

GZ. RV/0189-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L. H. gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 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

Der Berufungswerber ist Beamter und in der Fachabteilung für das Forstwesen als Forstschutzreferent des Landes Steiermark tätig. Im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 beantragte er unter anderem die nunmehr strittigen Aufwändungen für seine Dissertation in Höhe von S 42.883,20 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Dabei handelt es sich ausschließlich um Reisekosten und zwar

Kilometergelder für die Fahrtstrecken zwischen Graz, Wien, Bodensee Gel. und Hohentauern, sowie je nach Reisedauer die dazugehörigen Verpflegungsmehraufwändungen. Als Reisezweck wird "Messgerät holen, Versuchsfläche einrichten+M, Messgerät retour, Bohrkernentnahme" angegeben.

In dem dieses Begehren abweisenden Bescheid führte das Finanzamt begründend aus, dass die Aufwändungen für ein ordentliches Universitätsstudium (Doktoratsstudium) Ausbildungskosten seien und daher nicht als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 abzugsfähig seien und zwar auch dann nicht, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen würden.

In der dagegen eingebrachten Berufung argumentiert der Berufungswerber, dass er sein Studium 1991 beendet habe und seit 1993 beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung im Referat Forstschutz tätig sei. Die Arbeiten für seine Dissertation habe er im Jahr 1995 begonnen. Sein Doktoratsstudium sei keine nach dem Diplomstudium fortgesetzte Ausbildung und stelle für die Ausübung seines Berufes als Forstschutzreferent keine Ausbildungsgrundlage dar. Die Wissensaneignung zur Erlangung des Doktorgrades verbessere seine Kenntnisse und Fähigkeiten in der Ausübung seines bisherigen Berufes und ermögliche gleichzeitig auch eine sinnvolle Karriereentwicklung innerhalb seiner Berufssparte. Es sei verwunderlich, dass die Aufwändungen für seine Dissertation in den Jahren 1996 und 1997 berücksichtigt worden wären.

Vom Dienstgeber des Berufungswerbers wird im Schreiben vom 16.12.1998 bestätigt, dass die wissenschaftliche Arbeit zur Erlangung des Doktorgrades mit dem Thema "Der Einfluss des Forststraßenbaues auf die hydrologischen Verhältnisse und den Zuwachs der Bäume" das Wissen in diesem forstpolitisch wie auch ökologisch sensiblen Bereich deutlich

verbessern würde. Der Berufungswerber verbessere dadurch seine Kenntnisse über mögliche Ursachen von Walderkrankungen bzw. von Krankheitsbildern von Baumkronen. Gleichfalls verbessere ein Doktorat die Karrierechancen innerhalb des Dienstes, da damit eine höhere Qualifikation vorliegen würde.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung ergänzt das Finanzamt im Hinblick darauf, dass die Aufwändungen für die Dissertation in den Jahren 1996 und 1997 als Werbungskosten berücksichtigt worden waren, seine Begründung dahingehend, als die Behörde verpflichtet sei, von einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkannt habe.

Im Vorlageantrag verweist der Berufungswerber darauf, dass die Arbeiten für seine Dissertation im Jahr 1995, also lange nach seinem Dienstantritt beim Land Steiermark und nach Beendigung seines ordentlichen Universitätsstudiums begonnen hätten. Sein Doktoratsstudium sei keine nach dem Diplomstudium fortgesetzte Ausbildung und stelle für die Ausübung seines Berufes als Forstschutzreferent keine Ausbildungsgrundlage dar. Ein Doktorat sei auch nie ein Anstellungserfordernis gewesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach Lehre und Rechtsprechung zu § 16 EStG 1988 zählen Aufwändungen, die der Vorbereitung auf den Beruf dienen (Ausbildungskosten), zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung. Hingegen bilden Fortbildungskosten, die durch die Weiterbildung im erlernten Beruf erwachsen, Werbungskosten (oder Betriebsausgaben). Um berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden bzw. den Beruf besser ausüben zu können (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 1987, ZI. 87/14/0078, vom 17. Jänner 1989, ZI. 86/14/0025, und vom 30. Jänner 1990, ZI. 89/14/0227; Doralt, EStG - Kommentar2, § 16 Tz 220; Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102). Die Kosten eines Hochschulstudiums sind grundsätzlich Ausbildungskosten (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. April 1981, Slg. 5571/F, vom 22. September 1987, ZI. 87/14/0078, vom 17. Jänner 1989, ZI. 86/14/0025, und vom 5. Mai 1992, ZI. 92/14/0013); dies gilt auch für das

nach Abschluss des Diplomstudiums fortgesetzte Doktoratsstudium (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 30. Jänner 1990, Zl. 89/14/0171, und vom 6. November 1990, Zl. 90/14/0219; ebenso - bei entsprechender Rechtslage - BFH 7. August 1967, BStBl. 1967 III 777).

Hat der Steuerpflichtige jedoch ein Hochschulstudium abgeschlossen und übt er einen diesem adäquaten Beruf aus, so können die Kosten eines zweiten Hochschulstudiums Werbungskosten sein, wenn die beiden Wissensgebiete qualifiziert verflochten sind, wie z.B. bei dem an das Studium der Rechtswissenschaften anschließenden Studium der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften (Betriebswirtschaftliche Studienrichtung). Gleiche Überlegungen gelten auch für das nach Abschluss des Diplomstudiums absolvierte Doktoratsstudium. BerufsAusbildung ist grundsätzlich der privaten Lebenssphäre zuzuzählen. Ein Hochschulstudium ist daher, auch wenn es sich um das an das Diplomstudium anschließende Doktoratsstudium auf dem gleichen Studiengebiet handelt, Teil der privaten Lebensgestaltung. Doktoratsstudien, die über das Diplomstudium hinaus der Weiterentwicklung der Befähigung zu selbstständiger wissenschaftlicher Arbeit dienen und die Voraussetzung für die Erwerbung des Doktorgrades bilden (§ 13 Abs. 1 lit. e AHStG), eröffnen ein breites Spektrum von Möglichkeiten wissenschaftlicher Entfaltung, was durch das Thema der Dissertation – Die Auswirkungen des Forststraßenbaues auf die hydrologischen Verhältnisse am Hang und auf den Zuwachs der Bäume – dokumentiert wird. Ein Ausnahmefall, wie ihn die oben zitierte Entscheidung mit der Berufsförderung auf einem anderen Wissensgebiet im Auge hatte, liegt hier nicht vor.

Verwiesen wird weiters auf die Entscheidungspraxis des Verwaltungsgerichtshofes, der in seinem Erkenntnis vom 27.7.1999, Zahl 94/14/0130, ausführt, dass Aufwändungen für ein an das Diplomstudium anschließendes Doktoratsstudium auch bei einem Universitätsassistenten der Berufsausbildung und nicht der Berufsförderung dienen, weil ein Doktoratsstudium nicht speziell auf die Laufbahn eines Universitätsassistenten abgestellt ist. Die den Kosten der Lebensführung zuzurechnenden Aufwändungen für ein Doktoratsstudium werden nicht schon deswegen zu Werbungskosten, weil für die Verlängerung des Dienstvertrages als Universitätsassistent der Erwerb des Doktorats erforderlich ist.

Umsomehr hat gegenständlich unabhängig davon, ob das Doktoratsstudium im Anschluss an das Diplomstudium oder erst später absolviert wurde, die selbe Rechtsansicht zu gelten, da beim Berufungswerber ein Doktorat weder für die Anstellung noch für die weitere berufliche Tätigkeit beim Land Steiermark Voraussetzung war und nicht speziell auf die Laufbahn seiner Tätigkeit als Forstschatzreferent abgestellt ist.

Auch nach der deutschen Judikatur ist es für die steuerliche Behandlung der Aufwändungen unerheblich, ob ein Steuerpflichtiger im Anschluss an das Studium promoviert oder die Promotion nachholt, nachdem er ins Berufsleben getreten ist. Das gilt auch, wenn der Doktortitel Voraussetzung für die Übernahme einer Stelle ist, zB als wissenschaftlicher Assistent oder Hochschullehrer (vgl. Harz – Meeßen – Wolf, ABC Führer Lohnsteuer, Seite 382/2 und die dort umfangreich angeführte Judikatur). Aufwändungen aus Anlass einer Promotion können jedoch Werbungskosten sein, wenn das Promotionsstudium als solches Gegenstand des Dienstverhältnisses ist (BFH 150, 435; BStBl 1987 II, 780). Ein zum Werbungskostenabzug führendes Promotionsdienstverhältnis liegt vor, wenn die Anfertigung der Dissertation ausschließlicher oder wesentlicher Vertragsgegenstand ist (BFH 169, 193; BStBl 1993 II, 115). Nach den Ausführungen des Berufungswerbers in seinem Vorlageantrag stellt das Doktoratsstudium für die Ausübung seines Berufes keine Ausbildungsgrundlage dar und war nie Anstellungserfordernis.

Im Erkenntnis vom 15.2.1983, Zahl 82/14/135, in dem es unter anderem um die Dissertation eines Geografielehrers geht, spricht der VwGH in diesem Zusammenhang aus:

“Dass seine Dissertation im Fach Geografie, in dem er Lehrer an einer höheren Schule ist, für den Beschwerdeführer (auch) als ein “Akt der Berufssicherung” zu werten sein soll, ist eine durch nichts belegte Behauptung der Beschwerde. Ihr steht entgegen, dass der Beschwerdeführer, der sich selbst als “Professor” bezeichnet, in einem Dienstverhältnis zu einem öffentlich rechtlichen Dienstgeber steht. Zur Sicherung und Erhaltung seiner derzeitigen Einnahmen aus diesem Dienstverhältnis ist die Erlangung des akademischen Grades nicht Voraussetzung. Dass sie zur Erwerbung (zusätzlicher, erhöhter) Einnahmen aus diesem Dienstverhältnis führen könnte, hätte der Beschwerdeführer konkret dartun müssen.”

Nicht anders ist der gegenständliche Fall zu beurteilen, da der Berufungswerber sich ebenfalls in einem öffentlich rechtlichen Dienstverhältnis befindet und das Doktoratsstudium keine Voraussetzung für die Erhaltung seiner derzeitigen Einnahmen darstellt. Die Bestätigung seines Vorgesetzten, das Doktorat verbessere die Karrierechancen innerhalb des Dienstes, da damit eine höhere Qualifikation vorliege, ist allgemeiner Natur und ebenfalls nicht geeignet, darzutun, dass der Doktorgrad zur Erwerbung zusätzlicher, höherer Einnahmen führt.

Hinsichtlich der vom Berufungswerber ausgesprochenen Verwunderung darüber, dass das Finanzamt die Aufwändungen für seine Dissertation in den Jahren 1996 und 1997 bei der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt hätte wird auf die in der Berufungsvorentscheidung

des Finanzamtes vom 26.6.2001 diesbezüglich ergangene Begründung verwiesen, wonach eine Behörde verpflichtet ist, von einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung abzugehen, sobald es sein Fehlverhalten erkannt hat.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 23. Juli 2003