

GZ. RV/0328-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 15 am 29. Juni 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Ulrike Schlagenhaufen, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

LN machte im Zuge seiner Einkommensteuererklärung für 2001 u.a. Werbungskosten in Höhe von 44.513,94 S geltend, die in der vorgelegten Einnahmen/Ausgabenrechnung unter dem Titel „Fortschreibung 2001“ wie folgt dargestellt wurden:

„Forschungsaufenthalt an der Widener Library und Andover Library, Harvard, sowie Forschungskontakte an der Yale University und der State University Stony Brook, New York 27.08. – 17.09.2001, Harvard University, Cambridge, Massachusetts; Yale University, New Haven, Connecticut und Stony Brook, New York, USA

Flug	10.430,00
22 Tagesgebühren à S 900	19.800,00
14 Nächtigungen lt. Beleg	9.183,74
7 Nächtigungen à S 702	4.914,00
38 km à S 4,90	186,20 "

Das Finanzamt ersuchte LN mit Schreiben vom 6. November 2002 bezüglich des Forschungsaufenthalts in den USA die berufliche Veranlassung desselben und die einzelnen Tagesabläufe darzustellen, sowie mitzuteilen, ob er von seinem Arbeitgeber Kostenersätze erhalten habe.

Der steuerliche Vertreter von LN bezog zur Anfrage des Finanzamtes mit Schreiben vom 24. Jänner 2003 Stellung und wies eingangs darauf hin, sein Mandant sei Professor an der philosophischen Fakultät der Universität Wien und sei in dieser seiner Eigenschaft verpflichtet zu forschen und zu lehren. LN habe im Rahmen seiner Forschungstätigkeit eine Studienreise in die USA unternommen, um die jüngsten amerikanischen Erscheinungen zu studieren, weil er an dem im Februar 2003 im Verlag Oldenburg als 12. Band der Wiener Reihe erscheinenden Buch „RR“ mitgearbeitet habe. Im Übrigen nehme LN an verschiedenen Tagungsprojekten teil, „wo er ebenfalls auf dem jüngsten Stand der Veröffentlichungen“ stehen müsse.

Die berufliche Veranlassung sei darin zu sehen, dass LN als Universitätsprofessor verpflichtet sei zu forschen und zu lehren und im Rahmen dieser Tätigkeit auch Veröffentlichungen herauszugeben habe.

LN habe intensive Bibliotheksstudien durchgeführt und täglich mehr als acht Stunden in der Bibliothek verbracht. Die wöchentliche Studienzeit habe wesentlich mehr als 40 Stunden betragen. Der Arbeitgeber habe keine Kostenersätze geleistet.

Das Finanzamt erließ am 3. Februar 2003 den Einkommensteuerbescheid für 2001, wobei die im Zusammenhang mit dem Forschungsaufenthalt in den USA geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 44.513,94 S nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass es sich hierbei um eine „Studien- bzw. Fortbildungsreise“ gehandelt habe, für die durch nichts belegt worden sei, dass sie jeglicher Anziehungskraft für Dritte, nicht beruflich einschlägig Orientierte, entbehrt habe. Trotz Aufforderung habe LN keine konkrete, nachvollziehbare Darstellung der einzelnen Tagesabläufe gegeben.

LN erhab gegen diesen Bescheid am 5. März 2003 das Rechtsmittel der Berufung, wobei dargetan wurde, bei der vorliegenden Reise habe es sich nicht um eine „Studienreise“ im üblichen Sinn gehandelt, sondern um eine berufliche Reise zu Universitätsbibliotheken in die USA, die ausschließlich aus beruflichen Gründen, um für die Lehre neue Erkenntnisse nach Österreich zu bringen und Buchprojekte voranzutreiben und abzuschließen, unternommen worden sei.

Aus diesem Grund habe der Bw. die meiste Zeit seines Aufenthaltes in Bibliotheken zugebracht, soweit dies die Öffnungszeiten erlaubt hätten. Wochentags sei er zwischen 10 und 12 Stunden pro Tag in Bibliotheken gewesen. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1990, Zl. 89/14/0106 und Zl. 92/15/0150, das auf eine durchschnittliche Arbeitszeit von 8 Stunden pro Tag abstelle, wurde verwiesen.

Es handle sich im konkreten Fall also nicht um eine Studien- bzw. Fortbildungsreise, sondern um das Aufsuchen von Bibliotheken für Forschungszwecke. Diese Bibliotheken seien gezielt ausgesucht und aufgesucht worden, nicht aber Gegenstand einer Reise gewesen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2003 als unbegründet ab.

Begründend wurde hierin ausgeführt, dass Nachweise für die Berufungsbehauptungen nicht erbracht worden seien. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, eine Abzugsfähigkeit der entsprechenden Ausgaben oder Aufwendungen nur dann gegeben, wenn dieselben für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig seien. Diesbezügliches sei nichts vorgebracht worden, wie überhaupt unter Bedachtnahme auf andere Möglichkeiten nicht erkennbar sei,

dass zur Information über Neuerscheinungen an Fachliteratur und jüngsten Entwicklungen sowie zur persönlichen Kontaktierung von Kollegen eine USA – Reise erforderlich gewesen sei.

Nach Auffassung des Finanzamtes liege somit eine Reise mit Mischprogramm vor, deren Ausgaben auf Grund des bestehenden Aufteilungsverbotes zur Gänze nicht abzugsfähig seien.

Die Bw. stellte am 19. Dezember 2003 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei dargelegt wurde, dass der konkrete Aufenthalt in den USA zu Studienzwecken mit einer Studienreise im herkömmlichen Sinn, an der eine Vielzahl von Personen teilnimmt und die eine weites Spektrum an Programmpunkten erforderlich macht, nicht verglichen werden könne.

Die Durchführung der „Reise“ sei in der Weise erfolgt, dass gezielt jene Bibliotheken an den Universitäten Harvard und Yale sowie an der State University Stony Brook aufgesucht wurden, die für den Forschungszweck notwendig gewesen seien. Durch das Studium in den Bibliotheken sei der Forschungsauftrag erfüllt und die Voraussetzung dafür geschaffen worden, dass das Buch „RR“ herausgegeben werden konnte.

Zum Nachweis, dass die Forschungsaufwendungen notwendig und ausschließlich beruflich veranlasst gewesen seien, werde der Berufung eine Kopie der Inhaltsangabe und der Einleitung des Buches „RR“, herausgegeben von LN, beigelegt. Die Verfassung der Einleitung zu diesem Buch sei ein Resultat der oben genannten Forschungstätigkeiten in den USA. LN habe anlässlich dieses Aufenthaltes viele Fachgespräche mit amerikanischen Kollegen geführt und habe sie auch zu Veröffentlichungen in dem oben genannten Buch gewinnen können.

Dem Vorlageantrag beigelegt ist eine Kopie eines Deckblattes eines von LN herausgegebenen Werkes „RR“, sowie eine Kopie des Inhaltsverzeichnisses dieses Werkes, in dem LN als Verfasser der Einleitung, „RRE“ ausgewiesen ist. Beigelegt ist auch eine Kopie der ersten Seite dieses Beitrages, in dem auf Fußnote 1 darauf hingewiesen wurde, dass diese Einleitung „Resultat meiner Forschungstätigkeit an der Widener Library, Harvard University, Cambridge, Massachusetts, USA im August und September 2001“ gewesen ist.

Der Dekan der Fakultät für Human- und Sozialwissenschaften teilte dem Unabhängigen Finanzsenat am 15. März 2004 über Anfrage mit, dass LN in der Zeit vom 27. August bis 17. September 2001 gem. § 160 Beamten Dienstrechtsgesetz (BDG) für Bibliotheksstudien in den USA unter Beibehaltung der Bezüge (ein sonstiger Kostenersatz sei nicht gewährt worden) freigestellt gewesen sei.

§ 165 Abs. 1 BDG normiere, dass UniversitätsprofessorenInnen „sein/ihr wissenschaftliches Fach in Forschung und Lehre zu vertreten und zu fördern haben. Forschungsaufenthalte im Ausland, Bibliotheksrecherchen an amerikanischen Forschungseinrichtungen seien ein wesentlicher Bestandteil der Wahrung dieser übertragenen Aufgaben und hätten niemals zu ähnlichen Ergebnissen geführt, wären sie von Wien aus betrieben worden. Die geltend gemachten Fortbildungskosten seien gerechtfertigt, zumal sich deren Ergebnisse leicht in der akademischen Lehre wieder finden lassen.“

Die Berufungsbehörde ersuchte LN mit Schreiben vom 4. März 2004 zum Nachweis der an diversen Universitäten in den USA durchgeführten Studien Zeitaufzeichnungen vorzulegen, aus denen insbesondere die Anwesenheit an den jeweiligen Universitäten und die Art der Studien (z.B. welcher Autor war zu welcher Zeit Gegenstand der Bibliotheksstudien), hervorgeht. Bezüglich der persönlichen Kontakte zu ausländischen Kollegen werde ersucht, Name und Adresse derselben anzugeben.

Schließlich wurde um Angabe dahingehend ersucht, Einnahmen in welcher Höhe aus der Herausgabe bzw. Verfassung der Einleitung hinsichtlich des Werkes „RR“ erzielt wurden und ob diese Tätigkeit der Herausgabe von Werken und der Verfassung von Beiträgen mit Gewinnerzielungsabsicht erfolge, d.h. ob in einem überschaubaren Zeitraum ein Überschuss der Einnahmen über die entsprechenden Ausgaben zu erwarten ist. Wann dies der Fall sei, möge bekannt gegeben werden.

Soweit bereits in der Vergangenheit bezogene Einnahmen aus der Herausgabe von Werken und der Verfassung von Beiträgen erzielt worden seien, werde ersucht dies mitzuteilen, wobei bezogen auf das jeweilige Jahr die erzielten Einnahmen und jene Ausgaben, die damit im Zusammenhang stehen, anzugeben wären.

Im Zuge der am 29. Juni 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Verfahrensparteien Einigkeit darüber erzielt die Berufungsfälle LN und HN gemeinsam abzuhandeln, da der Sachverhalt in beiden Fällen deckungsgleich sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw. Dr. Wilhelm Frei legte dem Berufungssenat vorerst einen "vorbereitenden Schriftsatz für die mündliche Verhandlung" vor und teilte nach Befragung durch den Berichterstatter mit, dass seine Mandanten keine Kostenersätze seitens der Verlage erhalten hätten.

Die Finanzamtsvertreterin Mag. Schlagenhaufen führte aus, dass sich das in der Berufung zitierte Erkenntnis mit Studienreise beschäftigt habe. Deshalb habe sie eine Beurteilung anhand dieses Erkenntnisses vorgenommen, demzufolge der private Anteil nicht übergeordnet

sein dürfe. Weiters handle es sich bei den Berufungswerbern um ein Ehepaar, das gemeinsam die strittige USA – Reise unternommen habe. Wiewohl zugestanden werde, dass die beiden Ehegatten im Wesentlichen in gleichen Bereichen tätig seien, seien bei derartigen Reisen an die Nachweispflicht erhöhte Maßstäbe anzulegen.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Dezember 1988, Zl. 88/14/0002 ergebe sich weiters, dass jedenfalls Aufzeichnungen über den Umfang und die Art der beruflichen Tätigkeiten zu führen seien.

Wenn nun eingewendet werde, dass für die Bw. als Universitätsprofessoren keinerlei Zeitbindung gelte, so mag dies für den universitären Bereich maßgeblich sein, nicht aber für die steuerliche Beurteilung. Zudem lägen Auslandsbeziehungen vor, sodass ein erhöhter Maßstab an die Mitwirkung der Bw. gestellt werden müsse.

Mag. Schlagenhaufen wies schließlich darauf hin, dass der Verwaltungsgerichtshof in zwei Erkenntnissen, die allerdings Fälle von Künstlern beträfen, ausgesprochen habe, dass eine Reise, deren Ergebnis Niederschlag in Werken des Künstlers gefunden habe, zu steuerlichen Absetzungen führen kann. Nun sei aber, ungeachtet der Vorlage der Publikationen der Bw. nicht klar erkennbar, dass die besagten Bibliotheksstudien in den dort angeführten Werken ihren Niederschlag gefunden hätten.

Dr. Frei hielt diesen Ausführungen entgegen, aus der Bestätigung des Dekans sei ersichtlich, dass die Forschungsarbeiten seiner Mandanten sehr wohl ihren Niederschlag gefunden hätten. Wer überdies wisse, unter welchen Voraussetzungen Dienstfreistellungen gewährt würden und überdies berücksichtige, dass die USA-Reise nur drei Wochen gedauert hätten, könne ermessen, dass die Zeit für die Durchführung von Bibliotheksstudien sehr kurz gewesen sei. Schließlich habe auch der Dekan bestätigt, dass die Ergebnisse der Forschungsreisen ihren Niederschlag in akademischer Lehre und Publikationen gefunden hätten.

Mag. Schlagenhaufen führte hiezu aus, es sei zu konzedieren, dass eine Dienstfreistellung ein Indiz für die berufliche Bedingtheit der durchgeführten Reise darstelle. Dennoch fordere der Verwaltungsgerichtshof einen konkreten Niederschlag der Ergebnisse einer Reise auf die jeweiligen Werke der Steuerpflichtigen. Eine bloß abstrakte Einwirkung auf Vorlesungen und Ähnliches seien aber nicht ausreichend.

Hiezu replizierte Dr. Frei, entgegen der Auffassung der Finanzamtsvertreterin hätten die Forschungsergebnisse konkret Niederschlag in den Publikationen der Bw. gefunden. Es werde nochmals auf die vorgelegten Ablichtungen betreffend das von LN herausgegebene

philosophische Werk sowie auf die vielfältigen Publikationen von HN in Deutschland hingewiesen.

Der Senat hat erwogen:

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen für die Lebensführung abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. So können die Kosten von Auslandsreisen nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Beruf veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen ist (vgl. VwGH vom 3. Februar 1993, 91/13/0001). Dabei ist hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlich betrieblichen Anlasses ein strenger Maßstab anzulegen, weil bei Auslandsreisen ein Überschneiden mit privaten Interessen besonders naheliegt.

Im Falle von Auslandsreisen einer Rechtsanwältin hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. Dezember 1988, 88/14/0002 ausgesprochen, dass wohl nicht gefordert werden könne, dass die Beschwerdeführerin (Bf.) am Reiseziel ihre gesamte Aktivität beruflichen Zwecken zuwendet, doch dürften die "Privatzeiten" nicht mehr Raum einnehmen als jenen, der während der laufenden Berufungsausübung im Inland als Freizeit zur Verfügung steht. Dies erfordere aber, dass die Bf. für alle Tage während der Reise nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen gehabt hätte, welche Tagesstunden an welchen Tagen beruflichen und welche privaten Zwecken dienten. In dem dem Verwaltungsgerichtshof zur Beurteilung vorgelegten Fall wurden derartige Nachweise nicht erbracht, sodass der Gerichtshof aussprach, eine pauschale Angabe über Arbeitszeiten zwischen sechs und zehn Stunden könne "bei dem an den Nachweis der (nahezu) ausschließlich betrieblichen Veranlassung von Auslandsreisen anzulegenden strengen Maßstab die geforderten konkreten Angaben über die für die beruflichen Tätigkeiten an den einzelnen Arbeitstagen jeweils aufgewendeten Zeiten nicht ersetzen" (VwGH vom 13. Dezember 1988, 88/14/0002).

Dieser im Zuge des genannten Erkenntnisses beurteilte Fall ist vergleichbar mit dem hier vorliegenden, hat doch der LN über die in den USA erfolgten beruflichen Tätigkeiten keinerlei Aufzeichnungen geführt, sondern nur angegeben, an Wochentagen 10 bis 12 Stunden in den Bibliotheken verbracht zu haben, wiewohl er mit ho. Schreiben vom 4. März 2004 ersucht

worden war, zum Nachweis der in den USA an verschiedenen Universitäten durchgeföhrten Studien Zeitaufzeichnungen vorzulegen, aus denen insbesondere die Anwesenheiten an der jeweiligen Universität und die Art der Studien (z.B. welcher Autor war zu welcher Zeit Gegenstand der Bibliotheksstudien) hervorgeht. Gleichermaßen wurde auch dem Ersuchen der Berufungsbehörde, Name und Adresse der kontaktierten ausländischen Kollegen anzugeben, nicht entsprochen.

Dieser Nachweispflicht nachzukommen hätte dem Bw. aber schon deshalb obliegen, weil für die Beurteilung der hier vorliegenden Reise Sachverhaltselemente von Bedeutung sind, die im Ausland ihre Wurzel haben, sodass eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Prüfung der Voraussetzungen bestand (vgl. VwGH vom 16. November 1993, 93/14/0138). Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil die Reise gemeinsam mit der Ehegattin des Bw. erfolgte, was trotz des beruflichen Engagements derselben, eine private Mitveranlassung der Reise geradezu miteinschließt, weshalb schon aus diesem Grund regelmäßige Aufzeichnungen der beruflichen Tätigkeiten unumgänglich gewesen wären.

Die Einwendung des Bw., wonach die durch ihn im Jahr 1993 erfolgte Herausgabe des Buches "RR" sowie die Verfassung der Einleitung zu diesem Ausfluss der 2001 in den USA durchgeföhrten Bibliotheksstudien gewesen seien, wird dem Grunde nach nicht in Abrede gestellt. Dieser Umstand reicht jedoch für die steuerliche Anerkennung der mit dieser Reise im Zusammenhang stehenden Ausgaben nicht aus, da allein entscheidungswesentlich ist, ob die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich veranlasst war (vgl. VwGH vom 13. Dezember 1988, 88/14/0002). Dies nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen war der Bw. jedoch bislang nicht in der Lage.

Die in Rede stehenden Ausgaben sind daher mangels Nachweises ihrer ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung als Ausgaben für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 zu sehen, die auch dann bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige

Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 20, Tz 10).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Juni 2004