



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WT, vom 19. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 16. Februar 2007 betreffend **Einkommensteuer 2005** entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (geb n1), im Folgenden Bw abgekürzt, war im Streitjahr als ordentlicher Studierender an der Universität A inskribiert und absolvierte nach seiner Sponsion zum Magister iuris (Verleihungsbescheid vom n2) ein rechtswissenschaftliches Doktoratsstudium, das er im Herbst des Streitjahres mit sehr gutem Erfolg abschloss (Verleihungsbescheid vom n3). Laut Einkommensteuererklärung und den dort angeführten, Bezug habenden Unterlagen erzielte der Bw folgende Einkünfte:

Tabellarische Übersicht über Dienstverhältnisse

Einkünfte	Arbeitgeber	Betrag
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	HH	11.463,20 €

(Bruttobezüge)		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Bruttobezüge)	LFU	163,79 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Bruttobezüge)	X	17.400,00 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	I	3.060,00 €
Ausländische (unter Progressionsvorbehalt) steuerbefreite (nichtselbständige) Einkünfte	Y	21.809,00 €

Der Bw wurde unter Anerkennung aller geltend gemachter Werbungskosten zur **Einkommensteuer veranlagt**. Die als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten in Höhe von 29 € fanden ohne weitere Begründung keine Berücksichtigung, wobei aus einem handschriftlichen Vermerk erkennbar ist, dass die Berücksichtigung als Werbungskosten beabsichtigt war. Die inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden entsprechend den von den jeweiligen Arbeitgebern gemeldeten Daten erfasst.

In der Berufung bekämpfte der Bw allein die steuerliche Erfassung der Gehaltszahlungen von seinem Vater mit **Berufung**. Begründend führte er aus: Die Zahlungen seien bislang bei seinem Vater von der Abgabenbehörde stets als Unterhaltszahlungen und nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt worden. Vor diesem Hintergrund dürften die Zahlungen bei ihm ebenfalls keine Berücksichtigung finden.

Mit **Vorhalt vom 26.3.2007** wandte sich das Finanzamt mit folgenden Ausführungen an den Bw: Die "Gehaltszahlungen" des Vaters an ihn seien beim Vater im Streitjahr sehr wohl in voller Höhe als Betriebsausgaben berücksichtigt worden. Um aber eine Prüfung der Lohnzahlungen (in Höhe von monatlich 1.450 € brutto) dem Grunde und der Höhe nach vornehmen zu können, werde um Vorlage der vom Vater geführten Stundenaufzeichnungen gebeten.

Als Beilage zur **Vorhaltsbeantwortung vom 5.9.2007** reichte der Bw die verlangten Stundenaufzeichnungen ein. Aus ihnen geht – tabellarisch zusammengefasst – Folgendes hervor:

Stundenaufzeichnungen im Überblick

Monat	Geleistete Arbeitsstunden	Übertrag aus dem Vormonat	Ausbezahlte Arbeitsstunden	Übertrag in den Folgemonat
Jänner	80,5	-24,0	-69	-12,5
Februar	67,5	-12,5	-69	-14,0

März	87,0	-14,0	-69	4,0
April	49,5	4,0	-69	-15,5
Mai	54,0	-15,5	-69	-30,5
Juni	86,5	-30,5	-69	-13,0
Juli	80,5	-13,0	-69	-1,5
August	73,0	-1,5	-69	2,5
September	75,5	2,5	-69	9,0
Oktober	76,0	9,0	-69	16,0
November	76,5	16,0	-69	23,5
Dezember	50,5	23,5	-69	5,0

In der Folge wandte sich das Finanzamt mit **Vorhalt vom 12.9.2007** neuerlich an den Berufungswerber. In diesem ersuchte es den Bw, auch die Stundenaufzeichnungen zu den anderen Beschäftigungsverhältnissen vorzulegen sowie den zeitlichen Aufwand bekannt zu geben, der erforderlich war, um die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 3.060 € zu erwirtschaften.

Mit **Schreiben vom 10.10.2007** ersuchte der Bw um Mitteilung, auf welcher Rechtsgrundlage und zu welchem Zweck er Stundenaufzeichnungen für seine Tätigkeiten als nichtselbständiger Arbeitnehmer in der BRD vorzulegen habe. Die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit habe er für von 9:00 bis 12:15 und von 13:30 bis 16:45 verrichtete Unterrichts- und Prüfungstätigkeiten am 27. und 29. Oktober sowie am 12. und 14. November erhalten. Am 22. Dezember habe er von 15:00 bis 16:30 gearbeitet.

Das Finanzamt erließ daraufhin eine abändernde **Berufungsvorentscheidung**. Die Abweichungen vom Begehren des Bw begründete es sinngemäß wie folgt: Die als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung seien nicht berücksichtigungsfähig, da es an einer doppelten Haushaltsführung mangle. Denn am Wohnsitz der Eltern führe der Bw gar keinen eigenen Hausstand. Von den geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten seien nur 61 € (Unterbringungskosten Tagung B) anzuerkennen, da das Doktoratstudium der Lebensführung zuzurechnen sei und weder mit einer bereits zuvor ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang stehe noch als umfassende Umschulungsmaßnahme einzustufen wäre. Hinzu komme, dass die Teilnahme an der Tagung im Ausland keine Verbindung zu den österreichischen Einkünften aufweise. Die Fahrten von C nach A seien solche vom abgeleiteten Wohnsitz der Eltern zum primären Wohnsitz in A und keine Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG. Das Werk "Böses über Juristen" sei für Jedermann von Interesse und stelle deshalb keine berufsspezifische Literatur

dar. Freiwillige Mitgliedsbeiträge zu Organisationen, mit denen keine wirtschaftliche Gegenleistung verbunden ist und die ohne zwingende Verpflichtung des Gebers getätigt werden, zählen zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Die geltend gemachten Steuerberatungskosten stünden in Zusammenhang mit den deutschen Einkünften und seien folglich (allenfalls) in der BRD (nicht aber in Österreich) absetzbar. Da der Bw die angeforderten Stundenaufzeichnungen nicht vorgelegt habe, sei ein Abgleich mit den Aufzeichnungen aus der Kanzlei des Vaters nicht möglich. In freier Beweiswürdigung werde deshalb das behauptete Dienstverhältnis zum Vater nicht anerkannt.

Im **Vorlageantrag** schränkte der Bw das Berufungsbegehren auf die beiden Punkte "Werbungskosten Doktoratsstudium" und Fachliteratur "Böses über die Juristen" ein. Begründend führte er aus: Kosten im Zusammenhang mit einem Doktoratsstudium seien dann abzugsfähig, "wenn ein objektiver Zusammenhang zwischen Studium und (angestrebter) beruflicher Tätigkeit" bestehe. Ein solcher Zusammenhang sei immer dann gegeben, "wenn das durch das Studium vermittelte Wissen in einem wesentlichen Umfang für die berufliche Tätigkeit verwertet werden" könne bzw das Studium für das berufliche Fortkommen von Vorteil sei. Das Buch "Böses über die Juristen" sei von einem Universitätsprofessor verfasst und von einem Fachverlag veröffentlicht worden, es wende sich primär an praktizierende Juristen und sei sohin für Nichtjuristen nur von geringem Interesse.

Über Vorhalt vom 23.12.2008 gab der Bw mit **FAX vom 5.1.2009** sinngemäß Folgendes bekannt: Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat werde zurückgezogen. Ebenso die Berufung hinsichtlich des Punktes "Böses über Juristen". Bei den Tätigkeiten an der LFU sowie am I habe es sich ausschließlich um Lehrtätigkeiten gehandelt, welche in Blockform, d.h. zeitlich komprimiert, abgehalten worden seien. Am I habe er insgesamt im Umfang von vier Tagen unterrichtet. Gleiches gelte für die Universität A. Beim dritten Dienstverhältnis habe es sich um eine weitere Teilzeitbeschäftigung gehandelt, die unter der Leitung desselben Vorgesetzten wie an der Y erfolgt sei. Auf Grund dieser Personalunion sei es ihm ohne weiteres möglich gewesen, insgesamt Leistungen im Umfang eines „normalen“ Dienstverhältnisses zu erbringen. Die gesamte übrige Zeit, d.h. Urlaubszeiten und sonstige Zeiträume der Nichtanwesenheitspflicht an der Universität habe er für RA X im Rahmen eines der Berufungsbehörde gleichzeitig vorgelegten Dienstvertrages (32h/Monat) gearbeitet. Seine diesbezüglichen Dienstleistungen hätten typischerweise in der Konzipierung von Verträgen, Schriftsätzen, Urkunden und Gutachten bestanden. Dass seine Arbeitsbelastung damals wie heute insgesamt eine sehr hohe gewesen sei, sei ihm bewusst, doch könne er daran per se nichts Verwerfliches erkennen. Zusammengefasst sei es ihm unter

anderem unter Nutzung moderner Arbeitsmittel (Computer, Internet) jedenfalls möglich gewesen, die nur auf den ersten Blick vielschichtigen Tätigkeiten „unter einen Hut zu bringen“, wobei ihn das Doktoratstudium nicht über Gebühr beansprucht habe. Die Dissertation habe im Wesentlichen im Streitjahr nur noch einer Endüberarbeitung bedurft. Die notwendigen Rigorosen habe er innerhalb von drei Wochen abgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dienstverhältnis zum Vater

Der das Doktoratsstudium betreibende Bw hat im Streitjahr von drei verschiedenen, voneinander ca. 190, 350 und 450 Straßenkilometer entfernten "Arbeitgebern" namhafte Brutto-Lohneinkünfte (17.400,00 , 11.463,20, 21.809,00) bezogen. (Die Bezüge der Universität A werden hier wegen Geringfügigkeit lediglich der Ordnung halber erwähnt.) Daneben fatierte er noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 3.060 €. Über Ersuchen des Finanzamtes legte der Bw die Stundenaufzeichnungen betreffend sein Dienstverhältnis zu seinem Vater vor. Nach diesen Aufzeichnungen hat der Bw im Streitjahr insgesamt 857 Stunden für seinen Vater gearbeitet. Die monatlichen Arbeitsleistungen bewegen sich zwischen 49 und 87 Stunden. Zur Auszahlung gelangten gleich bleibend je Monat 1.450 € (brutto) bzw 69 Stunden, wobei die Differenz jeweils auf den Folgemonat übertragen worden ist. Das Finanzamt wollte alle vom Bw im Streitjahr geleisteten Arbeitsstunden miteinander abgleichen und richtete ein entsprechende Ersuchen an den Berufungswerber. Da diesem Ersuchen nicht entsprochen wurde, versagte das Finanzamt unter Berufung auf die freie Beweiswürdigung dem Dienstverhältnis mit dem Vater die steuerliche Anerkennung. Dies wurde vom Bw ausdrücklich nur deshalb nicht angefochten, weil er dadurch auch nicht beschwert ist.

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass Bedenken bzw Zweifel evident sind, ob bzw inwiefern der Bw neben seinem Doktoratstudium, seinen beiden Dienstverhältnissen und einem Werkvertragsverhältnis zu Fremden zusätzlich noch in einem steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnis zu seinem Vater gestanden ist. Für die Jahre 1998 bis 2000 hat der UFS in seiner Entscheidung vom 13.1.2006, RV/0359-F/02, ein derartiges Verhältnis lediglich zum Teil, nämlich hinsichtlich einer Ferialarbeit von zwei Monaten, anerkannt. Darüber hinaus wurde das Dienstverhältnis des damals berufungsführenden Vaters mit seinem Sohn, dem nunmehrigen Bw, als formal und inhaltlich fremdunüblich angesehen und steuerlich nicht anerkannt. Die Berufungsentscheidung wurde einer höchstgerichtlichen Kontrolle unterzogen und vom VwGH bestätigt. Mit Bezug auf diese höchstgerichtlichen Ausführungen wandte sich der UFS an den Bw und dessen Vater mit dem Ersuchen um diesbezügliche Stellungnahme, Vorlage

entsprechender Beweismittel sowie Erläuterungen zur Frage des Finanzamtes betreffend Abgleich der verschiedenen beruflichen Betätigungen.

In der Vorhaltsbeantwortung des Bw vom 5.1.2009 wurden eine Reihe von Umständen dargestellt, die für eine grundsätzliche Vereinbarkeit der verschiedenen Tätigkeiten sprechen. So erkennt der Referent in diesem Zusammenhang durchaus an, dass der Bw im Studium aber auch beruflich besonders fleißig und zielstrebig war. Dem Referenten ist auch bekannt, dass moderne Kommunikationsmittel das Arbeiten auf Distanz (Heim- bzw Fernarbeit) ermöglichen bzw erleichtern. Weiters konzidiert der Referent, dass personelle Verflechtungen und inhaltliche Parallelen Probleme mildern, die sich aus der Abstimmung formal verschiedener Tätigkeiten ergeben. Auch hegt der Referent keine grundsätzlichen Bedenken daran, dass ein Doktoratsstudium neben einer Vollzeitbeschäftigung innerhalb von zwei Jahren erfolgreich abgeschlossen werden kann. Aus der Studierendensozialerhebung 2006 (http://www.bmwf.gv.at/submenu/publikationen_und_materialien/wissenschaft/universitaetswesen/studierendensozialerhebung/2006/) ist dem Referenten auch bekannt, dass rund 11% der Studierenden Vollzeit erwerbstätig sind, dass weiters ein Viertel des Studierenden zwischen 10h und 35h pro Woche erwerbstätig ist, dass das Ausmaß der Erwerbstätigkeit mit steigendem Alter zunimmt, dass das durchschnittliche Ausmaß der Erwerbstätigkeit im Diplomstudium aufgerundet 20 Stunden pro Woche beträgt, dass insgesamt ein Drittel aller berufstätigen Studierenden mehrere Beschäftigungsverhältnisse parallel aufweist, dass im elterlichen Betrieb mithelfende Studierende rund 13 Stunden pro Woche arbeiten und dass schließlich ein Drittel aller österreichischen Studierenden angibt, ohne Erwerbstätigkeit nicht studieren zu können. Diese statistischen Daten berücksichtigte der Referent bei der Prüfung der Fremdüblichkeit. Freilich fände eine Besteuerung (allein) auf Basis statistischer Daten im Gesetz keine Deckung. Sie würde gegen das Leistungsfähigkeits- und Individualbesteuerungsprinzip, aber auch gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen. Letztlich müsste sie im Übrigen zur Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses führen, weil die Mehrheit der Studierenden überhaupt nicht, jedenfalls nicht Vollzeit erwerbstätig ist. Dass der Bw aber nicht dem statistischen Durchschnittsstudierenden entspricht, erhellt bereits aus den auch vom Finanzamt zu Recht steuerlich anerkannten Dienstverhältnissen mit Fremden.

Der Amtspartei wurde mit Schreiben vom 12.1.2009 die Vorhaltsbeantwortung vom 5.1.2009 mit der Einladung zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht. Da Finanzamt hat keine Stellungnahme abgegeben. Im Hinblick auf die obigen Ausführungen, unter Bedachtnahme auf die Möglichkeiten, welche die moderne Kommunikationstechnik bietet, und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass nicht zuletzt im Finanzressort Heim- bzw Telearbeit zulässig ist und gepflogen wird, folgt der Referent dem Berufungsvorbringen und erachtet die unterschiedlichen, vom Bw ausgeübten Tätigkeiten als miteinander vereinbar.

Der Bw hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 5.1.2009 mitgeteilt, *"im Berufszeitraum ausschließlich auf Grund des beiliegenden Vertrages tätig (32h/Monat) tätig"* geworden zu sein. Über Vorhalt teilte der Bw mit Schreiben vom 10.2.2009 u.a. mit, dass das Stundenausmaß mit Vereinbarung vom 19.10.2002 auf 69 Stunden pro Monat erhöht worden sei. Im Zuge dessen sei auch sein Gehalt erhöht worden. Damit hat der Bw einen Widerspruch zwischen Dienstvertrag und tatsächlicher Arbeitsleistung aufgeklärt.

Mit der Berufsentscheidung vom 4.5.2009, RV/0248-F/07, beurteilte die Berufsbehörde das strittige Verhältnis des Bw zu seinem Vater aus Sicht des zuletzt Genannten hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2004. Dabei stellte die Berufsbehörde wesentliche Änderungen im Sachverhalt fest. Auf Basis des festgestellten Sachverhaltes anerkannte die Berufsbehörde das Dienstverhältnis des Bw zu seinem Vater. Die in der Berufsentscheidung vom 4.5.2009 festgestellten Veränderungen sind auch in der gegenständlichen Entscheidung zu berücksichtigen. Ebenso die dort angeführte rechtliche Beurteilung, zumal der Bw selbst das Bestehen eines Dienstverhältnisses zu seinem Vater ja nicht in Abrede stellte und über die Anerkennung des Dienstverhältnisses in der Berufsentscheidung vom 4.5.2009 informiert worden ist, ohne dazu Stellung zu nehmen (oder etwa gar die Berufung zurückzuziehen).

Dies hat zur Folge, dass das Dienstverhältnis steuerlich anzuerkennen war.

Aufwendungen für Aus- und Fortbildung (allgemein)

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG in der fürs Streitjahr geltenden Fassung zählen zu den Werbungskosten 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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchstufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen."*

Der Referent teilt die vom Bw vorgetragene, mit einem Zitat aus dem Schrifttum (SWK 30/2004, S 859) untermauerte Auffassung, wonach ein Studium dann eine abzugsfähige Aus- oder Fortbildungsmaßnahme darstellt, wenn ein objektiver Zusammenhang zwischen Studium und beruflicher Tätigkeit besteht. Ein solcher Zusammenhang ist gegeben, wenn das durch das Studium vermittelte Wissen in einem wesentlichen Umfang für die berufliche Tätigkeit verwendet werden kann. Diese Rechtsmeinung wird allgemein von der Lehre vertreten (Jakom/Lenneis EStG § 16 Rz 48; JAP 2004/2005/27; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2; SWK 10/2003, S 314). Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143) reicht darüber hinaus jeder Veranlassungszusammenhang mit der

ausgeübten Tätigkeit aus, weshalb auch ein ordentliches Universitätsstudium als begünstigte Bildungsmaßnahme in Frage kommt (VfGH 15.6.2004, G 8/04). Diese Position wird im Übrigen auch von der Verwaltungspraxis vertreten (LStR 2002 Rz 358, 358a, 365; Lohnsteuerprotokoll 2005).

Der Bw. übte im Streitjahr als ausgebildeter Jurist eine nichtselbständige Tätigkeit in der bzw für die Rechtsanwaltskanzlei seines Vater aus. Er übte auf der juristischen Fakultät der Universität A Unterrichts- und Prüfungstätigkeiten aus. Im Internet (<http://www.z>) präsentiert er sich absolut glaubwürdig als ständiger juristischer Konsulent einer Rechtsanwaltskanzlei, weiters als wissenschaftlicher Mitarbeiter eines rechtswissenschaftlichen Instituts einer deutschen Universität sowie als Forschungsassistent an der Universität A. Für den erkennenden Referenten steht damit außer Zweifel, dass das Doktoratsstudium mit den beschriebenen Tätigkeiten in dem erforderlichen Zusammenhang stand. Fraglich bleibt allerdings, welche der geltend gemachten Aufwendungen im einzelnen abzugsfähig sind, wobei neben Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur potenziell auch Fahrtkosten, Tages- und Nächtigungsgelder abzugsfähig sind (Jakom/Lenneis EStG § 16 Rz53; FJ 2008, 106; LStR 2002 Rz 365):

Aus- und Fortbildung im engeren Sinn: Unter diesem Titel hat der Bw Studienbeiträge (2 x 363,36 €) sowie Unterbringungs- (211€) und Fahrkostenkosten (203 €) geltend gemacht.

Nach Überzeugung des Referenten handelt es sich aus den bereits angeführten Gründen bei den Studiengebühren geradezu um klassische bzw unmittelbare, steuerlich absetzbare Aus- bzw Fortbildungskosten. Sie sind allerdings aliquot auf die steuerfrei zu stellenden Auslandseinkünfte und die steuerpflichtigen Inlandseinkünfte zu verteilen, da sie mit beiden Einkünften in Zusammenhang stehen. Die Nächtigung in Wien hat das Finanzamt bereits zu Recht berücksichtigt. Die restlichen Aufwendungen blieben grundsätzlich mit Recht unberücksichtigt, da sie in Zusammenhang mit deutschen nichtselbständigen Einkünften stehen, die in Österreich nicht steuerpflichtig sind, weshalb gemäß § 20 Abs. 2 EStG für die korrespondierenden Aufwendungen ein Abzugsverbot besteht (Jakom/Baldauf EStG § 20 Rz 95). Allerdings sind die deutschen Einkünfte entsprechend zu kürzen, was Auswirkungen auf den anzuwendenden Tarif (Progressionsvorbehalt) haben kann.

Doppelte Haushaltsführung: Der Bw hat unter diesem Titel die gesamten Mietkosten (327,03 x 12 = 3.924,36) für seine Unterkunft in A als Werbungskosten geltend gemacht. In der über Finanz-Online eingereichten Steuererklärung führte er dazu aus: Die Wohnung in A sei für die Arbeitsverrichtung in A erforderlich, der Arbeitsvertrag im Ausland sei nur befristet und die Wohngelegenheit extrem günstig. Ein Verlust sei nicht zumutbar. Das Finanzamt hat diese Aufwendungen mit folgender zweigleisigen Argumentation nicht anerkannt. Zum einen

habe der Bw durch das Studium in A erstmals einen eigenen Hausstand gegründet (und den abgeleiteten Hauptwohnsitz aufgegeben). Die ihm dadurch erwachsenen Kosten (für seinen einzigen Wohnsitz in A) seien nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG nichtabzugsfähige Kosten für die Haushaltsführung. Aber selbst wenn man den steuerlichen Wohnsitz am Heimatort annehmen wollte, käme ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht, weil keine Gründe vorgebracht worden seien, die gegen die Zumutbarkeit der Aufgabe des Wohnsitzes am Heimatort sprächen. Zum anderen liege eine doppelte Haushaltsführung gar nicht vor, weil der Steuerpflichtige am Wohnsitz seiner Eltern keinen eigenen Hausstand geführt habe.

Der Referent geht wie das Finanzamt davon aus, dass nach dieser Bestimmung nur **zusätzliche**, ansonsten - also beim Ausblenden der in A besuchten Bildungseinrichtung und der dortigen Einkünfteerzielung - nicht angefallene Aufwendungen zum Abzug zugelassen sind. Der Referent teilt die Auffassung des Finanzamtes aber im Ergebnis nicht. Entgegen den Feststellungen des Finanzamtes hatte nämlich der Bw im Streitjahr seinen Hauptwohnsitz sehr wohl am Wohnsitz seines Vaters. Dies geht aus dem Berufungsvorbringen hervor, wird durch Abfragen aus dem zentralen Melderegister bestätigt und deckt sich mit den Lebenserfahrungen. Dass der Bw im Streitjahr in A seinen primären Wohnsitz gehabt haben soll, ist hingegen eine durch das Ermittlungsverfahren nicht gedeckte erstinstanzliche Feststellung. Der Referent geht daher davon aus, dass der Bw im Streitjahr in V (noch) sein Heim und Zuhause hatte und dass er die Wohnung seiner Familie nicht nur zu Besuchszwecken aufsuchte (vgl. Staperfend in Herrmann-Heuer-Raupach, § 1 Anm. 65 – 67).

Dem Bw wurde die Entscheidung des UFS vom 18.12.2008, RV/2768-W/07 (UFSjournal 3/2009, 102), vorgehalten, wonach ein Arbeitnehmer, der im gemeinsamen Haushalt mit seinen Eltern lebt, mangels eines eigenen Hausstandes im Haus seiner Eltern keine Kosten der doppelten Haushaltsführung geltend machen kann. Dem ist der Bw unter anderem mit dem Argument entgegen getreten, der vom UFS beurteilte Sachverhalt sei mit seinem nicht vergleichbar. Dem stimmt der Referent zu. Zum einen ist zu beachten, dass es gegenständlich um einen Steuerpflichtigen geht, der an drei verschiedenen Orten arbeitet und auch wohnt. Zum anderen ist zu beachten, dass es den Lebenserfahrungen entspricht, dass alleinstehende Vorarlberger regelmäßig bis zum Abschluss des Studiums ihr Zuhause (bzw ihren Hauptwohnsitz) am abgeleiteten Familienwohnsitz und nicht am Studienort haben. Zum dritten teilt der Referent die Überlegungen, auf denen die Berufsentscheidung vom 31.3.2009, RV/0240-G/08, bzw deren Besprechung in UFSjournal 5/2009, 168, beruhen. Demnach wäre es sachlich nicht gerechtfertigt, den Abzug von tatsächlich erwachsenen Werbungskosten von der Führung eines eigenen (separaten) Haushaltes abhängig zu machen. Dieses Kriterium mag sich fallweise für die Beantwortung der Frage eignen, wo jemand seinen Hauptwohnsitz hat, was dazu führt, dass die damit in Zusammenhang stehenden

Aufwendungen nicht abzugsfähig sind. Steht aber fest, dass jemand bei seiner Familie den Hauptwohnsitz hat, dann fehlt eine sachliche Berechtigung dafür, die Frage der Abzugsfähigkeit von Kosten der doppelten Haushaltsführung von der Führung eines separaten Hausstandes am Familienwohnsitz abhängig zu machen. Entscheidend ist vielmehr, dass einem Steuerpflichtigen am entlegenen Arbeitsort rein beruflich bedingte Aufwendungen erwachsen, die ihm bei einer Arbeit am Hauptwohnsitz nicht entstünden (UFS 8.4.2009, RV/0485-I/08).

Neben dem Hauptwohnsitz in Vorarlberg hatte der Bw aber auch in A – im Streitjahr bedingt durch sein dort betriebenes Doktoratstudium und die damit in Zusammenhang stehenden beruflichen Tätigkeiten – einen Zweit- bzw Nebenwohnsitz. Die Zusatzkosten des doppelten Wohnsitzes sind bzw der zusätzliche Nächtigungsaufwand ist nach Überzeugung des Referenten nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG bzw nach § 16 Abs. 1 EStG absetzbar, wobei einerseits die in der erstgenannten Bestimmung angeführte Obergrenze und andererseits der Umstand zu beachten ist, dass Nächtigungskosten auch außerhalb einer Reise nach den allgemeinen Grundsätzen Werbungskosten darstellen. Da die (nur für Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG geltende) Obergrenze im Streitjahr pro Nächtigung 81,45 € betragen hat (Jakom/Lenneis EStG § 16 Rz 53), entspricht der geltend gemachte Mietaufwand (selbst wenn er zur Gänze bildungsbedingt und nicht auch arbeitsbedingt angefallen wäre) 48 Nächtigungen pro Jahr zum maximal zu berücksichtigenden Betrag. Geht man nun von der gewiss nicht überzogenen Überlegung aus, dass pro Woche mindestens eine Nächtigungen in A erforderlich war, dann bedeutet dies, dass sich die geltend gemachten Werbungskosten im gesetzlichen Rahmen bewegen. Oder mit anderen Worten: Die Beibehaltung des sehr günstigen Studentenquartiers erweist sich als wirtschaftlich sinnvoll und aus der Sicht des Fiskus vertretbar bzw "günstig". Dies umso mehr, als die Nächtigungen in A nicht nur durch das Doktoratsstudium, sondern auch durch die berufliche Tätigkeit in A veranlasst war. Anders bzw im Sinne des Finanzamtes wäre das Problem nur zu beurteilen, wenn gar kein doppelter Nächtigungsaufwand entstanden wäre.

Da die studiumsbedingte Gründung eines bloßen Nebenwohnsitzes am Studienort für Vorarlberger Studenten den Regelfall darstellt, brauchte der Bw auch keine Gründe dartzu, weshalb er seinen Hauptwohnsitz nicht nach A verlegt hat. Denn es liegt auf der Hand, dass der Familienwohnsitz aus sozialen und finanziellen Gründen noch nicht aufgegeben wird, solange man allein stehend ist, das Studium noch nicht zur Gänze abgeschlossen hat, nicht selbsterhaltungsfähig ist und auch noch keine unbefristete Stellung angetreten hat. Oder mit anderen Worten: In der Phase des Studierens gibt es noch so viele Unwägbarkeiten, dass entgegen der Auffassung des Finanzamtes in der Regel eine Verlegung des Wohnsitzes an

den Studienort nicht zumutbar ist. Dies wird umso verständlicher, wenn man den weiteren Lebenslauf des Bw, der zur Zeit Oberassistent an der Universität P ist, beachtet.

Dem Bw und seinem Vertreter wurde u.a. mit E-mail vom 23.12.2008 unter Einladung zur Stellungnahme mitgeteilt, dass die geltend gemachten Nächtigungskosten so wie die anderen Werbungskosten aliquot auf die unterschiedlichen Einkünfte verteilt werden, soweit keine Einzelzuordnung möglich ist. Der Bw nahm zu der aufgeworfenen Frage nicht Stellung. Der Referent geht daher davon aus, dass der A betreffende Nächtigungsaufwand zur Hälfte arbeitsbedingt und zur anderen Hälfte bildungsbedingt war. Der bildungsbedingte Anteil war im Verhältnis 60:40 auf die inländischen und ausländischen Einkünfte aufzuteilen.

"Reisekosten": An Reisekosten hat der Bw insgesamt 734,15 € als Werbungskosten geltend gemacht. Neben den Kosten für eine ÖBB-Vorteilscard, die auch zu Ermäßigungen im Ausland berechtigt, wurden Reisekosten geltend gemacht, die – von einer Ausnahme abgesehen – durch Fahrten zwischen den verschiedenen Arbeitsorten entstanden sind. Die Fahrt D > F > D kann nach der Aktenlage allein mit dem deutschen Dienstverhältnis in Verbindung stehen.

Ausgehend davon, dass der Bw im Streitjahr seinen Hauptwohnsitz in C hatte, weiters dass er dort auch – jedenfalls zum Teil – für seinen Vater vergleichbar einem Konsulenten beruflich tätig wurde, dass er schließlich aber daneben auch in A sowie im Ausland teils selbständige und teils nichtselbständige berufliche Tätigkeiten verrichtete, führen die beruflich bedingten Fahrten zwischen den einzelnen Orten grundsätzlich zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Fahrten zwischen seinem Hauptwohnsitz und A sind, wenn sie nicht ohnedies rein beruflichen veranlasst waren, mit Familienheimfahrten vergleichbar, wobei das monatliche Aufsuchen des Heimatortes grundsätzlich als ausreichend anzusehen ist (Jakom/Lenneis EStG § 16 Rz 56). Allerdings hat der Bw gar keine solchen Kosten geltend gemacht.

Die Aufwendungen, die allein im Zusammenhang mit in Deutschland steuerpflichtigen, in Österreich auf Grund von Abkommensrecht steuerfrei zu stellenden Einkünften stehen (44,80 €), sind gemäß § 20 Abs. 2 EStG nicht (bzw. nur bei den steuerfreien Auslandseinkünften) absetzbar.

Unter Bedachtnahme auf die Höhe der Einkünfte einerseits und die jeweilige Reisebewegung andererseits wurden die Reisekosten mit einem Betrag von 438,29 € den deutschen und mit einem Betrag von 295,86 € den inländischen Einkünften zugeordnet.

Literatur: "Böses über Juristen" wird bei www.amazon.de wie folgt beschrieben: *"Auch in seinem neuen humoristischen Buch bleibt Rudolf Welser seinem Publikum nichts schuldig und versucht, einen Überblick über die Spezies Jurist und seinen Lebensraum zu geben. Dass*

diese Schilderungen oft nicht liebenswürdig, sondern sarkastisch und zynisch ausfallen, ist darauf zurückzuführen, dass der Autor das schreibt, was Außenstehende über Juristen denken. Ob etwas Wahres dran ist, muss der Leser für sich selbst entscheiden, und das ist nicht immer eine leichte Aufgabe!" Durch den Titel des Buches wird bereits klar, dass der Autor des Buches keine juristischen Inhalte vermitteln will, sondern sich (humoristisch) wertend über Juristen äußert.

Eine berufliche Veranlassung des Buches hat der Bw nicht dargetan. Für die steuerliche Absetzbarkeit von Fachliteratur ist es im gegebenen Zusammenhang nicht ausreichend, dass sie für Berufsfremde nur von geringem Interesse ist. Erforderlich ist vielmehr, dass die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen getätigt werden. Bei "Böses über Juristen" handelt es sich hingegen um ein Buch, das man (typisierend betrachtet) sich selbst oder anderen zum Geschenk macht. Aufwendungen für Geschenke zählen aber selbst im Falle einer beruflichen Mitveranlassung zu den nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen Doralt/Kofler, EStG ¹¹, § 20 Tz 163, Stichwort Geschenke; Jakom/Baldauf EStG § 20 Rz 63 und 90, und die dort referierte Judikatur). Diese Rechtsauffassung wurde im Übrigen vom Bw für vertretbar erachtet, weshalb er die Berufung in diesem Punkt auch zurückgezogen hat.

Sonstige Werbungskosten: Unter diesem Titel hat der Bw die Mitgliedsbeiträge zur Juristischen Gesellschaft (15 €) und zur Max-Planck-Gesellschaft, BRD (25 €) sowie "Umsatzkosten" als Werbungskosten geltend gemacht.

Bei den zuletzt genannten Aufwendungen handelt es sich um von der Fa. Z, D, in Rechnung gestellte Vermittlungsgebühren in Höhe von 128 €. Dieser Aufwand steht allein mit den in Österreich nicht steuerpflichtigen deutschen Einkünften in Zusammenhang. Er kann daher auch nur dort zum Abzug gebracht werden. Gleiches gilt für den Mitgliedsbeitrag zur Max-Planck-Gesellschaft.

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit des Mitgliedsbeitrages zur Juristischen Gesellschaft teilt der Referent die Auffassung des Finanzamtes nicht. Der Referent vermag dem statutenmäßigen Beitrag des das Doktoratstudium betreibenden Bw zur Juristischen Gesellschaft, die die Förderung des Rechts und seiner Entwicklung in Theorie und Praxis auf wissenschaftlichem Niveau zum ausschließlichen Vereinszweck hat, die berufliche Veranlassung im Hinblick auf Lehre (Doralt, EStG 9, § 16 Tz 76), Rechtsprechung (VwGH 28.4.1987, 86/14/0174) und Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 240; EStR 2002 Rz 1415, 1420) nicht abzusprechen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden. Neben der Hinzurechnung der Lohneinkünfte aus der väterlichen Kanzlei führte dies im Vergleich zur Berufungsvorent-

scheidung vom 22.10.2007 zu den nachstehend angeführten Kürzungen der Bemessungsgrundlagen. Insgesamt wirkte sich zweierlei verbösernd aus: Zum einen wurden anders als im Erstbescheid nicht alle, sondern nur fast alle geltend gemachten Werbungskosten anerkannt. Zum anderen wurden die anerkannten Werbungskosten anders als im Erstbescheid nicht zur Gänze den steuerpflichtigen Inlandseinkünften, sondern zum Teil den steuerfreien Auslandseinkünften zugeordnet.

Tabelle der Kürzungen

Text	Total	Inland	Ausland
Studiengebühren	726,72	432,65	294,07
Tagung BRD	203,00		203,00
Miete A	3.924,36	3.130,35	794,01
Reisekosten	734,15	438,29	295,86
Umzugskosten	128,00		128,00
Juristische Ges.	15,00	15,00	
Max-Planck-Ges.	25,00		25,00
Summe	5.756,23	4.016,29	1.739,94

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 4. Juni 2009