



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF Bw) ist Biochemiker. Er steht in einem Dienstverhältnis zu einer österreichischen Universität (Universität_Y). 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 wissenschaftlicher 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. Diese Wohnung nützte er 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 ... [des 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 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 beglich der Bw entsprechend Punkt 6 des Vertrages aus seinem Pauschalhonorar. Direkte Belege für seine Aufenthalte in A gibt es nicht. Die Projektbesprechungen wurden jeweils kurzfristig telefonisch vereinbart.

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

Das Finanzamt qualifizierte die Aufwendungen für die Wohnung in A als doppelte Haushaltsführung und ließ sie im Einkommensteuerbescheid nicht zum Abzug zu.

In seiner gegen den Einkommensteuerbescheid 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 klaggestellt, 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. Erfolgte 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 beinhalten. 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 Erinnerung.)

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 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.

Der Unabhängige Finanzsenat erließ mit Datum vom 17.5.2004 eine teilweise stattgebende Berufungsentscheidung, wobei er die auf den nicht untervermieteten Teil entfallenden Aufwendungen als Betriebsausgaben zum Abzug zuließ, hingegen die auf den untervermieteten Teil entfallenden Aufwendungen als infolge Liebhaberei nicht abzugsfähig qualifizierte.

Diese Berufungsentscheidung wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 23.7.2009, 2004/13/0088 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit stehen die Aufwendungen des Bw für seine in A (Deutschland) gelegene ca 70 m² große Mietwohnung.

Der Bw hat diese Mietwohnung anlässlich einer längerdauernden beruflichen Tätigkeit in Deutschland im Jahr 1993 angemietet und in weiterer Folge beibehalten.

Im Streitjahr (und in den Folgejahren) übte er neben seiner Anstellung bei der Universität_Y eine selbständige Tätigkeit für die P-GmbH aus. Auf Grund dieser Tätigkeit war er vertraglich verpflichtet, sich mehrmals jährlich (6 mal) in A aufzuhalten.

Bei diesen Aufenthalten bzw aus Anlass einer gleichzeitig ausgeübten Lehrtätigkeit an der Universität A nutzte er diese Wohnung (im Streitjahr für einige Wochen).

Zur Kostenminimierung untervermietete der Bw ca 2/3 der Wohnung ab Juli 1996 (Schreiben vom 20.3.2004) und setzte die daraus resultierenden Untermieteinnahmen in seiner Einkommensteuererklärung aufwendungsmindernd an.

Bei Gegenüberstellung der auf diese 2/3 der Wohnung entfallenden Aufwendungen mit den aus der Untervermietung erzielten Einnahmen ergibt sich (bei Ansatz lediglich der Aufwendungen ab Juli 1996) ein Verlust von 2.359,71 S:

Aufwendungen für Wohnung – in ÖS: ganzjährig

Miete	76.210,78
Strom	3.318,35
Telefon	<u>1.400,42</u>
Summe	80.929,55

erstes HJ

Miete 1/2	38.105,39
Strom 1/2	1.659,17
Telefon 1/1	<u>1.400,42</u>
Summe	41.164,99

zweites HJ

Miete 1/2	38.105,39
Strom 1/2	<u>1.659,17</u>
Summe	39.764,56

Eigennutzung (1/3 d Aufw 2. HJ) 13.254,85

Untervermietung (2/3 d Aufw 2. HJ) 26.509,71
 minus Untermieteinnahmen (2. HJ) -24.150,00
Ergebnis Untervermietung **2.359,71**

(Verlust)

In den Folgejahren ergab sich bei Gegenüberstellung der Einnahmen aus der Untervermietung und der Aufwendungen für den untervermieteten Teil der Wohnung ebenso jährlich ein

Verlust:

Angaben in DM

	Miete + Strom	davon 2/3	Einnahmen	Jahresergebnis
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

Aufwendungen für die Wohnung (bzw das vom Bw selbst genutzte Drittel) – grundsätzlich:

Entscheidend kommt es darauf an, ob es sich bei den verschiedenen Tätigkeiten des Bw um einen einheitlichen Betrieb (vgl *Doralt*, EStG⁴, § 4 Tz 28 ff) oder um mehrere 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 seiner 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 Honorarzahungen 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 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 eine Voluptuärtätigkeit (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 Streitjahr lediglich an 28 Tagen teilweise betrieblich genutzt worden sei. Aus dieser geringen Anzahl von Nutzungstagen könne 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 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 ergeben, die streitgegenständliche Wohnung (bzw das Mietrecht an dieser) zu erhalten. Wiewohl nicht auszuschließen ist, dass dem Bw auch aus persönlichen Gründen 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 nicht 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)
- Möglichkeit zur Lagerung von Gegenständen, zB Unterlagen.

Zu der vom Finanzamt geäußerten Einstufung der Vorlesungstätigkeit des Bw als Liebhaberei 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 Gesamtrentabilität, der Marktpresenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

Die Aufwendungen des Bw für die Wohnung bzw ab Beginn der Untervermietung für das selbst genutzte Drittel der Wohnung sind daher grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Verluste aus der Untervermietung von 2/3 der Wohnung in A ab Juli 1996:

Betriebseinnahmen müssen betrieblich veranlasst sein, wobei der Begriff der Veranlassung insoweit den gleichen Inhalt hat wie im Bereich der Betriebsausgaben, ein nur mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt. Als Betriebseinnahmen kommen nicht nur alle Erlöse aus betrieblichen Lieferungen und Leistungen, sondern auch aus sogenannten Hilfsgeschäften in Betracht. Solche Hilfsgeschäfte sind zB die Veräußerung von Anlagegütern, die Veräußerung von nicht mehr benötigten Rohstoffen oder die Vermietung von Anlagegütern (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 4 Tz 30).

Ob verschiedene Betätigungen eines Steuerpflichtigen in einer oder mehreren Einheiten entfaltet werden, hängt vom Ausmaß ihrer objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung ab. Eine zur Einheit führende Verflechtung liegt dann vor, wenn die

verlustbringende Tätigkeit ua deshalb in Kauf genommen wird, weil sie sich – wenn zT auch nur indirekt – positiv auf die Betriebsführung der gewinnbringenden Tätigkeit auswirkt bzw sie ihr zB als Nebenbetrieb oder ergänzender Betrieb dient. Ein Herausreißen eines einzelnen unrentablen Betriebszweiges und dessen Beurteilung als Liebhaberei ist zumeist unzulässig. In derartigen Fällen ist ein mittelbarer Zusammenhang zu einer ertragreichen Betätigung ausreichend (*Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 (LVO) Tz 336 f).

Für den Bw ergab sich aus der Untervermietung des Wohnungsteiles im Streitjahr wie auch in den Folgejahren ein Verlust. Es stellt sich daher die Frage des Vorliegens von Liebhaberei; diese liegt jedoch im Ergebnis nicht vor:

Die Aufwendungen für die Wohnung in A waren dem Grunde nach zur Gänze betrieblich (beruflich) veranlasst, sie waren daher (bei gedanklicher Ausblendung der Untervermietung) grundsätzlich zur Gänze als Betriebsausgaben abzugsfähig. Denn der Bw konnte nicht bloß einen Teil der Wohnung, sondern musste zwangsläufig die ganze Wohnung anmieten. Die Größe der Wohnung (ca 70 m²) war nicht unangemessen. Die zur Kostenminimierung getätigte Untervermietung eines Teiles der Wohnung bewirkte im Umfang der Untermietererlöse eine Verringerung der damit verbundenen Kostenbelastung. Es handelt sich bei der Untervermietung der Wohnung in A solcherart um ein Hilfsgeschäft bzw um eine Hilfstätigkeit zur übrigen Tätigkeit des Bw.

Auf Grund dieses Zusammenhanges bzw dieser Verflechtung mit der beruflichen Tätigkeit des Bw ist die Untervermietung daher nicht als eigene Betätigung zu werten. Für diese hat somit auch keine Liebhabereibeurteilung bzw -prüfung und damit kein Herausreißen eines unrentablen „Betriebszweiges“ zu erfolgen.

Allerdings bestimmt 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):

(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).

Das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der streitgegenständlichen Untervermietungs-tätigkeit des Bw in A steht daher Deutschland zu.

Dennoch handelt es sich bei der Untervermietung um eine Hilfstätigkeit bzw ein Hilfsgeschäft zur übrigen Tätigkeit des Bw. Eine Liebhabereibeurteilung dieser Tätigkeit scheidet daher – trotz des für die daraus erzielten Einkünfte bestehenden Besteuerungsrechtes Deutschlands – aus, da die Eigenschaft der Untervermietung als Hilfstätigkeit bzw Hilfsgeschäft weiterhin zu beachten ist. Denn die Ermittlung der Einkünfte in Deutschland hat für die Ermittlung der österreichischen Einkommensteuer nach österreichischem Einkommensteuerrecht zu erfolgen.

Art 15 DBA 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 allerdings mit der Einschränkung, dass die Regelung des Progressionsvorbehaltes dann nicht gilt, wenn es sich bei den befreiten Einkünften um negative Einkünfte (Verluste) handelt. In einem solchen Fall sind derartige Verluste vielmehr unmittelbar bei der Ermittlung des in Österreich steuerpflichtigen Einkommens im Wege des Verlustausgleiches des § 2 Abs 2 EStG zu berücksichtigen, dh sie kürzen bereits die Steuerbemessungsgrundlage. Das DBA Deutschland steht einer Berücksichtigung der in Deutschland erwirtschafteten Verluste bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG und damit der Berechnung der österreichischen Einkommensteuer nicht entgegen (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217; *Hofstätter/Reichel*, EStG § 1 Tz 13 mwN). Dies gilt auch für Verluste iZm der Vermietung einer ausländischen Immobilie (H. *Loukota*, SWI 2001, 466 ff). Die Verluste aus der Untervermietung sind daher bei der Ermittlung des österreichischen Einkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG zu erfassen.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Aufwendungen des Bw für die Wohnung in A steuerlich zur Gänze zu berücksichtigen (abzugsfähig) sind.

Es ergibt sich daher folgende Berechnung der Einkünfte des Bw:

<u>Aufwendungen:</u>	lt Erkl	lt UFS WK	lt UFS 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 (WK: 6.025,46; Rest: BA)	62.805,00	6.025,46	56.779,54
5. Mitgliedsb. etc (UFS: minus nicht anerk. Sp.: 3.332)	7.113,48	3.781,48	
	180.967,35	120.855,8	56.779,5
		1	4
Einnahmen aus sA	215.784,60		
minus BA	56.779,54		
Einkünfte aus sA lt BE	159.005,06		

Die bereits vom Finanzamt vorgenommene Nichtberücksichtigung verschiedener Spenden (zB „Proj. Integrationshaus“) war im Berufungsverfahren nicht strittig. Diese Nichtberücksichtigung bewirkt ein Abweichen des Gesamtbetrages der Einkünfte gegenüber der Erklärung im Ausmaß von 3.332 S.

Im Übrigen erfolgt die Festsetzung unter Berücksichtigung der Aufwendungen laut Erklärung, es werden allerdings von den 62.805 S des Punktes „4. Tagungsgebühren etc“ 6.025,46 S als Werbungskosten und die verbleibenden 56.779,54 S als Betriebsausgaben berücksichtigt. Dies hat jedoch keine Auswirkungen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte bzw auf die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens.

Die Berufung erweist sich somit als berechtigt. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter für 1996 (1 Euro / 1 Schilling)

Wien, am 23. Oktober 2009