildung gewesen. In der Aufstellung sei dies als Dienst im Ausland angeführt. Die Absolvierung dieses Kurses sei kein Widerspruch, denn es handle sich um einen Dienst (in Österreich). Auch andere dienstliche Weiterbildungseinsätze hätten die Berufungswerberin ins Ausland geführt.
3)	Wie Punkt 2) wäre dies eine dienstliche Weiterbildung (=Bodendienst) gewesen, die am 17. Juli in F.(BRD) begonnen hätte und in Brighton weitergeführt worden wäre. Da die Berufungswerberin ihre Tochter mit auf diesen Einsatz genommen hätte, hätte sie sie selbstverständlich in L. abholen müssen.

4)	<i>wie Punkt 2) und 3). Die Berufungswerberin sei nicht nach Linz zurückgekehrt, denn die Tickets seien variabel einsetzbar. Das Ausstellungsdatum sei nicht gleich dem Flugdatum. Es handle sich um SB-Tickets. Wenn ein Ticket L. - F.(BRD) –Malaga (und retour) ausgestellt wurde, so hieße das nicht, dass diese Strecke an einem Tag geflogen wurde. Dass die Berufungswerberin am 1. August auf Urlaub gefahren sei, widerspreche all dem auch nicht.</i>
5)	<i>Aus Gründen der schnelleren Weiterleitung hätte die Berufungswerberin diese Unterlagen direkt an meine Zweitadresse schicken lassen. (Die Weiterleitung sei dann innerhalb Österreichs erfolgt.)</i>

Am 10. August 2004 wurde von der Berufungswerberin per e-mail noch eine Zusatzklärung abgegeben:

"Zusatzklärung zu Brighton 1995:

In Brighton habe ich einen Sprachkurs "Medical English" vom 24.7. - 4.8.95 besucht und als Fortbildungskosten in der Steuererklärung 1995 (Österreich) beantragt.

Dieser Sprachkurs überschneit sich z. T. mit dem dienstlichen (Lu.) Aufenthalt in Brighton. Es handelte sich um Einzel-Sprachtraining – Stunden nach Vereinbarung.

vom 24.7. - 28.7. Abendkurs (Überschneidung mit LH-Dienst / tagsüber)

vom 31.7. - 4.8. Tageskurs.

Dienstliche Weiterbildung vom 17.7.95 - 28.8.95

Beginn am 17. in Frankfurt (Anreise nach Brighton)

Ende am 28. in Brighton."

Dem Finanzamt wurde das Vorhalteverfahren mit Schreiben vom 24. August 2004 zur Kenntnis gebracht. Im e-mail vom 27. August 2004 teilte der Vertreter des Finanzamtes mit, dass keine Stellungnahme eingebracht wird. Im Antwortschreiben der Berufungswerberin fanden sich lediglich Behauptungen, die jeder objektiven Grundlage entbehrten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle inländischen und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 26 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) hat einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Innehaben iSd. § 26 Abs. 1 BAO bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Maßgebend ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Die Wohnung muss nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden. Man kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze haben. Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung ist nicht nötig. Es reicht aus, wenn die Wohnung jährlich

mehrere Wochen (2 – 3 Monate) benützt wird, wie es zB der Fall ist, wenn sich die Person anlässlich eines Inlandsbesuches aufhält (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 26 Tz 4 ff).

Die Berufungswerberin führte in ihrer gegenständlichen Berufung einerseits an, dass sie sich lediglich wenige Tage pro Jahr am Wohnsitz ihres Ehegatten aufgehalten hat, andererseits räumt sie jedoch ein, dass sich die Aufenthaltszeit in Österreich auf ca. drei bis vier Monate pro Jahr belaufen hat, wobei sie bei ihren Aufenthalten gelegentlich auch bei ihrer Mutter wohnte. Das Finanzamt hat festgestellt, dass die Berufungswerberin zu 50 % Eigentümerin jenes Einfamilienhauses ist, welches auch der Wohnsitz ihres Ehegatten und des gemeinsamen Kindes ist. Aus den Ausführungen in der Berufung, wonach sich die Berufungswerberin drei bis vier Monate pro Jahr in Österreich aufhalte, wobei sie gelegentlich bei ihrer Mutter wohne und den Feststellungen des Finanzamtes, wonach sie Miteigentümerin jener Liegenschaft ist, die dem Ehegatten und dem gemeinsamen Kind als Wohnsitz dient und auch dort polizeilich gemeldet ist, ergibt sich, dass die Berufungswerberin einen inländischen Wohnsitz innehat. Sie kann nämlich über die in ihrem Miteigentum stehende Wohnung tatsächlich und rechtlich verfügen und jederzeit für ihren eigenen Wohnbedarf nützen, was sie auch nach den Ausführungen in der gegenständlichen Berufung tatsächlich gemacht hat.

Da die Berufungswerberin einen inländischen Wohnsitz hat, ist von der unbeschränkten Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen. Nach Art. 1 Abs. 2 des Abkommens vom 4. Oktober 1954 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (DBA–BRD) hat eine natürliche Person einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens in dem Vertragsstaat, in dem sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benützen wird. Diese Bestimmung ist identisch mit der Bestimmung des § 26 Abs. 1 BAO. Da bereits festgestellt wurde, dass die Berufungswerberin einen Wohnsitz iSd. § 26 Abs. 1 BAO in Österreich hat, ist dieser Wohnsitz auch als Wohnsitz iSd. Art. 1 Abs. 2 DBA–BRD anzusehen. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in den Erkenntnissen vom 10.3.1961, 1942/1960, vom 7.4.1961, 1744/1960, und vom 30.3.1962, 757/1960, die Auffassung, dass den im Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Bestimmungen über den Begriff "Wohnsitz" keine über eine bloße Zuteilungsregel hinausgehende Bedeutung für das innerstaatliche Steuerrecht zukomme. Sofern nach innerstaatlichem österreichischen Steuerrecht die Voraussetzungen der §§ 26 und 27 BAO für die Annahme der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich erfüllt sind, sind die steuerpflichtigen mit den in Österreich zu versteuernden Einkünfte nach den steuerlichen Vorschriften zu behandeln, die für unbeschränkt Steuerpflichtige gelten. Aus dieser Rechtslage ergibt sich, dass grundsätzlich das gesamte Welteinkommen der Berufungswerberin in Österreich zu versteuern ist und eine Ausnahme von der Besteuerung nur gegeben ist, wenn sich in den Bestimmungen des DBA–BRD besondere Zuteilungsregeln finden.

Die Berufungswerberin hat in den strittigen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (als Flugbegleiterin bei einem deutschen Luftfahrtunternehmen) erzielt. Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird, so hat gem. Art. 9 Abs. 1 DBA-BRD der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, soweit nicht Art. 10 (Einkünfte aus öffentlichen Kassen) etwas anderes bestimmt. Tätigkeitsstaat ist grundsätzlich jener Staat anzusehen, in dem der Arbeitnehmer zur Erfüllung seiner dienstlichen Obliegenheiten körperlich anwesend ist. Dieser Staat ist auch jener, dem für Zwecke der Abkommensanwendung die "Quelle" der Arbeitseinkünfte zugeordnet wird (vgl. *Loukota-Jirousek*, Leitfaden zum revidierten österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Ueberreuter-Verlag, Wien 1994). Da die Berufungswerberin glaubhaft dargelegt hat, dass sie ihre Tätigkeit als Flugbegleiterin überwiegend von F.(BRD) aus begonnen hat, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass als Tätigkeitsstaat die Bundesrepublik Deutschland anzusehen ist und daher ihr das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Berufungswerberin zusteht.

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird oder ausgeübt worden ist, so hat gem. Art. 8 Abs. 1 DBA-BRD der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören insbesondere die Einkünfte aus freien Berufen. Die Ausübung eines freien Berufes in dem anderen Staate liegt gem. Art. 8 Abs. 2 DBA-BRD nur dann vor, wenn der freiberuflich Tätige seine Tätigkeit unter Benutzung einer ihm dort regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübt. Diese Einschränkung gilt jedoch nicht für eine freiberuflich ausgeübte, künstlerische, vortragende, sportliche oder artistische Tätigkeit. Eine unterrichtete Tätigkeit ist nicht als Vortragstätigkeit iSd. der Ausnahmeregelung des Art. 8 Abs. 2 zweiter Satz DBA-BRD anzusehen. In einer Verständigungsvereinbarung gemäß Art. 21 DBA-BRD wurde zwischen der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltung das Einvernehmen darüber erzielt (vgl. AÖFV 1984/184), Einkünfte aus einer freiberuflich ausgeübten Lehrtätigkeit, die naturgemäß eine über den bloßen Vortrag hinausgehende pädagogische Ausrichtung erfordert, gemäß Art. 8 DBA-BRD nur dann im Tätigkeitsstaat der Einkommensbesteuerung unterliegt, wenn die Tätigkeit unter Benutzung einer dem freiberuflich Tätigen dort regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausgeübt wird. Räumlichkeiten einer Bildungseinrichtung sind nicht als ständige Einrichtung iSd Art. 8 Abs. 2 DBA-BRD anzusehen, so dass in diesem Fall das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zusteht. Die Berufungswerberin hat Sprachkurse durchgeführt. Die Durchführung von Sprachkursen erfordert in der Regel eine besondere pädagogische Fähigkeit, die über die bloße Vortragstätigkeit hinausgeht. Aus diesem Grunde steht das Besteuerungsrecht auf Grund der Bestimmung des Art. 8 DBA-BRD dem Wohnsitzstaat zu.

Wenn eine Person in jeden der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, so ist gem. Art. 16 DBA-BRD, soweit sich das Besteuerungsrecht nach dem Wohnsitz richtet, der Wohnsitz maßgebend, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Wenn dies nicht festzustellen ist, werden die obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten sich nach Art. 21 DBA-BRD verständigen. Da die Berufungswerberin in den strittigen Veranlagungszeiträumen sowohl in Österreich als auch in der Bundesrepublik Deutschland einen Wohnsitz hatte, war zu ermitteln, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen lag.

Für die Beurteilung der Frage, wo jemand den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat, ist insbesondere das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ausschlaggebend. Den wirtschaftlichen Beziehungen kommt idR eine geringere Bedeutung zu als den persönlichen Beziehungen (vgl. *Loukota-Jirousek*, Leitfaden zum revidierten österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Ueberreuter-Verlag, Wien 1994, Rz. 451). Unter persönlichen Beziehungen sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er seinen Wohnsitz innehat. Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung kommt es auf die Umstände der Lebensführung, wie etwa eine eigene Wohnung, einen selbständigen Haushalt, gesellschaftliche Bindungen, aber auch auf den Pflichtenkreis einer Person und hier insbesondere auf ihre objektive und subjektive Beziehung zu diesem an (vgl. VwGH 27. 6. 1991, 91/16/0036, 19. 9. 1979, Zlen. 2365/78, 2051/79, Slg. Nr. 5401/F, und 20. 6 1990, 90/16/0032).

Auf Grund der Ermittlungen ergibt sich, dass die Berufungswerberin in Österreich die Hälfte-Eigentümerin eines Einfamilienhauses ist, das sowohl ihr inländischer Wohnsitz als auch der Wohnsitz der einzigen minderjährigen Tochter ist. Weiters lebt ihre Mutter in Österreich, in deren Haus für sie ein Zimmer eingerichtet ist, das sie regelmäßig benutzt. Auch ihre Geschwister leben in Österreich, zu denen sie Kontakt pflegt. Wenn die Berufungswerberin in den gegenständlichen Vorbringen ihren Schwerpunkt der persönlichen Beziehungen im Ausland ortet und auf ihren Freundeskreis im Ausland Bezug nimmt, dann können die verwandtschaftlichen Beziehungen und insbesondere die Sorgepflichten gegenüber der Tochter nicht vernachlässigt werden. Nach allgemeinem Verständnis sind verwandtschaftliche Beziehungen zur eigenen Tochter bzw. zur Mutter und den Geschwistern doch bedeutender, als freundschaftliche Beziehungen zu Arbeitskollegen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Berufungswerberin von ihrem Ehegatten dauernd getrennt lebt.

Insbesondere die geschilderten Wohnverhältnisse geben ein Bild wieder, aus dem geschlossen werden kann, wo sich tatsächlich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Während der Berufungswerberin in F.(BRD) lediglich ein Zimmer mit ca. 18 m² zur Verfügung gestanden ist und sie Bad und Küche der 80 m² großen Wohnung einer Arbeitskollegin

mitbenutzen konnte, standen ihr bei ihren Inlandsaufenthalten alle Räumlichkeiten des in ihrem Miteigentum stehenden Einfamilienhauses, ausgenommen eines ihrem Gatten vorbehaltenen Zubaus, sowie ein Zimmer in der Wohnung ihrer Mutter zur Verfügung. Die Berufungswerberin hat für die Wohnung in F.(BRD) weder Miete noch Betriebskosten bezahlt, sondern die befreundete Wohnungsinhaberin gelegentlich zum Essen eingeladen. Dies spricht objektiv betrachtet für eine sehr untergeordnete Benutzung der Wohnung in Deutschland. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist es unglaublich, dass eine Wohnung bzw. ein Untermietzimmer über Jahre hinweg lediglich gegen gelegentliche Essenseinladungen überlassen wird. Falls dies so war, dann ist dies nur dadurch erklärbar, dass die Wohnung in Frankfurt der Berufungswerberin von einer befreundeten Arbeitskollegin pro forma zur Verfügung gestellt wurde, um den Anforderungen im Arbeitsvertrag mit ihrem Arbeitgeber (Wohnsitzverpflichtung in der Nähe des Flughafens) gerecht zu werden. Zu beachten ist, dass die Berufungswerberin für den Anteil am Einfamilienhaus in Österreich für die Hälfte der laufenden Betriebskosten und die Hälfte der Rückzahlungsraten für das Hypothekendarlehen aufgekommen ist. Wenn die Berufungswerberin in diesem Zusammenhang angibt, dass die Vermögenserhaltung für die Tochter im Vordergrund stehe, so mag dies vielleicht für die Rückzahlung des Hypothekendarlehens gelten. Ungewöhnlich ist aber, dass die laufenden Betriebskosten für jenen Wohnsitz getragen werden, der angeblich nur sehr untergeordnet genützt wird, während die Berufungswerberin für die Wohnung in Frankfurt, die angeblich der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist, gar keine Betriebskosten trägt. Auffallend ist auch, dass die Berufungswerberin so alltägliche Angelegenheiten, wie die Uniformreinigung in den Jahren 1996 bis 1999 ausschließlich in Österreich durchführen ließ. Gegenüber den deutschen Finanzbehörden wurde im Jahr 1999 als Zustelladresse der österreichische Wohnsitz angegeben und dies mit der schnelleren Weiterleitung (Die Weiterleitung sei dann innerhalb Österreichs erfolgt.) begründet. Sehr ungewöhnlich ist auch, dass die Berufungswerberin in Österreich eine nebenberufliche Tätigkeit als Englischlehrerin an diversen Bildungseinrichtungen begonnen hat und das, obwohl diese Bildungseinrichtungen mehr als 550 km von jenem Ort entfernt sind, wo angeblich ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen ist. Bemerkenswert ist auch, dass die Berufungswerberin für das Jahr 1998 Betriebsausgaben für Büromöbel geltend macht hat, obwohl ihr in F.(BRD) lediglich eine 18 m² großes Zimmer, das bereits mit Kasten und Bett ausgestattet war, zur Verfügung stand. Auch wurde 1995 ein Kopierer angeschafft. Auf Grund dieser im Berufungsverfahren hervorgekommenen Lebensumstände und Tatsachen geht der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Berufungswerberin in den Jahren 1995 bis 1999 in Österreich befunden hat.

Der Einwand der Berufungswerberin, dass zur Bundesrepublik Deutschland eine stärkere wirtschaftliche Beziehung bestand, ändert daran nichts, zumal dies nur bedingt zutrifft und subsidiär für die Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen heranzuziehen ist.

Tatsache ist, dass die Berufungswerberin für ein deutsches Luftfahrtunternehmen als Flugbegleiterin tätig war und die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte den größten Teil ihres Welteinkommens ausmachten. Während die Tätigkeit als Englischlehrerin die regelmäßige Anwesenheit an der jeweiligen österreichischen Bildungseinrichtung erforderte, war nach den Angaben der Berufungswerberin bei der Tätigkeit als Flugbegleiterin der Heimatflughafen in FT lediglich der Ausgangspunkt der Tätigkeit. Die Tätigkeit selbst wurde überwiegend wo anders nämlich im Flugzeug ausgeübt. Somit bestand der wirtschaftliche Anknüpfungspunkt zu Deutschland hauptsächlich darin, dass der Arbeitgeber der Berufungswerberin dort seinen Sitz hatte. Die tatsächlichen Arbeitsumstände sprechen eher gegen enge wirtschaftliche Beziehungen zu Deutschland, bestehen diese doch vornehmlich zu örtlich gebundenen Tätigkeiten (vgl. *Vogel*, DBA-Kommentar (München 1983), Art 4, Rz 72). Der Schwerpunkt der Tätigkeit einer Flugbegleiterin ist nicht am Heimatflughafen, sondern dort, wo sie sich gerade auf Flugeinsatz befindet. In diesem Zusammenhang ist noch zu beachten, dass nach den eigenen Angaben der Berufungswerberin die Anzahl jener Tage, an denen sie Bodendienst am Heimatflughafen verrichtete im Verhältnis zu den Flugeinsatztagen relativ gering war.

Aus den Angaben der Berufungswerberin zur Frage, wie viele Tage pro Jahr sie sich an den einzelnen Orten aufgehalten hat, ist nichts für sie zu gewinnen, sprechen die getroffenen Feststellungen über die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen doch gegen die Richtigkeit der Aufstellungen der Berufungswerberin. Die Berufungswerberin hat im Wesentlichen nur jene Inlandsaufenthalte zugestanden, die ihr auf Grund von vorliegenden Unterlagen (Kurspläne der Bildungseinrichtungen) nachgewiesen wurden. Außerdem ist der gewöhnliche Aufenthalt von untergeordneter Bedeutung, wenn sich bereits auf Grund bestehender persönlicher und wirtschaftlicher Beziehungen ein Mittelpunkt der Lebensinteressen ergibt.

Auf Grund dieser Umstände geht der Unabhängige Finanzsenat von einem inländischen Besteuerungsrecht aus. Hinsichtlich der Einkommensteuer für 1995, 1997 und 1998 ergibt sich keine Änderung gegenüber dem angefochtenen Bescheiden. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 1996 werden die von der Berufungswerberin im Berufungsverfahren glaubhaft gemachten Betriebsausgaben von 23.191,40 S berücksichtigt und somit die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit mit 18.775,00 S angesetzt. Weiters werden auf Grund des im Berufungsverfahren hervorgekommenen deutschen Einkommensteuerbescheides für 1996 die ausländischen Einkünfte mit 397.860,00 S berücksichtigt. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 1999 werden auf Grund des im Berufungsverfahren hervorgekommenen deutschen Einkommensteuerbescheides für 1999 die ausländischen Einkünfte mit 375.995,00 S berücksichtigt. Die Festsetzung erfolgt endgültig, da die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Ungewissheit (Höhe der ausländischen Einkünfte) weggefallen ist. Da Berufungsentscheidungen den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern können, darf in der Berufungsentscheidung ein vorläufiger Bescheid endgültig erklärt werden

(vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 289 Tz. 6, VwGH 26. 1. 1994, 92/13/0097). Der Antrag der Berufungswerberin diverse Flugkosten als Betriebsausgaben anzuerkennen wurde mit Schreiben vom 13. Februar 2004 zurückgezogen, sodass auf diesen Berufungspunkt nicht mehr näher einzugehen war.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 26. April 2005