



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Merkur Treuhand GmbH, gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend entschieden:

Der Einkommensteuerbescheid 2000 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung betreffend Einkommensteuerbescheid 2001 wird als unbegründet abgewiesen. Dieser 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

Die Bw. ist Rechtsanwältin.

Strittig ist, ob die Fahrtkosten sowie Taggelder und Nächtigungsgebühren betreffend das Dissertationsstudiums in Deutschland als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 anzuerkennen sind:

2000:		
Reisespesen – Recherche in Dresden zu "deutsches Medienrecht"		
Taggelder und Nächtigungsgebühren gem. § 26 Z 4 EStG 1988		
24 Tage/20 Nächte	S 19.344,00	
Fahrtkosten, Fahrtkosten 6000 km a 4,90	S 29.400,00	48.744,00

2001:		
Reisespesen – Recherche in Dresden zu "deutsches Medienrecht"		
Taggelder und Nächtigungsgebühren gem. § 26 Z 4 EStG 1988		
51 Tage/48 Nächte	S 43.218,00	
Fahrtkosten, Fahrtkosten 12.000 km a 4,90	S 58.800,00	102.018,00

Die Bw. wurde aufgefordert, die diesbezüglichen Reisekostenabrechnungen (Aufzeichnungen) nachzureichen.

Die berufungsgegenständlichen Werbungskosten wurden im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2000 gewährt, für das Jahr 2001 wurde diese Aufwendungen im Zuge der Veranlagung vom Finanzamt nicht anerkannt.

Als Begründung führte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2000 Folgendes aus: Da die Bw. trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden, als die Beweismittel vorlägen.

Die Bw. erhob sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 als auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 Berufung und führte als Begründung Folgendes aus:

Die Reisekosten in Zusammenhang mit der Dissertation seien wie folgt zu berücksichtigen:

2000	€ 3.533,20
2001	€ 3.436,10

Die Bw. habe zur Erlangung der Zulassung als Anwältin in Österreich eine ergänzende Prüfung vor der Kammer der Rechtsanwälte abzulegen gehabt, Voraussetzung in Österreich sei aber

auch der entsprechende akademische Grad (Doktorat in D) gewesen. Während sie daher in Deutschland auf Grund ihrer juristischen Ausbildung bereits berechtigt gewesen sei, als Anwältin tätig zu werden, habe sie nun als Grundlage für ihre weitere berufliche Tätigkeit in Österreich ihr Studium in Deutschland mit dem Doktorat abschließen müssen (einen dem Teil "Mag." Vergleichbaren, in Österreich durch die Rechtsanwaltskammer anerkannten akademischen Abschluss gäbe es in Deutschland nicht).

Die Bw. habe zum Thema "Deutsches Medienrecht" dissertiert und müsse daher in der Ausarbeitung größtenteils auf in Österreich – auch via Internet – nicht verfügbares Material zurückgreifen.

Folgende nachgewiesene Fahrten nach Dresden seien daher für 2000 und 2001 anzuerkennen:

2000

3. – 8.2.2000

11. – 16.5.2000

7. – 12.9.2000

7. – 12.12.2000

d.s. 24 Tage a € 35,30 und 20 Nächte a € 27,90 d.s. € 1.397,20

sowie 750 km * 2 * 4 * € 0,356 d.s. € 2.136,--

insgesamt € 3.533,20

2001

9. – 15.7.2001

1. – 14.10.2001

5. – 18.11.2001

3. – 9.12.2001

d.s. 38 Tage a € 35,30 und 25 Nächte a € 27,90 d.s. € 2.038,90

sowie 750 km * 2 * 4 * € d.s. € 1.397,20

insgesamt sohin € 3.436,10

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung (hinsichtlich 2000 wurde der Einkommensteuerbescheid abgeändert; hinsichtlich 2001 wurde die Berufung abgewiesen) mit folgender Begründung:

Die Erledigung weiche vom Begehren aus folgenden Gründen ab:

Geltend gemacht würden Reisekosten im Zusammenhang mit der Dissertation als Werbungskosten werden, da lt. Berufungsausführungen das Doktorat für die weitere berufliche Tätigkeit in Österreich Voraussetzung gewesen sei.

Werbungskosten seien gem. § 16 EStG 1988 Aufwendungen zur Erhaltung, Erwerbung und Sicherung der Einnahmen. Hinsichtlich Aus- und Fortbildungskosten fänden sich die entsprechenden gesetzlichen Regelungen in § 16 Abs. 1 Z 10 EStG.

Danach seien Werbungskosten auch Aus- und Fortbildungskosten im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Fortbildungskosten dienten dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Keine Werbungskosten stellten Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium dar.

Kosten für ein Doktoratsstudium seien grundsätzlich in den berufsgegenständlichen Jahren nicht als Werbungskosten anzuerkennen (§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988).

Abgesehen davon jedoch sei die Bw. von 12.9.2000 bis 15.9.2003 in Österreich als niedergelassene europäische Rechtsanwältin in der "Liste der niedergelassenen europäischen Rechtsanwälte" eingetragen gewesen. Voraussetzung dafür sei die Eintragung im jeweiligen Herkunftsland. Am 10.2.2004 sei die Bw. in die österreichische Rechtsanwaltsliste übernommen worden. Dafür sei – lt. Auskunft seitens der Rechtsanwalts-Kammer – keine Prüfung bzw. auch kein Doktorat notwendig, und es sei auch keine Prüfung abgelegt worden. Dies stelle eine Folge des Grundsatzes des freien Dienstleistungsverkehrs im Raum der Europäischen Union dar (siehe dazu auch das Bundesgesetz über den freien Dienstleistungsverkehr und die Niederlassungsfreiheit von europäischen Rechtsanwälten in Österreich).

Da die Dissertation somit keine Voraussetzung für die Ausübung der Tätigkeit in Österreich darstelle, stellten die Aufwendungen weder abzugsfähige Aus- oder Fortbildungskosten noch sonstige Werbungskosten dar, und es konnte dem Begehren auch aus diesem Grund nicht entsprochen werden.

Lediglich der Vollständigkeit halber werde festgestellt, dass die geltend gemachten Reisekosten bisher nicht nachgewiesen worden seien.

Die Reisekosten, welche im bekämpften Bescheid 2000 anerkannt worden seien, wären im

Zuge der Berufungsvorentscheidung auszuscheiden.

Die Bw. stellte einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde

II. Instanz und begründete diesen wie folgt:

Richtig sei die Behauptung der Abgabenbehörde I. Instanz, die Bw. wäre "von 12.9.2000 bis 15.9.2003 in Österreich in der "Liste der niedergelassenen europäischen Rechtsanwälte" eingetragen".

Diese Eintragung fuße auf den Regelungen des EuRAG (Europäischen Rechtsanwaltsgesetzes), welches die Richtlinie der Gemeinschaft zur Erleichterung der ständigen Ausübung des Rechtsanwaltsberufes in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Qualifikation erworben worden sei (Rechtsanwalts-Niederlassungsrichtlinien RL 98/5/EG), umsetze. Die Bw. habe die Eintragung als einen möglichen Weg der Ausübung der Rechtsanwaltschaft in Österreich selbstverständlich wahrgenommen, denn nach § 18 EuRAG sei, wer eine mindestens dreijährige, effektive Tätigkeit als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Österreich auf dem Gebiet des österreichischen Rechts einschließlich des Gemeinschaftsrechts nach § 19 EuRAG nachweise, auf Antrag in die Liste der Rechtsanwälte (§ 1 Abs. 1 der Rechtsanwaltsordnung) einzutragen.

Zu beachten sei in diesem Zusammenhang, dass, so lange ein ausländischer Anwalt lediglich in die Liste der niedergelassenen europäischen Rechtsanwälte eingetragen ist, er bzw. sie bestimmten Einschränkungen in der Berufsausübung in Österreich unterliege (§ 13 und 14 EuRAG).

Unabhängig von den oben genannten Voraussetzungen könne ein niedergelassener europäischer Rechtsanwalt aber auch in die Liste der Rechtsanwälte eingetragen werden, wenn er eine Eignungsprüfung mit Erfolg ablege (§ 21 EuRAG).

Die Behauptung der Abgabenbehörde, die Bw. hätte ihren Beruf in Österreich auch ohne Abschluss ihres Studiums abschließen können, sei insoweit richtig, als sie schlussendlich den Weg zum österreichischen Anwalt über die Eintragung als niedergelassener europäischer Anwalt "ausgesessen" habe.

Trotz der formal regulär erfolgten Zulassung in Österreich sei für die Bw. der Abschluss des Doktorstudiums in Deutschland unabdingbare Voraussetzung für ihre berufliche Karriere: Die Bw. habe sich nach deutschem Recht mit Abschluss des II. Staatsexamens bereits im Februar 2000 in Deutschland als Rechtsanwältin eintragen lassen.

Das deutsche Studium endete ohne Verleihung eines dem österreichischen "Magister/Magistra" vergleichbarem Titel, dh. die Bw. sei weiterhin als "schlichte" Frau X anzusprechen gewesen.

Die Anrechnung des II. Staatsexamens auf ein österreichisches Studium der Rechtswissenschaften und die Fortsetzung des Studiums in Österreich mit dem Titel "Mag." wäre mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden gewesen.

Um einen – ihre Qualifikation dokumentierenden – Titel zu erlangen, wäre der Abschluss des Doktoratsstudiums in Deutschland daher die einzige für die Bw. gangbare Variante gewesen. Es brauche wohl nicht betont werden bzw. es zeige eigentlich die Erfahrung des täglichen Lebens, dass gerade im österreichischen Kulturraum der Titel als Nachweis einer akademischen und teilweise auch einer beruflichen Qualifikation und Qualität gelte. Die Bw. müsse seit Beginn ihrer beruflichen Tätigkeit in Österreich die Erfahrung machen, dass die "fehlende" Dokumentation ihres akademischen Abschlusses ihr nicht nur einen Wettbewerbsnachteil im Vergleich zu anderen Kollegen bei der Arbeitssuche, sondern auch erheblichen Erklärungsbedarf, was ihre juristischen Kenntnisse und Fähigkeiten in und bei der Betreuung von Mandanten anbetreffe, verursache. Nicht oft genug müsse die Bw. bzw. auch ihre Arbeitgeber betonen, dass nicht "bloß eine studentische Mitarbeiterin" – ohne Titel - mit einer bestimmten Causa betraut sei, sondern dass – auch ohne die entsprechende akademische Titulierung – die Bw. über das notwendige juristische Wissen, die notwendigen Befugnisse etc. verfüge.

Es sei daher jedenfalls davon auszugehen, dass es sich bei den Kosten des Dissertationsstudiums in Deutschland um Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG, dh. um Kosten zum Erwerb, zur Sicherung und zum Erhalt der Einnahmen handle.

Selbst wenn die Finanzbehörde dieser Argumentation nicht folgen könne, müsse darauf verwiesen werden, dass das Doktoratstudium selbst (losgelöst vom Problem, dass die Bw. vorerst titellos nach Österreich gekommen sei) jedenfalls auch das berufliche Fortkommen der Bw. einerseits im Sinne der Fortbildung ihrer juristischen Qualitäten, sowie andererseits im Sinne der besseren "Vermarktung" ihrer Leistung gefördert habe. Die Bw. habe ihre Dissertation unter dem Titel "Die Gegendarstellung im Spannungsfeld zwischen Persönlichkeitsschutz und Pressefreiheit" zum Gebiet Medienrecht verfasst und dabei nicht nur durch das wissenschaftliche Arbeiten mit ihrem "Doktorvater" und in den diversen Dissertantenseminaren, sondern auch durch die damit verbundene Spezialisierung und eingehende Beschäftigung mit dem Medienrecht an sich, "ihre Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf verbessert", so wie es lt. VwGH 22.11.1995, 95/15/0161 für die Einstufung von Ausgaben als "Fortbildungskosten" notwendig sei.

Wenn daher die Argumentation der Finanzbehörde stimmig wäre, dass die Bw. den Beruf der Rechtsanwältin in Österreich ohne Abschluss des Studiums in Deutschland ausüben könnte, so

könnten aber die den Abschluss des Studiums notwendigen und auflaufenden Kosten zwingend keine Ausbildungskosten, dh. Kosten zur Berufsausbildung, sein.

Als Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium, welche lt. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG nicht als Werbungskosten abzugsfähig wären, könnten sie jedoch ebenfalls nicht bezeichnet werden, da es sich – wie auch den Ausführungen der Finanzbehörde zu entnehmen sei – nicht um ein "ordentliches Universitätsstudium im Sinne des § 4 Z 2 des Universitäts-Studiengesetz" handelte.

Die Bw. beantragte daher wie bereits o. a. die Reisekosten im Zusammenhang mit der Dissertation zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 stellen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen (BGBl I 1999/106 ab 2000), keine Werbungskosten dar.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Der letzte Satz dieser Gesetzesstelle lautet: Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen. Diese Gesetzesstelle wurde mit BGBl. I 1999/106 eingeführt und gilt erstmals für das Veranlagungsjahr 2000. Mit dieser Gesetzesbestimmung wurde erstmals explizit die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen sowohl für Aus- als auch für Fortbildungsmaßnahmen geregelt, wobei auch Ausbildungskosten im "verwandten Bereich" abzugsfähig gemacht wurden. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium oder einem Fachhochschulstudium stellten dabei nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH vom 23.5.1996, 95/15/0038) grundsätzlich nicht abzugsfähige Ausbildungskosten dar.

Die Berufung ist daher bereits aus diesem Grund abzuweisen. Ein Hochschulstudium dient in der Regel nicht der Berufsfortbildung, sondern der Berufsausbildung. Das hierbei vermittelte Wissen ist nämlich eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe und dient nicht nur der spezifischen fachlichen Weiterbildung in einem vom Studierenden bereits ausgeübten Beruf (vgl. VwGH 28.10.1993, 90/14/0040; 23.5.1996, 95/15/0038) oder einer damit allenfalls verwandten beruflichen Tätigkeit.

Von der Bw. wurde auch nicht behauptet, dass das Dissertationsstudium in Deutschland für das konkrete berufliche Fortkommen unumgänglich notwendig sei. Im übrigen führt aber der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger im Rahmen seines Berufes im Falle des Erlangens des Dokortitels allenfalls bessere Chancen habe, nicht dazu, dass dem diesbezüglichen Dissertationsstudium nicht der Charakter einer Ausbildungsmaßnahme beizumessen wäre.

Ausgenommen von dieser Rechtsprechung waren die Fälle einer "qualifizierten Verflechtung" eines mit dem Erststudium eng verflochtenen Zweitstudiums. Die weitere Rechtsentwicklung betraf die Öffnung der Aus- und Fortbildungskosten auf "umfassende Umschulungsmaßnahmen" durch das BGBl I 155/2002 und die Absetzbarkeit von Studienbeiträgen für ein ordentliches Universitätsstudium durch das BGBl I 73/2003 (Budgetbegleitgesetz 2003). Angemerkt wird, dass diese "neuen" Bestimmungen in den berufsgegenständlichen Jahren 2000 und 2001 nicht anzuwenden sind.

Der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G 8-10/04, die Worte "oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium" im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig aufgehoben. Das Erkenntnis wurde dem Bundeskanzler am 23. Juli 2004 zugestellt und die Aufhebung dieser Wortfolge im BGBl. I 102/2004 veröffentlicht.

Nach Art. 140 Abs. 5 B-VG tritt die Aufhebung mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt hat. Eine Fristsetzung durch den Verfassungsgerichtshof erfolgte im gegenständlichen Fall nicht, weshalb die Aufhebung der in Rede stehenden Wortfolge mit Ablauf des 4. August 2004 in Kraft tritt.

Nach Art. 140 Abs. 7 B-VG ist das Gesetz jedoch auf (mit Ausnahme des Anlassfalles) alle vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem Erkenntnis Anderes ausspricht. Ein Ausspruch betreffend eine rückwirkende Nichtanwendbarkeit der verfassungswidrigen Wortfolge des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 106/1999 ist im gegenständlichen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes nicht erfolgt.

Hieraus ergibt sich für den vorliegenden Berufsfall, dass § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 106/1999 nur dann nicht anwendbar wäre, wenn der vorliegende Fall als Anlassfall anzusehen wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall. Als Anlassfall gilt nämlich nur jener Fall, anlässlich dessen "das Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes bereits tatsächlich eingeleitet worden" war. Diesem Anlassfall im engeren Sinn sind jene Fälle

gleichzuhalten, die im Zeitpunkt des Beginnes der mündlichen Verhandlung im Gesetzesprüfungsverfahren, oder wenn eine mündliche Verhandlung unterbleibt, des Beginns der nichtöffentlichen Beratung beim Verfassungsgerichtshof bereits anhängig waren.

Da demzufolge kein Anlassfall vorliegt, ist nach Art. 140 Abs. 7 B-VG § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 106/1999 weiterhin anzuwenden. Nach dieser Gesetzesbestimmung sind Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium aber explizit von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen.

Angemerkt wird, dass im § 16 Abs. 1 EStG 1988 nicht explizit auf ein ordentliches Universitätsstudium "im Sinne des § 4 Z 2 des Universitäts-Studiengesetz" Bezug genommen wird. Laut Ansicht des unabhängigen Finanzsenats (UFS) kann daher aus der diesbezüglichen Ausführung der Bw. für das Berufungsbegehren nichts gewonnen werden.

Laut § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (BGBl I 1999/106 ab 2000) stellen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudiums keine Werbungskosten dar.

Aus dem Gesetzeswortlaut sowie aus den EB ist nicht erkennbar, dass ein ordentliches Universitätsstudium der Rechtswissenschaften in Deutschland (also überdies in einem anderen EU-Mitgliedstaat) nicht unter diesen Begriff "ordentliches Universitätsstudium" subsumierbar sein sollte. In den EB zur Regierungsvorlage (1766 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XX. GP) wird ausgeführt, dass die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium (Diplom- und Doktoratstudium) stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähig sind, und zwar auch dann nicht, wenn es sich um ein mit dem Erststudium qualifiziert verflochtenes Zweitstudium handelt (angemerkt wird, dass dies in berufsgegenständlichem Fall nicht vorliegt).

Laut den EB sind nach wie vor nicht abzugsfähig Bildungsmaßnahmen, die allgemeinbildenden Charakter haben (zB AHS-Matura) sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein).

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 BGBl I 1999/106 wurde dem § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Z 7 hinzugefügt. Danach sind ab dem Kalenderjahr 2000 Betriebsausgaben jedenfalls Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Aus – und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung zählten bis zur Novelle des EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2000 Ausbildungskosten – worunter Aufwendungen zur Erlernung eines Berufes zu verstehen sind – zu den nicht abziehbaren Ausgaben für die Lebensführung, und Fortbildungskosten, welche durch die Weiterbildung im erlernten Beruf entstanden sind, zu abzugsfähigen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich aber nur dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Entscheidend für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung ist die Beantwortung der Frage, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen oder der Verbesserung von Fähigkeiten und Kenntnissen in der Ausübung des bisherigen Berufes, sei es auch in einer qualifizierteren (besseren) Stellung. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und Gepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt.

Laut eigenen Angaben der Bw. hat sie als einen möglichen Weg der Ausübung des Rechtsanwaltsberufes in Österreich die Eintragung nach § 18 EuRAG wahrgenommen, wonach bei Erfüllen der geforderten Voraussetzungen auf Antrag die Eintragung in die Liste der Rechtsanwälte erfolge.

Die Bw. räumte selbst ein, dass somit die Bw. den Beruf als Rechtsanwältin in Österreich auch ohne Abschluss des Studiums bzw. ohne Dissertationsstudium in Deutschland ausüben habe können. Der unabhängige Finanzsenat ist in Übereinstimmung mit dieser Tatsache zu der Ansicht gelangt, dass das Doktoratsstudium in Deutschland für die Berufstätigkeit der Bw. als Rechtsanwältin nicht notwendig gewesen ist.

Es ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die geltend gemachten Aufwendungen beruflich, privat oder gemischt veranlasst sind.

Nicht alle Maßnahmen, die für den Beruf förderlich bzw. für das berufliche Fortkommen günstig sind, stellen Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG darstellen. Das Dissertationsstudium der Rechtswissenschaften und daraus resultierend der Dokortitel sind keine Fortbildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 EStG 1988 in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung.

Insgesamt betrachtet mag das Dissertationsstudium für die Bw. und ihre berufliche Tätigkeit wohl förderlich sein, das Dissertations-Studium der Rechtswissenschaften in Deutschland stellt

jedoch weder abzugsfähige Fortbildungskosten noch Ausbildungskosten für den bereits davor ausgeübten Beruf als Rechtsanwältin bzw. für einen dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dar. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass ein Studium bzw. Dissertationsstudium der Rechtswissenschaften (unabhängig davon, ob es in Österreich oder in Deutschland absolviert worden ist) die Basis und damit eine Ausbildungsgrundlage für diverse Berufe (nicht nur den Rechtsanwaltsberuf sowie allfällige damit artverwandte Berufe) darstellt.

Insgesamt ist der unabhängige Finanzsenat der Ansicht, dass in den Berufungsjahren keine Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 id für die Berufungsjahre geltenden Fassung vorliegen, zumal im Gesetz ausdrücklich angeführt wird, dass Kosten im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium keine Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 darstellen. Unter den Begriff ordentliches Universitätsstudium iS dieser Gesetzesstelle ist auch das Dissertationsstudium (der Rechtswissenschaften) in Deutschland, einem EU-Mitgliedsstaat, zu subsumieren.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die Bw. ausführt, dass die Anrechnung des II. Staatsexamens (in Deutschland) auf ein österreichisches Studium der Rechtswissenschaften mit einem für sie zu hohen Aufwand verbunden gewesen sei (wenngleich es auch offensichtlich möglich gewesen wäre).

Weiters wird angemerkt, dass die Fahrtkosten trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde I. Instanz von der Bw. nicht nachgewiesen worden sind.

Die Kosten im Zusammenhang mit dem Dissertationsstudium in Deutschland sind aus den angeführten Gründen nicht als Werbungskosten anzuerkennen (§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 und die dazu ergangenen EB, die bereits oben angeführt worden sind).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 30. Juni 2005