



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/0497-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 1998 und Folgejahre entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw ist Biochemiker. Er steht in einem Dienstverhältnis zu einer österreichischen Universität. Im Studienjahr 1993/94 war der Bw für ein Jahr in A (Deutschland) an der Universität A als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut von Prof. X tätig. Seit dem Sommersemester 1994 – seit diesem Aufenthalt in A als wissenschaftliche Mitarbeiter – hält der Bw eine (unvergütete) einstündige Vorlesung als Gastvortragender an der Universität A.

Neben der nichtselbständigen Tätigkeit für die österreichische Universität bezieht der Bw seit dem Jahr 1993 Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus einer Beratungstätigkeit für die P-GmbH. Diese Beratungstätigkeit verpflichtet den Bw bis zu sechs mal im Jahr in A für Projektbesprechungen (ua mit Prof. X) zur Verfügung zu stehen. Diese Beratungstätigkeit betrifft eine enge wissenschaftliche Kooperation mit Prof. X. Dieser ist sowohl an der Universität A als auch bei der P-GmbH tätig.

Eine während seines Aufenthaltes in A im Studienjahr 1993/94 gemietete Wohnung in A hatte der Bw auch nach seiner Rückkehr nach Österreich beibehalten und nützte diese Wohnung nunmehr während seiner Aufenthalte in A.

Eines der zwei Zimmer dieser Wohnung (insgesamt ca 2/3 der Wohnung) untervermietete der Bw (um die Kosten der Wohnung für sich gering zu halten). Die Untervermietung gelang dem Bw jedoch nicht laufend, so dass es zeitweise zu Leerstehungen kam.

In einer vom Bw vorgelegten Bestätigung führte Prof. X aus:

„Herr ... [Der Bw] ist seit dem Sommersemester 1994 mit einem einstündigen Lehrauftrag unserer Universität ... betraut. Es handelt sich bei dieser Lehrveranstaltung um eine Wahlvorlesung im Fach Pharmazie, welche direkt in das Lehrprogramm des 8. Semesters eingebunden ist. Die Vorlesung wird jeweils von ca 30 – 40 Zuhörern besucht und erfreut sich großer Anerkennung und Beliebtheit bei den Hörern. Der Lehrauftrag wurde seinerzeit von mir im üblichen Amtswege beantragt.

In Anbetracht der extrem angespannten finanziellen Situation unserer Universität müssen Lehraufträge für Veranstaltungen, deren Besuch nicht verpflichtend ist, von der Universität unvergütet bleiben. In Ausnahmefällen können Reisekosten geltend gemacht werden. Diese Regelung eines unvergüteten Lehrauftrages mit Erstattung der Reisekosten gilt auch für den Lehrauftrag von Herrn ... [den Bw].

Die Universität vergibt Lehraufträge grundsätzlich nur an fachlich besonders ausgewiesene Referenten. Dies gilt für Herrn ... [den Bw] im Themenbereich seiner Vorlesung in ganz besonderem Maße. Die Tatsache, dass Herr ... [der Bw] aufgrund seiner vertraglichen Verpflichtungen in einer wissenschaftlichen Kooperation mit meinem Arbeitskreis angehalten ist, regelmäßig nach A zu kommen, hat mich seinerzeit veranlasst, an ihn mit der Bitte heranzutreten, anlässlich seiner ohnedies erforderlichen Besuche in A die genannte Lehrveranstaltung [unvergütete Vorlesung] anzubieten. Auf diese Weise konnte die Universität einen in hohem Maße ausgewiesenen ausländischen Lehrbeauftragten gewinnen.

Zur Erfüllung der Verpflichtungen im Rahmen unserer Forschungs Kooperation sind mehrmals im Jahr längerfristige Aufenthalte von Herrn ... [des Bw] in A erforderlich, um die jüngeren wissenschaftlichen Mitarbeiter zu beraten und in der Methodik der Molekularpharmakologie auszubilden. Die Abhaltung der genannten Lehrveranstaltung [unvergütete Vorlesung] hat auch diesbezüglich einen sehr positiven zusätzlichen Beitrag erbracht. Durch die Befassung mit dieser Thematik wird bei den vor dem Studienabschluss stehenden Studenten ein Interesse an derartigen Arbeiten geweckt, sodass die Rekrutierung des Forschungsnachwuchses dadurch erleichtert wird. Diese Lehrveranstaltung hat sich somit in unvorhergesehener Weise zu einem geradezu unverzichtbaren Element der vertraglich vereinbarten Ausbildungstätigkeit von Herrn ... [des Bw] entwickelt."

Der Vertrag des Bw mit der P-GmbH vom 15.3.1995 hat auszugsweise, soweit wesentlich, folgenden Wortlaut:

„Zusammenarbeitsvertrag

...

2. ... Die chemisch synthetischen Arbeiten zu diesem Projekt werden von Prof. X, Universität A, betreut. ... [Der Bw] ist bereit, sein pharmakologisches Wissen in dieses Projekt einzubringen.

3. Die Aufgaben von ... [des Bw] umfassen vor allem:

...

e. Einschulung der Projektmitarbeiter in pharmakologischen Techniken

f. Regelmäßige Beratung der Projektmitarbeiter in pharmakologischen Fragen

g. Regelmäßige Teilnahme an Treffen des Projektteams zur Diskussion des Projektfortschrittes

h. Regelmäßige Teilnahme an Treffen mit Vertragspartnern der P-GmbH auf dem gegenständlichen Gebiet (dzt ...) zur Diskussion des Projektfortschrittes.

4. Da das gegenständliche Projekt an verschiedenen Standorten durchgeführt wird, ergeben sich für ... [den Bw] Verpflichtungen zur Reisetätigkeit zur Erfüllung der Punkte f., g. und h. Bezüglich des Punktes e. erklärt sich ... [der Bw] bereit, sowohl Mitarbeiterschulungskurse in A in regelmäßigen Abständen abzuhalten, als auch bei Bedarf eine Einzelschulung in Wien zu ermöglichen. ... [Der Bw] wird mit der Reisetätigkeit und Einschulung verbundene Aufwendungen aus Eigenem tragen und die entstehenden Unkosten P-GmbH nicht in Rechnung stellen.

5. Um die Reisetätigkeit in einem für ... [den Bw] zumutbaren Rahmen zu halten, wird vereinbart, dass ... [der Bw] höchstens zu sechs Reisen pro Kalenderjahr verpflichtet ist. P-GmbH wird die Termine jeweils rechtzeitig bekanntgeben und wird sich um eine Terminabstimmung bemühen. P-GmbH nimmt zur Kenntnis, dass ... [der Bw] aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit nicht zu beliebigen Zeiten zu Reisen zur Verfügung stehen kann.

6. ... [Der Bw] erhält für seine Tätigkeiten im Rahmen dieser Vereinbarung ein Pauschalhonorar in Höhe von [Der Bw] wird aus diesem Honorar alle in seinem Bereich anfallenden Unkosten, insbesondere Materialkosten, Honorare für Mitarbeiter, Reise- und Aufenthaltskosten, Kosten für Literatur und anderes begleichen.

..."

Im Jahr 1996 hielt sich der Bw zu folgenden Terminen in A auf:

- | | |
|-------------------|--|
| 1. – 2. Februar | Projektbesprechung, Diskussion mit Dissertanten von Prof. X |
| 1. – 14. Mai | Projektbesprechung, Vorlesung, Diskussion mit Dissertanten von Prof. X |
| 11. – 12. Juli | Projektbesprechung, Diskussion mit Dissertanten von Prof. X |
| 24. – 25. Oktober | Projektbesprechung, Diskussion mit Dissertanten von Prof. X |
| 2. – 10. Dezember | Projektbesprechung, Vorlesung, Diskussion mit Dissertanten von Prof. X |

Die vertraglich anfallenden Unkosten begleicht der Bw entsprechend Punkt 6 des Vertrages aus seinem Pauschalhonorar. Direkte Belege für seine Aufenthalte in A gibt es nicht. Die Projektbesprechungen werden jeweils kurzfristig telefonisch vereinbart.

Der Bw machte, wie schon in den Jahren zuvor, die Aufwendungen für diese Wohnung in A (Miete, Telefon, Strom) als Werbungskosten geltend. Die Einnahmen aus der Untervermietung brachte der Bw dabei werbungskostenmindernd zum Ansatz.

Das Finanzamt qualifizierte diese Aufwendungen für diese Wohnung in A anlässlich der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1996 als doppelte Haushaltsführung und ließ sie nicht zum Abzug zu.

In seiner gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte der Bw vor, er benötige die Wohnung auf Grund seiner Aufenthalte in A als Nächtigungsmöglichkeit. Er könne dem unvergüteten Lehrauftrag nur wegen der Einnahmen aus der Projektmitarbeit nachkommen. Ohne diese Einnahmen würde er wahrscheinlich auch dem Lehrauftrag nicht mehr nachkommen. Die Vorlesungstätigkeit diene daher der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus seiner Projektstätigkeit. Jedoch auch, wenn es das Projekt nicht gäbe, würde die Vorlesungstätigkeit an der Universität A der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Denn schließlich gehe es bei der Erfüllung seines Lehrauftrages um seine wissenschaftliche Reputation.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab, wobei es zur Begründung ausführte, nach der Rechtsprechung seien nur direkt auf die Erwerbung, Erhaltung und Sicherung der entsprechenden Einnahmen gerichtete Aufwendungen Werbungskosten. Der Bw habe mit seinen Eingaben klargelegt, dass die Beibehaltung der Wohnung in A in den unvergüteten Vorlesungen begründet sei sowie, dass aus diesen Vorlesungen keine Einnahmen erzielt würden. Eine der Veranlassung entsprechende Zuordnung der Wohnungs- und Wohnungsnebenkosten in A zu der Vorlesungstätigkeit an der dortigen Universität ergebe, dass aus dieser mangels entsprechender Einnahmen keine positiven Einkünfte erzielt werden könnten. Die Lehraufträge in A kämen somit nicht als Einkunftsquelle in Betracht. Wenngleich

die Vorlesungstätigkeit in A der nichtselbständigen Tätigkeit an der österreichischen Universität nicht abträglich, sondern eher förderlich sein dürfte, bilde das Dienstverhältnis mit der österreichischen Universität dennoch eine eigenständige Einkommensquelle, welche weder dienst- noch besoldungsrechtlich, noch sonst wie vertragsrechtlich in der weiteren Vorlesungstätigkeit in A begründet sei oder dieser bedürfe. Somit bestehe auch kein unmittelbarer Zusammenhang der Wohnungskosten in A zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an der österreichischen Universität. Ein gleichsam ersatzweiser Abzug von zwar nicht funktional aber argumentativ mittelbaren Kosten aus den unvergüteten Lehraufträgen in A als Werbungskosten zu den Einnahmen aus der entlohten Tätigkeit an der österreichischen Universität sei weder sachlich gerechtfertigt, noch gesetzlich zulässig.

Der Bw stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag). Zur Begründung führte er aus, er sei vertraglich auf Grund des Vertrages mit der P-GmbH verpflichtet, für Besprechungen mit Prof. X und dessen Dissertanten in A zur Verfügung zu stehen. Dieser Vertrag sei im Anschluss an die Tätigkeit des Bw als wissenschaftlicher Mitarbeiter von Prof. X abgeschlossen worden und habe dieser Vertrag eine Fortsetzung der intensiven Kooperation zwischen dem Bw und Prof. X erlaubt. Die Aufenthalte an der Universität A dienten in erster Linie der Erfüllung seiner vertraglich vereinbarten Beratungstätigkeit und seien damit Grundlage für ein Fortbestehen seiner zusätzlichen (selbständigen) Einnahmen. Er ersuche daher um Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen als Betriebsausgaben.

Der unabhängige Finanzsenat richtete an den Bw folgenden Vorhalt:

„1. Legen Sie bitte einen Wohnungsplan (in Kopie) vor und zeichnen Sie bitte in diesem Wohnungsplan die untervermieteten Teile ein.

Sofern Sie über keinen Wohnungsplan verfügen sollten, legen Sie bitte eine entsprechende Skizze vor.

2. Soweit dies aus der Antwort auf Frage 1. noch nicht ersichtlich sein sollte, geben Sie bitte bekannt:

- .) Wie groß ist diese Wohnung insgesamt?
- .) Wie groß sind die einzelnen Räume?
- .) Welche Räume werden untervermietet?
- .) Wie groß ist der untervermietete Teil der Wohnung?

3. Legen Sie bitte

- .) eine Kopie des Mietvertrages sowie
- .) eine Kopie des Untermietvertrages vor.

4. Werden sämtliche mit der Wohnung verbundenen Aufwendungen (Strom, Telefon) von Ihnen getragen oder werden diese an den Untermieter weiterverrechnet? Falls letzteres zutreffen sollte, stellen Sie bitte diese Weiterverrechnung zahlenmäßig dar.

5. Weisen Sie bitte die von Ihnen für die Wohnung geltend gemachten Aufwendungen durch Vorlage entsprechender Belege nach.

6. Sie haben in Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 8.12.1998 angegeben, sie hätten sich zu näher bezeichneten Zeiträumen in A aufgehalten und dabei an Projektbesprechungen und an Diskussionen mit Dissertanten von Prof. X teilgenommen sowie Ihre Vorlesung gehalten. Geben Sie dazu bitte bekannt bzw. beantworten Sie dazu bitte die folgenden Fragen:

a. Erhielten Sie für die Diskussion mit Dissertanten von Prof. X ein Honorar oder erfolgte diese Tätigkeit unentgeltlich?

b. Erfolgt diese Diskussion im Zusammenhang mit Ihrer Vorlesungstätigkeit oder im Zusammenhang mit den Projektbesprechungen oder ohne einen derartigen Zusammenhang."

Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates gab der Bw mit Schreiben vom 20.3.2004 bekannt, mit einem Plan der Wohnung in A könne er nicht mehr dienen. Die Wohnung habe nach seiner Erinnerung ca 70 m² gehabt. Er habe diese Wohnung bis auf ein Zimmer vermietet gehabt. Dem Untermieter seien ca 2/3 der Fläche zur Verfügung gestanden.

Die damaligen Mietverträge habe er nicht aufbewahrt.

In der Beilage zur Einkommensteuer habe er sämtliche Beträge aufgelistet. Soviel er noch rekonstruieren könne, habe die Untervermietung erst im Juli 1996 begonnen. Telefongebühren habe bis dahin er alleine getragen, später habe diese der Untermieter zur Gänze getragen. Der Dauerauftrag für die Stadtwerke (Strom) sei weiter über den Bw gelaufen. Die Untermiete (600,-- DM monatlich; die Gesamtmiete habe etwas über 900,-- DM betragen) habe nach seiner Erinnerung etwa 100,-- DM zur Abdeckung der Stromkosten beinhaltet. Diese „Weiterverrechnung“ sei also im Betrag enthalten, den er als „Erlös aus Untervermietung“ (3.500,-- DM) in seiner Beilage zur Einkommensteuererklärung 1996 angegeben habe. (Warum sich aus 6 Monaten Untervermietung 3.500,-- und nicht 3.600,-- DM ergeben hätten, sei ihm nicht mehr erinnerlich).

Belege betreffend die geltend gemachten Aufwendungen lägen ihm nicht mehr vor.

Im Vertrag mit der P-GmbH sei ua festgelegt, dass er in A regelmäßig (höchstens sechs Mal pro Jahr) an Beratungen teilnehme. Würde er für solche Beratungen nicht zur Verfügung gestanden haben, so würde er den Vertrag nicht erfüllt haben und würde somit auch nicht in den Genuss der Honorarzahlgungen gekommen sein. Man könne also durchaus sagen: Ja, er habe sein Honorar auch für diese Beratungen erhalten. Die Vorlesung habe sich nicht nur an die Dissertanten von Prof. X, sondern auch an alle Studenten des 8. Semesters (30-50 Hörer) gerichtet. Die Projektbesprechungen hätten unter Beteiligung der Dissertanten stattgefunden.

Das Finanzamt als Amtspartei (§ 276 Abs 7 BAO) nahm zu diesem Vorbringen wie folgt Stellung: Unterhalte ein Steuerpflichtiger neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann seien die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz nur dann als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz beruflich bedingt sei (siehe VwGH 96/15/0171). Berufliche Bedingtheit sei dann gegeben, wenn die Wohnung ausschließlich oder fast ausschließlich als Unterkunft im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit verwendet werde und für private Zwecke praktisch ausscheide (VwGH 86/14/0017). Vom Bw seien jene Tage angegeben worden, an denen er sich beruflich in A aufgehalten habe. Es seien dies der 1. – 2. Feber, der 1. – 14. Mai, der 11. – 12. Juli, der 24. – 25. Oktober sowie der 2. – 10. Dezember 1996. In dieser Zeit hätten sowohl Projektbesprechungen, als auch Vorlesungen sowie Diskussionen mit Dissertanten der Universität A stattgefunden. Dies bedeute, dass die Wohnung an diesen Tagen sowohl für die betriebliche Tätigkeit (P-GmbH) als auch für die Voluptuariatätigkeit (Vorlesung) genutzt worden sei. Eine nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung sei daher nicht gegeben.

Ein weiteres Faktum für die Nichtanerkennung der Ausgaben für die Wohnung sei die Tatsache, dass die Wohnung im Jahr 1996 lediglich an 28 Tagen teilweise betrieblich genutzt worden sei. Aus dieser geringen Anzahl von Nutzungstagen könne nach Ansicht des Finanzamtes geschlossen werden, dass eine private Mitveranlassung für die Beibehaltung der Wohnung in A gegeben gewesen sei, zumal der Bw in den Jahren 1993 und 1994 als Dienstnehmer der Universität A in A gewohnt habe.

Die für die Anerkennung der Aufwendungen als Betriebsausgabe von Lehre und Rechtsprechung geforderte nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung der Wohnung in A sei aus obigen Gründen nicht gegeben, weshalb die Berufung nach Ansicht des Finanzamtes als unbegründet abzuweisen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der Untervermietung eines Teiles der Wohnung in A handelt es sich um eine eigene Betätigung, welche zur Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gehört. Eine wie vom Bw vorgenommene gemeinsame Betrachtung mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit ist gesetzlich nicht zulässig.

Art 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 4. Oktober 1954 idF des Änderungsabkommens vom 8. Juli 1992 (idF DBA Deutschland) bestimmt:

(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem Vertragsstaat Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich des Zugehört), das in dem anderen Staate liegt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

(2) Absatz 1 gilt sowohl für die durch unmittelbare Verwaltung und Nutzung als auch für die durch Vermietung, Verpachtung und jede andere Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens (einschließlich der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe) erzielten Einkünfte, insbesondere aus festen oder veränderlichen Vergütungen für die Ausbeutung von Grund und Boden sowie für Einkünfte, die bei der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erzielt werden.

(3) Zum unbeweglichen Vermögen gehört auch das unbewegliche Betriebsvermögen.

Auch die Untervermietung fällt als mittelbare Grundstücksnutzung unter den Begriff der Vermietung (vgl Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich (1997), Rz 48 zu Art 3 unter Hinweis auf VwGH 16.3.1971, 1357/70). Dabei ist es unerheblich, ob der Untervermieter zur Untervermietung berechtigt ist (vgl nochmals Lang/Schuch, aaO Rz 48 zu Art 3).

Art 15 DAB Deutschland bestimmt:

(1) Der Wohnsitzstaat hat kein Besteuerungsrecht, wenn es in den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragsstaate zugewiesen worden ist.

(3) Abs 1 schließt nicht aus, dass der Wohnsitzstaat die Steuern von den ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften und Vermögensteilen nach dem Satz erheben kann, der dem Gesamteinkommen oder dem Gesamtvermögen der steuerpflichtigen Person entspricht.

Diese durch Art 15 aufgestellte Regelung wird Progressionsvorbehalt genannt. Sie besagt, dass zwar bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage die befreiten Einkünfte außer Ansatz zu bleiben haben, der progressiv gestaffelte Einkommensteuertarif wird jedoch unter Einbeziehung auch der befreiten Einkünfte ermittelt. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei den befreiten Einkünften um negative Einkünfte (Verluste) handelt.

Voraussetzung ist jedoch weiters, dass es sich bei der den (befreiten) Einkünften zugrundeliegenden Betätigung überhaupt um eine Einkunftsquelle iSd Einkommensteuerrechtes handelt.

Gemäß § 1 Abs 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (idF LVO) ist Liebhaberei bei Betätigungen anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Gemäß § 2 Abs 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Zu den Wirtschaftsgütern, die unter § 1 Abs 2 Z 3 fallen, zählen ua einzelne Appartements (Mietwohnungen). Unter Bewirtschaftung ist vor allem die Vermietung und Untervermietung zu verstehen (vgl Liebhabereirichtlinien 1997 Pkt 15a. 1).

Es sind somit zunächst die mit der Wohnung in A verbundenen Aufwendungen auf die beiden Betätigungen (einerseits Untervermietung – andererseits Einkünfte aus selbständiger Arbeit) aufzuteilen. Dabei hat entsprechend den Angaben des Bw in seiner Vorhaltsbeantwortung eine Aufteilung 1/3 zu 2/3 zu erfolgen.

Angabe
n in DM

Jahr	Miete + Strom	davon 2/3	Einnahmen	Jahresergebnis	Aufwand (1/3)	in ÖS
1996	11.525,96	7.683,97	3.500,00	-4.183,97	3.841,99	26.509,71
1997	10.218,96	6.812,64	4.029,00	-2.783,64		
1998	7.287,10	4.858,07	1.902,00	-2.956,07		
1999	8.658,68	5.772,45	3.601,00	-2.171,45		
2000	9.887,02	6.591,35	2.160,00	-4.431,35		
2001	1.713,59	1.142,39		-1.142,39		

Anhand der auf den untervermieteten Teil entfallenden Aufwendungen unter Einbeziehung der in den Folgejahren erzielten Einnahmen und Aufwendungen ist ersichtlich, dass es sich bei der Untervermietung um keine Einkunftsquelle handelt. Leerstehungen zählen dabei zur Untervermietung. Die Vermietung hat in sämtlichen Jahren ab dem Jahr 1996 zu Verlusten geführt. Dabei wurden bisher in der Berechnung die in Folgejahren geltend gemachten Kontoführungskosten nicht mitberücksichtigt. Deren Einbeziehung würde das Ergebnis weiter zu Ungunsten des Bw verschlechtern. Aus dem Umstand, dass der Bw betreffend diese Wohnung in seiner Vorhaltsbeantwortung in der Vergangenheitsform spricht („hatte“) und da der Bw im Jahr 2001 lediglich Mieten für den Zeitraum Jänner bis März zum Ansatz brachte sowie in den Jahren 2002 und 2003 die Wohnung in den Abgabenerklärungen des Bw nicht mehr aufscheint, schließt der unabhängige Finanzsenat, dass der Bw diese Wohnung seit April 2001 nicht mehr gemietet hat. Es handelt sich daher bei der Untervermietungstätigkeit um eine abgeschlossene Tätigkeit, welche insgesamt sowie in den einzelnen Jahren ausschließlich negative Ergebnisse („Verluste“) erwirtschaftete. Es handelt sich daher bei der Untervermietungstätigkeit um Liebhaberei. Daher sind die Verluste steuerlich unbeachtlich, die Einkünfte sind nicht im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Betreffend die verbleibenden Aufwendungen für die Wohnung (1/3) ist Folgendes zu beachten:

Es kommt entscheidend darauf an, ob es sich bei diesen Tätigkeiten um einen einheitlichen Betrieb (vgl. *Doralt*, EStG⁴, § 4 Tz 28 ff), oder ob es sich um zwei Betriebe (Betätigungen) handelt. Für die Frage, ob unterschiedliche Aktivitäten eines Steuerpflichtigen einen einheitlichen Betrieb (eine einheitliche Berufsausübung) bilden oder nicht, ist in erster Linie die Verkehrsauffassung maßgeblich. Mehrere gleichartige, organisch nebeneinander stehende Betriebe in der Hand desselben Unternehmers sind in aller Regel als einheitlicher Betrieb anzusehen, da die Vermutung dafür spricht, dass die gleichartigen Betriebe deshalb in einer Hand vereinigt sind, weil sie sich gegenseitig stützen und ergänzen (VwGH 30.9.1992, 90/13/0033 mwN).

Während seiner Aufenthalte in A diskutierte der Bw jeweils mit den Dissertanten des Prof. X und ging den Projektbesprechungen nach, zu einigen Terminen hielt er zusätzlich die Vorlesung. In der Vorhaltsbeantwortung hat der Bw dazu angegeben, im Vertrag mit der P-GmbH sei ua festgelegt worden, dass er in A regelmäßig (höchstens sechs Mal pro Jahr) an Beratungen teilnehmen habe müssen. Würde er für solche Beratungen nicht zur Verfügung gestanden haben, so würde er den Vertrag nicht erfüllt haben und würde somit auch nicht in den Genuss der Honorarzahlgungen gekommen sein. Man könne also durchaus sagen: Ja, er habe sein Honorar auch für diese Beratungen erhalten. Die Vorlesung habe sich nicht nur an die Dissertanten von Prof. X, sondern auch an alle Studenten des 8. Semesters (30-50 Hörer) gerichtet.

An den Projektbesprechungen nahmen die Dissertanten des Prof. X teil, die Vorlesungstätigkeit leistete einen Beitrag zur Rekrutierung von zusätzlichen „Forschungsnachwuchs“ (gemeint offenbar Dissertanten). Die einzelnen Teile der Betätigung waren jeweils nicht ohne die anderen Teile möglich oder denkbar. Die Lehrveranstaltung hielt der Bw anlässlich seiner ohnehin für die Projektbesprechungen erforderlichen Aufenthalte in A. Alle diese Tätigkeiten übte der Bw aufgrund seiner speziellen Kenntnisse als Biochemiker aus. Bei diesen Tätigkeiten des Bw handelte es sich daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates um eine einheitliche Betätigung und somit um einen Betrieb.

Das Finanzamt hat in seiner Äußerung die Ansicht vertreten, der Bw habe die Wohnung an den genannten Tagen sowohl für die betriebliche Tätigkeit (P-GmbH) als auch für die Voluptuariatstätigkeit (Vorlesung) genutzt. Eine nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung sei daher nicht gegeben. Ein weiteres Faktum für die Nichtanerkennung der Ausgaben für die Wohnung sei die Tatsache, dass die Wohnung im Jahr 1996 lediglich an 28 Tagen teilweise betrieblich

genutzt worden sei. Aus dieser geringen Anzahl von Nutzungstagen könne nach Ansicht des Finanzamtes geschlossen werden, dass eine private Mitveranlassung für die Beibehaltung der Wohnung in A gegeben gewesen sei, zumal der Bw in den Jahren 1993 und 1994 als Dienstnehmer der Universität A in A gewohnt habe. Die für die Anerkennung der Aufwendungen als Betriebsausgabe von Lehre und Rechtsprechung geforderte nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung der Wohnung in A sei daher nicht gegeben.

Dies vermag nicht zu überzeugen. Nicht jeder Aufwand für die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses ist den Aufwendungen für Haushalt und damit für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 zuzurechnen. Dies trifft insbesondere auf den Aufwand für die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses zu, der außerhalb des Haushaltes auf ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen anfällt. Als dermaßen in Form von Betriebsausgaben berücksichtigungsfähige Aufwendungen können nicht allein die Kosten für das Wohnen in einer „fremden“ Unterkunft (zB in einem Hotel) angesehen werden. Auch die Aufwendungen für die eigene Unterkunft (Wohnung) des Steuerpflichtigen können zu Betriebsausgaben führen, sofern im Sinne der hier gebotenen Abgrenzung von Kosten der Lebensführung die Voraussetzung erfüllt ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich betrieblich veranlasst sind. Im gegebenen Zusammenhang bedeutet dies, dass die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen ausschließlich oder zumindest fast ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlassten Reisen verwendet werden muss und private Zwecke für das Halten der Wohnung - so etwa als Aufenthalt bei Privatreisen, als zweiter Haushalt oder als private Vermögensanlage in Form von Wohnungseigentum oder eines Mietrechtes - praktisch ausscheiden. Private Vermögensanlage wird im Allgemeinen nicht anzunehmen sein, wenn die ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlassten Reisen verwendete eigene Wohnung auf längere Sicht geringere Aufwendungen verursacht als eine Fremdunterkunft (Hotel), die eigene Wohnung also Betriebsausgaben erspart. Für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen ist, sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Beschaffenheit des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Motive, wie zum Beispiel der Grund der Anschaffung, maßgebend (VwGH 24.10.2002, 99/15/0147 mWN).

Hinweise für private Aufenthalte des Bw in A haben sich im Zuge des Verfahrens nicht ergeben. Ebenso haben sich keine Hinweise auf die vom Finanzamt vermutete private Absicht des Bw, die streitgegenständliche Wohnung (bzw das Mietrecht an dieser) zu erhalten, ergeben. Wiewohl es natürlich nicht auszuschließen ist, dass dem Bw daran gelegen war, die Wohnung in A nicht zu verlieren, vermag dieser allenfalls bestanden habende Wunsch im

Hinblick auf die ausschließlich beruflich bzw betrieblich veranlasste Nutzung der Wohnung eine private Mitveranlassung des Haltens der Wohnung zu begründen, um so mehr, als es sich dabei nicht um eine Eigentumswohnung handelte. Für die Nutzung einer Wohnung an Stelle etwa eines Hotelzimmers sprechen darüber hinaus zahlreiche nachvollziehbare praktische Gründe:

- jederzeitige Verfügbarkeit (kein vorheriges Buchen erforderlich)
- Unabhängigkeit von allfälligen Feiertagen und Kongressen (anders als bei einem ansonsten erforderlichen Hotelzimmer – jederzeitige Verfügbarkeit der Wohnung)
- Möglichkeit zur Lagerung von zB Unterlagen.

Zu der vom Finanzamt geäußerten Einstufung der Vorlesungstätigkeit des Bw als Liebhaberei (Voluptuar) ist noch hinzuzufügen, dass selbst bei einer Beurteilung der Vorlesungstätigkeit als eigene Betätigung zu beachten wäre, dass gemäß § 1 Abs 3 LVO Liebhaberei dann nicht vorliegt, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit iSd Abs 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

Es ergibt sich daher folgende Berechnung der Einkünfte des Bw:

	lt Erkl	WK	BA
1. Berufsbedingte Reisekosten	6.022,64	6.022,64	
2. Wiss. Substanzen etc	93.216,16	93.216,16	
3. Büromaterial	11.810,07	11.810,07	
4. Tagungs- etc (BA: 1/3 Strom + 1/3 Miete plus 1/1 Telefon)	62.805,00	6.025,46	27.910,13
5. Mitgliedsbeiträge etc (minus nicht anerck Spenden)	7.113,48	3.781,48	
	180.967,35	120.855,81	27.910,13
Einnahmen aus sA	215.784,60		
minus BA	27.910,13		
Eink aus sA lt BE	187.874,47		

Die Berufung wendet sich weiters gegen die Höhe der Festsetzung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für die Jahre 1998 und Folgejahre. Einkommensteuervorauszahlungsbescheide verlieren durch Veranlagung nicht ihre Wirkung. Gegen Vorauszahlungsbescheide

gerichtete Berufungen werden daher durch Erlassung des Jahresbescheides (Einkommensteuer) nicht unzulässig (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 273 Tz 15).

Gemäß § 45 Abs 1 EStG sind die Vorauszahlungen ausgehend von der Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge iSd § 46 Abs 1 Z 2 EStG (ua Lohnsteuer) zu berechnen, wobei dieser Betrag um insgesamt 9 % (4 % für das Folgejahr, 5 % für das nächstfolgende Jahr) zu erhöhen ist. Gemäß § 121 Abs 3 Z 4 EStG ist dieser Betrag zusätzlich um 5 % zu erhöhen. Damit ergibt sich aufgrund der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 1996 durch die Berufungsentscheidung folgende Berechnung:

Vz-Bescheid:

Einkommensteuerschuld 1996:	17.514,00
+ 9 %	19.090,26
+ 5 %	20.044,77

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 1998 und Folgejahre werden daher festgesetzt mit **20.000,00 S** (entspricht **1.453,46 €**).

Die Berufung erweist sich somit als teilweise berechtigt. Die angefochtenen Bescheide waren daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (Schilling und Euro)

Wien, 17. Mai 2004