jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/2/20 2005/15/0135

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.02.2008

Index

E1E;
E6J;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;
59/04 EU - EWR;

Norm

11997E039 EG Art39;
62000CJ0385 de Groot VORAB;
62002CJ0464 Kommission / Dänemark;
BAO §26 Abs1;
DBAbk Schweiz 1975 Art19 idF 1995/161;
DBAbk Schweiz 1975 Art4;
EStG 1988 §1 Abs2;
EStG 1988 §16 Abs1 Z10;
EStG 1988 §16 Abs1 Z9;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §67 Abs2;
EStG 1988 §67;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2007/15/0183

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Trefil, über die Beschwerde der Dr. EMW in L, vertreten durch Dr. Gottfried Waibel, Rechtsanwalt in 6850 Dornbirn, Schulgasse 7, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch,

1. vom 10. Oktober 2005, GZ. RV/0275-F/04, RV/0276-F/04, betreffend u.a. Einkommensteuer für das Jahr 2002 (hg. 2005/15/0135), und

2. vom 29. Juni 2007, GZ. RV/0163-F/06, RV/0164-F/06, RV/0165- F/06, und RV/0166-F/06, betreffend u.a. Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 (hg. 2007/15/0183), zu Recht erkannt:

Spruch

Der zu 2005/15/0135 angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der zu 2007/15/0183 angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Einkommensteuer 2004 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben; im Übrigen, also hinsichtlich Einkommensteuer 2003, wird die Beschwerde gegen diesen Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 2.342,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die Beschwerdeführerin in den Streitjahren über je einen Wohnsitz in der Schweiz und in Österreich verfügte. In der Schweiz erzielte sie Einkünfte als Angestellte als Leiterin der Lehrerinnen- und Lehrerweiterbildung Luzern. In Österreich erzielte sie einerseits Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit auf Grund eines Lehrauftrages an der Pädagogischen Akademie in Innsbruck, den sie blockweise erfüllte (Bundesdienst), und andererseits als Mitglied einer Personengemeinschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2.1. Mit Bescheid vom 6. Mai 2004 (berichtigt mit Bescheid vom 12. Mai 2004) berücksichtigte das Finanzamt im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer 2002 die schweizerischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes bei Berechnung der Einkommensteuer.

Die Beschwerdeführerin berief gegen diesen Bescheid.

In seiner Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2004 ging das Finanzamt davon aus, dass diese Einkünfte in der Schweiz zu besteuern seien, aber gemäß Art. 23 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975, (Kurz: DBA Schweiz) in Österreich der Besteuerung unter Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuer unterlägen.

Über Vorlageantrag der Beschwerdeführerin entschied die belangte Behörde mit Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 2005 über die Berufung dahingehend, dass die Einkommensteuerzahllast (durch die Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten) verringert wurde.

2.2. Mit Bescheid vom 10. Mai 2006 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2003 und mit Bescheid vom 18. Mai 2006 die Einkommensteuer für das Jahr 2004 fest.

Über die gegen diese Bescheide erhobene Berufung entschied die belangte Behörde mit Berufungsentscheidung vom 29. Juni 2007 dahingehend, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 der Berufung (durch Beseitigung eines Rechenfehlers des Finanzamtes) teilweise stattgegeben und die Berufung hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 als unbegründet abgewiesen wurde.

3. Die Beschwerdeführerin erhob sowohl gegen die Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 2005 als auch gegen die vom 29. Juni 2007 Beschwerde.

4. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen des persönlichen und sachlichen Zusammenhanges verbunden und darüber nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung von Gegenschriften durch die belangte Behörde erwogen:

a) Mittelpunkt der Lebensinteressen:

Die belangte Behörde ging in den insofern gleich lautenden Begründungen der angefochtenen Bescheide davon aus, dass die Beschwerdeführerin ihre Dienstleistungen in der Schweiz für eine schweizerische staatliche Einrichtung im Sinne des Art. 19 DBA-Schweiz erbracht habe. Weiters sei unstrittig, dass die Beschwerdeführerin in den Streitjahren nicht nur in der Schweiz, sondern auch in Österreich einen Wohnsitz gehabt habe. Sie sei daher in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Diese unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstrecke sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz dürften Vergütungen, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahle, in diesem Staat besteuert

werden. Gemäß Art. 23 dieses Abkommens dürften diese Aktivbezüge auch in Österreich besteuert werden. Um eine sich ergebende Doppelbesteuerung dieser Einkünfte zu vermeiden, ordne Art. 23 Abs. 2 dieses Abkommens an, dass Österreich, wenn eine in Österreich ansässige Person Einkünfte beziehe, die nach Art. 19 auch in der Schweiz besteuert werden dürften, auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag anrechne, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspreche.

Nach teilweiser Wiedergabe des Art. 4 dieses Abkommens führte die belangte Behörde weiters aus, weil die Beschwerdeführerin in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfüge, sei zu ermitteln, zu welchem Vertragsstaat sie in den Streitjahren die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen gehabt habe. Als "persönliche und wirtschaftliche Beziehungen" einer Person sei nach Z. 15 des OECD-Kommentars (zu Art. 4) "ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwalte," zu berücksichtigen. Es seien somit die gesamte private Lebensführung des Abgabepflichtigen, Familie, Besitz, wirtschaftliche, gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen nach ihrer überwiegenden Bedeutung im Gesamtbild der Lebensverhältnisse von Bedeutung. Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen müssten nicht kumulativ vorliegen. Bei gegenläufigen Beziehungen entscheide das Überwiegen. Es zähle das Gesamtbild der Lebensverhältnisse.

Die persönlichen und wirtschaftlichen Momente der Beschwerdeführerin hätten sich in den Streitjahren nicht geändert. Nachfolgende wirtschaftliche und persönliche Sachverhaltsmomente sprächen nach wie vor dafür, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin nicht in die Schweiz verlagert habe:

-

die Beschwerdeführerin unterhalte wirtschaftliche Beziehungen nach Österreich (Einkünfte aus den Lehraufträgen an der pädagogischen Akademie Innsbruck und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung),

-

sie besitze Räumlichkeiten in Dornbirn und sei an einer Personengesellschaft beteiligt;

-

sie sei im Besitz von Wertpapieren (Wohnbauanleihen und Wandelschuldverschreibungen), die sich auf einem inländischen Wertpapierdepot befänden und dort verwaltet würden,

-

sie verfüge über einen Telefonanschluss an der Adresse in Dornbirn,

-

die Adresse Dornbirn sei im Branchenverzeichnis für das Land Vorarlberg (die "gelben Seiten") als Berufssitz der Beschwerdeführerin als Psychotherapeutin eingetragen,

-

die Beschwerdeführerin sei Mitglied der österreichischen Gesellschaft für Logotherapie und Existenzanalyse,

-

der Familienwohnsitz der Beschwerdeführerin sei in Dornbirn. Sie habe dort auch ihren Hauptwohnsitz, an dem sie gemeinsam mit ihrem Gatten polizeilich gemeldet sei,

-

sie übe ihr Wahlrecht in Österreich aus,

-

sie bewohne in der Schweiz nur eine kleine Mietwohnung (2- Zimmer-Wohnung, die laut Mietvertrag lediglich für eine Person geeignet sei),

-

der Ehemann der Beschwerdeführerin halte sich, bedingt durch seine berufliche Tätigkeit als Rechtsanwalt, in Dornbirn auf,

-

der Wohnsitz der Eltern der Beschwerdeführerin habe sich ebenfalls in Dornbirn befunden,

-

die im Streitzeitraum zwar volljährigen, aber haushaltszugehörigen Kinder (M. und C.) hätten in den Streitjahren (C. jedenfalls bis Herbst 2003, M. jedenfalls bis zum Frühjahr 2003) in Österreich studiert.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass sie die Obfrauschaft bei der Frauenbewegung und die Stellvertretertätigkeit beim ÖAAB aufgegeben habe, in Österreich keine Vereinstätigkeit ausübe, ihre sportlichen Ambitionen in Luzern und Umgebung ausübe, in Luzern Kirchenbeiträge bezahle und dort die Kirche besuche, ihr Wahlrecht in Österreich von der Schweiz aus ausübe, Interesse an der politischen Entwicklung in der Schweiz habe, einen neuen Freundes- und Bekanntenkreis in Luzern habe, in Luzern und Umgebung kulturelle Veranstaltungen besuche, Besuch von Freunden und Verwandten aus Österreich erhalte, eine Schweizer Zeitung abonniert habe, über eine Schweizer Bankverbindung, eine Schweizer Kreditkarte und eine Schweizer Bankomatkarte verfüge und Mitherausgeberin einer Schweizer Schulbuchreihe sei, ändere nichts an der Tatsache, dass sie jedenfalls in den Streitjahren auch wirtschaftliche und beträchtliche persönliche Beziehungen im Inland gehabt habe. Auch die aufrechte Ehe und das regelmäßige Verweilen der Beschwerdeführerin am Familienwohnsitz in Dornbirn deuteten in keine andere Richtung.

Dem Vorbringen, es sei zu berücksichtigen, dass sie gemäß dem Anstellungsvertrag zur Wohnsitznahme im Kanton Luzern verpflichtet worden sei und über eine Ansässigkeitsbescheinigung der Steuerverwaltung des Kantons Luzern verfüge, sei Folgendes entgegenzuhalten:

Die belangte Behörde übersehe nicht, dass die Beschwerdeführerin laut Anstellungsvertrag verpflichtet sei, in Luzern einen Wohnsitz zu nehmen und dass das Steueramt der Stadt Luzern der Ansicht gewesen sei, dass die Beschwerdeführerin in der Schweiz ansässig sei. Die von der Schweizer Finanzverwaltung vertretene Auffassung sei jedoch für die Beurteilung der Frage, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen gelegen sei, unerheblich. Die belangte Behörde habe diese Frage unabhängig von der Auffassung des Schweizer Arbeitgebers und der Schweizer Abgabenbehörde zu beurteilen gehabt. Ob jemand in einem Vertragsstaat ansässig sei, entscheide sich nach dem Recht des Staates, von dem die Ansässigkeit in Anspruch genommen werde. Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen knüpften an die "ansässige Person" an. Damit sei regelmäßig der nach originär innerstaatlichem Recht Steuerpflichtige gemeint. Im Übrigen habe zwischenzeitlich das Steueramt Luzern die Ansässigkeit der Beschwerdeführerin in den Streitjahren in Österreich festgestellt.

In diesem Zusammenhang sei auch zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin am 31. August 2006 ihre Tätigkeit in Luzern aufgegeben habe und seit 1. September 2006 als Dozentin an der pädagogischen Hochschule Zug tätig sei, wobei sie anlässlich ihres beruflichen Wechsels an die pädagogische Hochschule Zug auch ihr Beschäftigungsausmaß auf 50 % reduziert habe. Dadurch verliere das von der Beschwerdeführerin in die Waagschale geworfene Argument der beachtlichen wirtschaftlichen Bindung an die Schweiz an Gewicht.

Im Rahmen der Gesamtschau sei außerdem zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin laut Grundbuch Allein- bzw. Miteigentümerin mehrerer Liegenschaften in Österreich sei.

Die belangte Behörde übersehe nicht, dass die Beschwerdeführerin auch wirtschaftliche Beziehungen zur Schweiz unterhalten habe. Auch wenn sie in den Streitjahren ihre berufliche Tätigkeit in der Schweiz zweifellos mit großem Engagement ausgeübt habe und ihre Leistungen durch die Verleihung des Professorentitels gewürdigt worden seien, und sich ihre Tätigkeit durch beruflich bedingte Mitgliedschaften bei diversen schweizerischen Bildungseinrichtungen als sehr aufwändig darstelle, sprächen die dargestellten Lebensverhältnisse der Beschwerdeführerin zusammenfassend gesehen dafür, dass sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im Streitzeitraum in Österreich befunden habe.

Beim Steueramt der Stadt Luzern seien Ermittlungen über die Höhe des Betrages, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspreche, angestellt worden. Diese Ermittlungen hätten zum Ergebnis geführt, dass sämtliche Veranlagungen in der Schweiz mittlerweile aufgehoben worden seien, weil das Steueramt die Ansässigkeit in Österreich festgestellt habe. In der Schweiz erfolge die Besteuerung im Wege der Quellensteuer.

Die Beschwerde behauptet, für den Begriff "Mittelpunkt der Lebensinteressen" sei das Gesamtbild der persönlichen

und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gebe, entscheidend. Unter persönlichen Beziehungen seien all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehabe. Nach der Judikatur bestehe die stärkste persönliche Beziehung "im Regelfall" zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebe. Habe aber jemand eine leitende Stellung mit Wohnsitzverpflichtung, so träten die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen in den Hintergrund. Durch die Beibringung einer Ansässigkeitsbescheinigung sei belegt worden, dass die ausländische Verwaltung zu erkennen gegeben habe, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin als in ihrem Gebiet gelegen annehme. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die ausländischen Steuerbehörden nachträglich und vorerst auf Grund der rechtswirksamen Entscheidungen der österreichischen Steuerbehörden für das Steuerjahr 2002 die Veranlagungen im Jahr 2006 aufgehoben hätten. Die Schweizer Steuerbehörden besteuerten derzeit monatlich in Form der Quellensteuer die Schweizer Einkünfte der Beschwerdeführerin.

Richtig sei, dass die Beschwerdeführerin Miteigentümerin einer Wohnungseigentumseinheit in Dornbirn sei und zwar seit 1990. Diese Wohnungseigentumseinheit sei, wie sich aus den erklärten Mieteinkünften ergebe, seit den 90er Jahren vermietet. Entgegen der Auffassung der belangten Behörde komme bei der Entscheidung der Frage, welches Land als steuerlicher Wohnsitz im Sinne des Art. 4 DBA-Schweiz anzusehen sei, dieser Wohnungseigentumseinheit und den damit zusammenhängenden Mieteinnahmen ebenso keine rechtliche Relevanz zu wie dem Liegenschaftsbesitz der Beschwerdeführerin (der Großteil sei Ende 2004 geerbt worden) in Österreich insgesamt. Dies treffe auch für den Besitz von Wertpapieren und den Ort der Verwaltung dieser Papiere zu.

Richtig sei, dass die Beschwerdeführerin noch bis Oktober 2006 einen Briefkasten in Dornbirn besessen und indirekt über eine Durchwahl über einen Telefonanschluss verfügt habe. Allerdings habe die Beschwerdeführerin ihren Beruf als Psychotherapeutin seit 2002 nicht mehr an dieser Anschrift ausgeübt. In diesem Zusammenhang werde gerügt, dass die belangte Behörde der Beschwerdeführerin dazu kein Parteiengehör gewährt habe. Die belangte Behörde habe zu diesen Punkten Feststellungen getroffen, die bisher nicht Gegenstand des Verfahrens gewesen seien. Wäre Parteiengehör gewährt worden, so hätte festgestellt werden können, dass die im Miteigentum der Beschwerdeführerin stehende Wohnungseigentumseinheit seit vielen Jahren vermietet sei, die Beschwerdeführerin daraus Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung beziehe und die Beschwerdeführerin den Beruf der Psychotherapeutin seit 2002 (in Dornbirn) nicht mehr ausübe.

Es sei auch richtig, dass die Beschwerdeführerin ihr österreichisches Wahlrecht ausübe. Die belangte Behörde habe aber das entsprechende Vorbringen ignoriert, dass sie ihr Wahlrecht in allen drei relevanten Wahlen von der Schweiz aus ausgeübt habe. Bei Gewährung des Parteiengehörs hätte dies durch die Beischaffung der entsprechenden Wahlunterlagen bewiesen werden können.

Die Beschwerdeführerin habe im November 2001 eine Mietwohnung in Luzern angemietet. Diese Wohnung bestehe aus einem Vorraum, einem Wohnzimmer, einem Doppelschlafzimmer, Bad/WC, Küche und einem großen Balkon sowie einem großen Kellerabteil. Die Wohnung habe eine See- und Bergsicht und liege in unmittelbarer Nähe des Vierwaldstättersees. Von einem "bescheidenen" Domizil könne entgegen der Auffassung der belangten Behörde keine Rede sein. Dagegen spreche schon der vergleichsweise hohe monatliche Mietzins von SFR 1.400,-- zuzüglich Betriebskosten.

Die Beschwerdeführerin habe sich im Jahr 2002 an 268 Tagen, sohin über 70 %, in der Schweiz aufgehalten (gearbeitet, gewohnt usw.); ihr Ehegatte habe sich im Jahr 2002 insgesamt an 38 Tagen, sohin immerhin zu mehr als 10 %, in der Schweiz aufgehalten. Auch in den Jahren 2003, 2004, 2005 und 2006 habe sich die Beschwerdeführerin überwiegend in der Schweiz aufgehalten (den Beruf ausgeübt, gewohnt, ihren sportlichen, kulturellen, religiösen Interessen nachgegangen sowie familiäre und freundschaftliche Beziehungen gepflegt). Die Beschwerdeführerin habe für die Streitjahre Ansässigkeitsbescheinigungen der Steuerverwaltung des Kantons Luzern vorgelegt. Die belangte Behörde habe diese nicht berücksichtigt, was einen gravierenden Verfahrensmangel darstelle.

Der belangten Behörde seien bei Wertung und bei der Darlegung des Gesamtbildes der Lebensverhältnisse der Beschwerdeführerin grobe Fehler unterlaufen. Einerseits habe sie wesentliche Umstände für dieses Gesamtbild nicht oder nicht entsprechend berücksichtigt und gewichtet und andererseits habe sie Umstände, die nicht entscheidend seien, in diese Wertung einbezogen. Die belangte Behörde habe übersehen, dass es nicht auf die Verhältnisse eines

Jahres, sondern eines längeren Beobachtungszeitraumes ankomme. Sie spreche zwar von "Streitjahren", lege jedoch den Zeitraum nicht nachvollziehbar offen. Zu berücksichtigen wäre jedenfalls der gesamte Zeitraum, nämlich von Jänner 2002 bis zur Berufungsentscheidung im Juni 2007, gewesen. Hätte die belangte Behörde diesen Zeitraum im Detail geprüft, so hätte sie u. a. feststellen können, dass sich der Sohn M. in den letzten zwei Jahren bis Sommer 2005 in London und vom Juli 2005 bis Sommer 2006 in Washington und seither wieder in Österreich und überwiegend in London aufgehalten habe. Die Tochter C. habe sich in den Jahren 2005 und 2006 in Bremen bzw. Phoenix aufgehalten. Seit mehr als 1 1/2 Jahren wohne sie in München und sei als Pilotin in Deutschland tätig.

Die Auffassung der belangten Behörde, die Beschwerdeführerin habe "beträchtliche persönliche Beziehungen im Inland", sei durch die Beweisergebnisse nicht gedeckt. Die belangte Behörde habe in diesem Zusammenhang folgende Umstände nicht angemessen berücksichtigt: Beendigung der Obfrauschaft bei der Frauenbewegung und der Stellvertretertätigkeit beim ÖAAB, keine Vereinstätigkeit in Österreich, Ausübung der sportlichen Ambitionen (joggen, wandern, schwimmen, radfahren) in Luzern und Umgebung, Kirchenbeiträge in Luzern, dort auch Kirchenbesuche, Ausübung des Wahlrechtes in Österreich von der Schweiz aus, Interesse an der politischen Entwicklung in der Schweiz (Verfolgung der Regierungsratswahlen in Luzern am Regierungssitz), Aufbau und Pflege eines neuen Freundes- und Bekanntenkreises in Luzern, Besuch von kulturellen Veranstaltungen in Luzern und Umgebung, Besuche von Verwandten, Bekannten und Freunden aus Österreich am neuen Wohnsitz in der Schweiz, Abonnement einer Schweizer Zeitung für den Wohnsitz in Luzern und Schweizer Bankverbindung, Schweizer Kreditkarte und Schweizer Bankomatkarte.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass der "Familienwohnsitz" in Dornbirn gelegen sei. Dieser Begriff werde von ihr aber nicht näher umschrieben. Nach der Rechtsordnung werde darunter der ständige Wohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e, § 26 Z. 4 EStG) verstanden. Ehegatten könnten auch zwei oder mehrere eheliche Wohnsitze haben. Wenn man den Begriff "Familienwohnsitz" der belangten Behörde übernehme, so sei es so, dass zwei Familienwohnsitze bestünden, nämlich einer in Dornbirn und einer in Luzern. Am "Familienwohnsitz" in Dornbirn halte sich der Ehegatte der Beschwerdeführerin überwiegend auf, während sich die Beschwerdeführerin überwiegend am "Familienwohnsitz" in Luzern aufhalte. Der Ehegatte der Beschwerdeführerin habe sich auch in den Jahren 2003 und 2004 wiederholt kurzfristig, vor allem an zum Teil verlängerten Wochenenden, am Familienwohnsitz in Luzern und die Beschwerdeführerin sich wiederholt kurzfristig vor allem an Wochenenden am Familienwohnsitz in Dornbirn aufgehalten. Die belangte Behörde habe entgegen dem Vorbringen nicht festgestellt, dass sich der Ehegatte der Beschwerdeführerin wiederholt am Wohnsitz in der Schweiz aufgehalten habe, die eheliche Gemeinschaft auch in Luzern geführt worden sei und die Kinder und die Eltern der Beschwerdeführerin sich wiederholt am Wohnsitz in der Schweiz aufgehalten hätten.

Die belangte Behörde habe darüber hinaus noch folgende Umstände, die für die Entscheidung relevant seien, nicht berücksichtigt: Verpflichtung zur Wohnsitznahme im Kanton Luzern gemäß Anstellungsvertrag, Ansässigkeitsbestätigungen der Steuerverwaltung des Kantons Luzern, die mehr als fünfjährige Wohnsitznahme in der Schweiz samt der hauptberuflichen Tätigkeit in Luzern, und dass die österreichischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur etwa 6-8 % des in der Schweiz erzielten Einkommens aus der hauptberuflichen Tätigkeit erreichten.

Hingegen habe die belangte Behörde folgende Umstände in ihre Wertung und in das Gesamtbild der Lebensverhältnisse der Beschwerdeführerin einbezogen, die rechtlich nicht relevant seien, nämlich Eigentum an einer vermieteten Büroeinheit bzw. an Liegenschaften überhaupt, Besitz von Wertpapieren und Ort der Verwaltung dieser Papiere, Wohnsitz der Eltern der Beschwerdeführerin, Kanzleisitz des Ehegatten.

Mit diesem Vorbringen kann die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzeigen:

Nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach § 26 Abs. 1 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.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die Beschwerdeführerin nach Aufnahme ihrer Beschäftigung in der Schweiz ihre bisherige Wohnung in Dornbirn beibehalten und wiederholt benutzt hat. Der belangten Behörde ist daher beizupflichten, dass damit die

unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin gegeben ist. Unstrittig ist aber auch, dass die Beschwerdeführerin einen Wohnsitz in der Schweiz unterhält. Für sie gilt daher das DBA-Schweiz. Nach Art. 1 dieses Abkommens gilt es für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Der mit "ansässige Personen" übertitelte Art. 4 dieses Abkommens lautet auszugsweise wie folgt:

"1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck

'eine in einem Vertragsstaat ansässige Person' eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

2. Ist nach Abs. 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren persönlichen Aufenthalt hat.

c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so verständigen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gemäß Art. 25.

..."

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die Beschwerdeführerin über eine ständige Wohnstätte sowohl in der Schweiz als auch in Österreich verfügt. Vor den unstrittigen Sachverhaltsannahmen, dass die Beschwerdeführerin diese beiden Wohnstätten auf Grund ihrer Rechtsposition ständig nutzen kann und auch tatsächlich regelmäßig nutzt, stößt diese Auffassung auf keine Bedenken. Streit herrscht darüber, an welcher ständigen Wohnstätte die Beschwerdeführerin ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen hat. Nach dem Abkommen besteht der Mittelpunkt der Lebensinteressen an dem Ort, zu dem die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung diesen Begriff gleichfalls dahin definiert, dass darunter der Ort (in jenem Staat) zu verstehen ist, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 1, Tz 9). Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzterem sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz inne hat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl. auch hiezu Hofstätter/Reichel, a.a.O.).

Die Beschwerdeführerin bekämpft mit dem dargestellten Vorbringen die Beweiswürdigung der belangten Behörde, auf Grund derer sie zum Ergebnis gelangt ist, dass in sachverhaltsmäßiger Hinsicht die Voraussetzungen für die Annahme eines in Österreich gelegenen Mittelpunktes der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin gegeben sind.

Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob hinreichende Ermittlungen gepflogen worden sind und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, ob sie also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. Ritz, BAO3, § 167, Tz 10).

Zunächst ist die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde alle im Laufe des Verfahrens vorgebrachten Umstände berücksichtigt hat. Sie hat das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin umfassend dargestellt. Sie ist vom Gesamtbild der Lebensverhältnisse der

Beschwerdeführerin ausgegangen und hat hiebei ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, den Ort ihrer Geschäftstätigkeit, den Ort, von wo sie aus ihr Vermögen verwaltet, berücksichtigt.

Auch die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen ist. Es gelingt ihr nicht, Zweifel an der Beweiswürdigung der belangten Behörde zu erwecken. Sie misst den einzelnen Tatumständen nämlich ein Gewicht zu, das ihnen nicht zukommt. Insoweit die belangte Behörde in ihrer Beweiswürdigung zu einer anderen Gewichtung kommt als der Beschwerdeführerin vorschwebt, ist darin keine Rechtswidrigkeit des Bescheides hinsichtlich der Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen zu erkennen, weil die Beschwerdeführerin in den behördlichen Überlegungen weder einen Verstoß gegen die Denkgesetze noch einen Widerspruch zur Lebenserfahrung aufzuzeigen vermag.

b) Art. 19 DBA-Schweiz:

Zur Behauptung der Beschwerdeführerin, Art. 19 des DBA-Schweiz verstoße gegen das Gleichheitsgebot, weil die entsprechende Bestimmung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein nicht geändert worden sei (der entsprechende Lohn dürfe nur in Liechtenstein besteuert werden), hat die belangte Behörde Folgendes ausgeführt:

Die Doppelbesteuerungsabkommen, die in Form von Staatsverträgen geschlossen worden seien, hätten durch die Kundmachung im Bundesgesetzblatt den Rang eines einfachen Bundesgesetzes inne. Es obliege nicht der Verwaltung festzustellen, ob eine Gesetzesvorschrift verfassungswidrig sei oder nicht.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die Beschwerdeführerin vom Kanton Luzern Vergütungen für ihre Dienst- und Arbeitsleistungen im Sinne des Art. 19 DBA-Schweiz bezieht.

Die Beschwerdeführerin meint, diese Bestimmung sei verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass der Bezug in Österreich nicht besteuert werde, wenn die Schweiz derartige Bezüge besteuere, was im vorliegenden Fall aktenkundig sei.

Die belangte Behörde hat sich diesbezüglich auf die Art. 19 und 23 Z. 2 des DBA-Schweiz in der Fassung BGBl. Nr. 161/1995 bezogen, diese Bestimmungen lauten auszugsweise wie folgt:

"Art. 19

Öffentlicher Dienst

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anerkannten juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

...

Art. 23

Befreiungsmethode

...

2. Ungeachtet des Abs. 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Art. 19 (ausgenommen Ruhegelder), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine

in Österreich ansässige Person unter Art. ... und 19 fallende

Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

..."

Die belangte Behörde stellte in diesem Zusammenhang fest, dass in der Schweiz die Besteuerung im Wege der Quellensteuer erfolgt. Ein Anlass für verfassungsrechtliche Bedenken besteht vor dem Hintergrund der Zuteilungsregeln des internationalen Steuerrechts im Fall eines Doppelwohnsitzes nicht. Hat nämlich eine natürliche Person in verschiedenen Staaten einen Wohnsitz, so weisen regelmäßig Doppelbesteuerungsabkommen den beteiligten Staaten Teile des Welteinkommens zur Besteuerung zu. Der eine Staat erhält dabei die Position des Wohnsitzstaates und grundsätzlich das umfassende Besteuerungsrecht, der andere die Position des Quellenstaates und sohin grundsätzlich ein auf inländische Quellen beschränktes Besteuerungsrecht. Der Wohnsitzstaat besteuert das Welteinkommen, rechnet jedoch die ausländische Quellensteuer an (Anrechnungsmethode) oder stellt Einkünfte aus ausländischen Quellen steuerfrei (Befreiungsmethode). Vor dem Hintergrund dieses grundsätzlichen Modells sieht der Verwaltungsgerichtshof keinen Grund, an den Verfassungsgerichtshof wegen einer Verfassungswidrigkeit des Art. 19 DBA Schweiz heranzutreten. Auch ein Vergleich mit dem von der Beschwerdeführerin erwähnten DBA-Liechtenstein führt vor diesem Hintergrund zu keiner anderen Beurteilung.

c) Werbungskosten:

Verpflegungsmehraufwendungen und Fahrradkosten

Zur Steuererklärung 2003 legte die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren zwei nachträgliche Beilagen mit dem Titel "Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten (723)" vor. Eine Beilage enthält vier Posten mit einem Gesamtbetrag von EUR 15.615,--, die zweite Beilage enthält zusätzlich zu diesen vier Posten einen fünften Posten mit dem Text "Mehrkosten Verpflegung Luzern EUR 3.900,--".

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 mit dem Titel "Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten (723)" wurden vier Positionen wie bei den nachträglichen Beilagen zur Steuerklärung 2003 angesprochen, ein Antrag auf Mehrkosten Verpflegung Luzern ist hier nicht enthalten.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 führte die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang aus, das Finanzamt habe die Verpflegungsmehrkosten in Luzern in Höhe von umgerechnet EUR 3.900,-- ausgeschieden. Sachlich stellten diese aber Mehrkosten der doppelten Haushaltsführung dar. Zusätzlich - also neu - geltend gemacht würden überdies Fahrradkosten in der Höhe von CHF 700,--, daher EUR 455,--. Es werde auf die Beilage 3 verwiesen. Diese genannte Beilage 3 stellt ein Formular des Kantons Luzern hinsichtlich Berufsauslagen 2003 des Steuerpflichtigen dar. Unter der Reg. Nr. 204 befindet sich der Text Fahrrad, Kleinmotorrad bis 50 ccm3 (pauschal 700). Unter der Nr. 230 ist zu lesen: "Verpflegung: (analog Ziffern 212/214), bei

Verbilligung pro Arbeitstag Fr. 21,-/im Jahr Fr. 4500,- ohne

Verbilligung pro Arbeitstag Fr. 28,- im Jahr Fr. 6.000".

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 führte die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang aus, bisher seien nicht geltend gemacht worden die Fahrradkosten in Höhe von CHF 700,-- und die Verpflegungsmehrkosten in Höhe von CHF 6.000,-- . Es werde ersucht, diese Beträge zusätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen. Um Wiederholungen zu vermeiden, werde auf das entsprechende Vorbringen in der Berufung gegen den Bescheid des Jahres 2003 und die dort vorgelegte Beilage 3 verwiesen.

Die belangte Behörde führte zu den Verpflegungsmehraufwendungen aus, die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 komme nur dann in Betracht, wenn eine Reise im Sinne der genannten Bestimmung vorliege. Unbestrittenermaßen lägen gegenständlich keine Reisen im Sinn des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG vor. Der Aufenthalt in der Stadt Luzern, die Wohnort und einziger Arbeitsort der Beschwerdeführerin sei, könne nicht als Reise qualifiziert werden.

Von einem kaufkraftbedingten Verpflegungsmehraufwand (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 13. Februar 1991, Zl. 90/13/0199) könne auch nicht gesprochen werden, weil die Beschwerdeführerin einen solchen nicht zu tragen gehabt habe. Beträge, die bei Vorliegen eines kaufkraftbedingten Verpflegungsmehraufwandes berücksichtigt werden könnten, sollen die geringere Kaufkraft des in Euro angewiesenen Bezuges ausgleichen, sollten also jenen Mehraufwand ausgleichen, den ein Steuerpflichtiger deshalb zu tragen habe, weil er mit seinen österreichischen Bezügen an seinem Wohnort im fremden Währungsgebiet Waren nicht in vergleichbarer Menge und Qualität erwerben könne, wie er das mit seinen in Euro ausbezahlten Bezügen im Inland hätte tun können. Die Beschwerdeführerin sei

nicht bei einem österreichischen Arbeitgeber beschäftigt. Sie habe von ihrem Schweizer Arbeitgeber ein kaufpreisangepasstes Gehalt in Schweizer Franken ausbezahlt erhalten. Es könne daher auch nicht von einem steuerlich zu berücksichtigenden kaufkraftbedingten Verpflegungsmehraufwand gesprochen werden.

Zu den geltend gemachten Fahrradkosten führte die belangte Behörde aus, die Beschwerdeführerin habe lediglich darauf verwiesen, dass im Schweizer Steuerrecht ein Betrag in dieser Höhe für ein Fahrrad als Berufsauslage geltend gemacht werden könne. Es sei aber nicht maßgebend, welche Berufsauslagen das Schweizer Steuerrecht vorsehe. Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Sportausübung bzw. für die allgemeine Fitness seien als Aufwendungen der privaten Lebensführung zu qualifizieren und daher nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

In der Beschwerde wird dazu ausgeführt, ein Verpflegungskostenmehraufwand sei dadurch entstanden, dass die Beschwerdeführerin nicht nur in Luzern und Dornbirn gewohnt habe, sondern auch in Luzern und Innsbruck berufstätig gewesen sei. Reisen von diesen Wohnorten (Dornbirn nach Luzern und Dornbirn nach Innsbruck sowie Luzern nach Innsbruck und umgekehrt) seien sehr wohl als Reisen einzustufen, die zu einem Verpflegungsmehraufwand geführt hätten. Hätte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang Parteiengehör gewährt, hätte dies aufgeklärt werden können.

Zu den geltend gemachten Fahrradkosten führte die Beschwerde aus, die Beschwerdeführerin habe an ihren Wohnorten in Dornbirn und in Luzern ein Fahrrad. Das Fahrrad in Luzern werde vorwiegend für Fahrten von der Unterkunft zum Arbeitsort verwendet. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätten daher diese Kosten als Werbungskosten berücksichtigt werden müssen.

Fortbildungskosten

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 des Finanzamtes beantragte die Beschwerdeführerin die Anerkennung von Fortbildungskosten als Werbungskosten und verwies hiezu auf ein beigelegtes Schreiben der internationalen Gesellschaft für Logotherapie und Existenzanalyse. Mit diesem Schreiben wird bestätigt, dass die Beschwerdeführerin am internationalen Kongress "Im Schatten des Lebens - Existenzanalyse der Depression", der vom 30. April bis 2. Mai 2004 in Bern stattgefunden habe, teilgenommen habe. Die Teilnahme am Kongress sei mit 16 Stunden in Theoriefortbildung einrechenbar.

Die belangte Behörde anerkannte diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten. Es handle sich zweifellos nicht um Kosten, die mit der ausgeübten Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Leiterin der Lehrerinnen- und Lehrerweiterbildung und Lehrbeauftragte an der Pädagogischen Akademie Innsbruck im Zusammenhang stünden. Der Ansatz der pädagogischen Psychologie sei, Gesetzmäßigkeiten des Lernens und Bedingungen von Erziehungs-, Unterrichts- und auch Weiterbildungsprozessen zu zeigen, zu beschreiben und pädagogische Interaktionsprozesse zu optimieren. Im Vordergrund stehe das Lernen, Lehren und Verhalten in der Schule und im Unterricht, eingeschlossen seien hiebei auch Lernschwierigkeiten; wichtig sei auch das Lernen außerhalb schulischer Institutionen, wie beispielsweise Erziehung im Elternhaus. Die Logotherapie und Existenzanalyse, auch "dritte Wiener Richtung der Psychotherapie" genannt, sei hingegen eine international anerkannte, empirisch untermauerte sinnzentrierte Psychotherapierichtung. Die Beschwerdeführerin habe auch nicht dargetan, dass diese Kosten im Zusammenhang mit ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit stehen würden.

Diese Kosten könnten auch nicht als Betriebsausgaben im Hinblick auf die erlernte Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Psychotherapeutin berücksichtigt werden. Die Beschwerdeführerin habe in keiner Weise dargelegt, dass sie beabsichtige, ihre Tätigkeit als Psychotherapeutin, die sie nach ihrer Wohnsitznahme in der Schweiz nicht mehr ausübe und aus der sie auch keine Einkünfte erklärt habe, wieder auszuüben. Die bloße Möglichkeit einer späteren Wiederaufnahme dieser Tätigkeit reiche nicht aus, um die Kosten als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Beschwerdeführerin rügt in diesem Zusammenhang die Unterlassung des Parteiengehörs. Die "GLE" bilde Beraterinnen für den "pädagogischen Berufsalltag" aus. Genau mit dem Thema "Existenzielle Pädagogik", nämlich einer Zusammenführung von existenzanalytischem Gedankengut mit allgemeiner Pädagogik, beschäftige sich die Beschwerdeführerin beruflich als Schwerpunkt. Weiters übersehe die belangte Behörde, dass zur Aufrechterhaltung der Psychotherapieberechtigung eine Weiterbildung erforderlich sei, sodass auch aus diesem Grunde die Kosten hätten anerkannt werden müssen.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Die Beschwerdeführerin beantragte im Verwaltungsverfahren die Anerkennung von Verpflegungsmehrkosten in Luzern als Werbungskosten. In der Beschwerde führte sie dazu aus, von ihrem Wohnort Dornbirn zu den Arbeitsorten Luzern und Innsbruck sowie vom weiteren Wohnort Luzern zum weiteren Arbeitsort Innsbruck lägen Reisen vor, die zu einem Verpflegungsmehraufwand geführt hätten, die im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als abzugsfähige Aufwendungen anzuerkennen seien.

Die belangte Behörde ist zutreffend davon ausgegangen, dass ein Verpflegungsmehraufwand nach§ 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 nur dann geltend gemacht werden kann, wenn eine beruflich veranlasste Reise vorliegt. Es ist ihr zuzustimmen, dass durch die Fahrten von den Wohnorten der Beschwerdeführerin zu ihren Arbeitsstätten sowie durch die Fahrten von der Arbeitsstätte des einen Dienstgebers zur Arbeitsstätte des anderen Dienstgebers eine Reise im Sinn des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 nicht vorliegt. Soweit die Beschwerdeführerin lapidar das Vorliegen einer Reise behauptet, geht ihr Vorbringen fehl.

Aber auch ohne Vorliegen einer Reise sind Verpflegungsmehraufwendungen nach den allgemeinen Grundsätzen als Werbungskosten absetzbar. Voraussetzung ist aber auch in diesem Fall, dass dem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen erwachsen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. November 2006, 2004/15/0130). Ist der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen zur Führung eines zweiten Haushaltes genötigt, betreffen die dadurch bedingten, als Werbungskosten zu berücksichtigenden Kosten vornehmlich jene für einen Zweitwohnsitz und für Familienheimfahrten. Die Mehrkosten einer auswärtigen Verpflegung sind hingegen nur insoweit als Werbungskosten anzuerkennen, als der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen genötigt ist, sich außerhalb seines zweiten Haushaltes zu verköstigen und ihm hiedurch Mehrkosten gegenüber jenen Steuerpflichtigen erwachsen, die ebenfalls regelmäßig einen Teil ihrer Mahlzeit außer Haus einnehmen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. Mai 1988, 87/13/0195). Auch für den Fall der doppelten Haushaltsführung gilt, dass ein Verpflegungsmehraufwand, der auf die Unmöglichkeit der Verpflegung in einem Haushalt am Aufenthaltsort und die daraus resultierende Gasthausverpflegung zurückzuführen ist, wie bei Geschäfts- und Berufsreisen nur hinsichtlich jenes ersten Zeitraumes von einer Woche anfällt, in dem die Kenntnis der örtlichen Gastronomie noch nicht gegeben ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. Mai 1996, 93/13/0013, und vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156).

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin seit 2002 in Luzern einen Wohnsitz inne hat. Ein Verpflegungsmehraufwand für die Jahre 2003, 2004 scheidet daher von vorneherein aus. Soweit in der Beschwerde nunmehr auch auf die Tätigkeit in Innsbruck verwiesen wird, ist darauf zufolge des Neuerungsverbotes nicht einzugehen, hat doch die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren die Verpflegungsmehrkosten in Luzern beantragt.

Die Beschwerdeführerin beantragte weiters "Fahrradkosten" in Höhe von EUR 455,-- als Werbungskosten. Hiezu verwies sie auf eine Beilage, der entnommen werden kann, dass es sich um Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte mit dem Fahrrad handeln könnte. In der Beschwerde wird dazu vorgebracht, das Fahrrad in Luzern werde vorwiegend für Fahrten von der Unterkunft zum Arbeitsort verwendet.

Nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Berücksichtigung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgt durch die Regelung des Verkehrsabsetzbetrages nach § 33 Abs. 5 Z. 1 leg. cit. und die Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z. 6 leg. cit. Nach Ausweis der Verwaltungsakten wurde der Beschwerdeführerin der Verkehrsabsetzbetrag ohnehin gewährt. Dass auch die Voraussetzungen des zusätzlichen Pendlerpauschales gegeben wären, behauptet die Beschwerdeführerin auch in der Beschwerde nicht. Wenn die belangte Behörde die pauschal geltend gemachten "Fahrradkosten" nicht als Werbungskosten anerkannt hat, ist das nicht für rechtswidrig zu erkennen.

Werbungskosten sind auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen (§ 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988). Die Beschwerdeführerin beantragte im Berufungsverfahren betreffend Festsetzung der Einkommensteuer 2004 die Anerkennung von Fortbildungskosten als Werbungskosten mit dem Hinweis auf ihre Teilnahme an einem internationalen Kongress.

Um Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und

Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sei es auch in einer höheren qualifizierten Stellung (vgl. Doralt, EStG9, § 16, Tz 203/2, mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung). Die Beurteilung von Aufwendungen für solche Maßnahmen als Werbungskosten setzt sohin voraus, dass Feststellungen über die konkret ausgeübte Tätigkeit des Steuerpflichtigen und über den Inhalt der Maßnahme getroffen werden. Diesem Erfordernis entspricht der angefochtene Bescheid nicht. Die belangte Behörde ist von einem abstrakten Berufsbild der Beschwerdeführerin ausgegangen und hat schon deshalb den nachgewiesenen Aufwendungen für die behauptete Fortbildungsmaßnahme - zu der ebenfalls keine Feststellungen getroffen worden sind - die Anerkennung versagt. Die Begründung des angefochtenen Bescheides ist insoweit hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 ergänzungsbedürftig geblieben.

d) Sonderausgabe 2004/Eintrittsleistung in die Pensionskasse:

Als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 hat die Beschwerdeführerin eine Bestätigung der Luzerner Pensionskasse vom 18. Jänner 2005 angeschlossen, worin "der Eingang der freiwilligen Eintrittsleistung gemäß § 45 unserer Verordnung" bestätigt wird. Nach dem Schreiben wird die Zahlung für die Erhöhung des persönlichen Altersguthabens der Beschwerdeführerin verwendet.

In der Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes führte die Beschwerdeführerin aus, diese Eintrittsleistung diene dem Nachkauf von Versicherungszeiten. Es handle sich daher um eine Sonderausgabe mit unbegrenzter Abzugsfähigkeit.

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at