



GZ. RV/0376-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wiener Treuhand- und Wirtschaftsberatungs- GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Zell am See (jetzt: St. Johann Tamsweg Zell am See betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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 hat die Befugnis zur Ausübung der (selbständigen) Tätigkeit eines Ziviltechnikers und erzielt als Angestellter des Zivilingenieurbüros Dr. C. Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Er beantragte in seiner Erklärung auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 den Alleinverdienerabsetzbetrag sowie die Absetzung der Einverleibungsgebühr (ATS 15.000,-) als Mitglied der Kammer der Architekten und Ingenieurskonsulenten für

Oberösterreich und Salzburg und die im Jahr 1999 entrichteten Kammerumlagen der Jahre 1999 (ATS 1.590,- und 2000 (ATS 6.770,-) als Werbungskosten.

Das Finanzamt anerkannte – ohne nähere Begründung – weder die beantragte Absetzung der Aufwendungen als Werbungskosten noch den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht berufen und ausgeführt, dass die Ehegattin seit einigen Jahren (ab 1993) über keinerlei Einkünfte verfüge und es werde daher die "Richtigstellung" des Einkommensteuerbescheides 1999 beantragt.

Das Finanzamt forderte in der Folge den Bw auf die beantragte Absetzung der Werbungskosten im Hinblick auf die berufliche Veranlassung dieser Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit näher zu begründen, die entsprechenden Belege nachzureichen und bekannt zugeben, ob diese Aufwendungen nicht in Verbindung mit einer derzeit nicht ausgeübten selbständigen Tätigkeit stünden.

In Beantwortung dieses Bedenkenvorhaltes führte der Bw unter anderem aus, dass die erhöhte Qualifikation insbesondere in den technischen Berufen eine Grundvoraussetzung für den Erfolg am Arbeitsmarkt sei. Die sich aus diesem Erfordernis ergebenden Kosten, wie die Einverleibungsgebühr und die Kammerumlage, hätten sein berufliches Weiterkommen als Angestellter erforderlich gemacht und es lägen daher abzugsfähige Werbungskosten vor. Diese Aufwendungen seien in "eventu" auch als vorbereitende Betriebsausgabe für eine zukünftige selbständige Tätigkeit zu betrachten. Da das Finanzamt keine Fragen hinsichtlich der Höhe des Einkommens seiner Gattin gestellt habe, gehe er davon aus, dass seinem Antrag auf Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages stattgegeben werde.

Die Abgabenbehörde erster Instanz gab der Berufung insoweit Folge, als es den Alleinverdienerabsetzbetrag gewährte nicht jedoch die beantragte Absetzung der geltend gemachten Werbungskosten (Einverleibungsgebühr und Kammerumlage). In der Begründung des Bescheides (Berufungsvorentscheidung) führte das Finanzamt unter anderem aus, dass die vom Bw beantragten Aufwendungen in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den Einkünften aus dem Dienstverhältnis stünden, weshalb keine Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 vorlägen. Der gestellte Eventualantrag, dass die geltend gemachten Aufwendungen "vorbereitende Betriebsausgaben für eine zukünftige selbständige Arbeit" seien, könne bei der Beurteilung ob Werbungskosten vorlägen oder nicht keine Berücksichtigung finden. Diesbezüglich sei die Einreichung einer Einkommensteuererklärung erforderlich.

Gegen diesen Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wurde fristgerecht ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung

wurde ausgeführt, dass sowohl die Einverleibungsgebühr als auch die laufende Verpflichtung zur Entrichtung der Mitgliedsbeiträge in einen unmittelbaren Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit als Angestellter des Zivilingenieurbüros Dr. C. stehen würden, da er die Funktion eines technischen Büroleiters ausübe. Zur Erzielung seiner Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit sei diese Berufsqualifikation nicht nur förderlich, sondern im Kontakt mit anderen Berufsangehörigen sowie Professionisten in den meisten Bauvorhaben de facto eine Voraussetzung. Die berufungsgegenständlichen Werbungskosten würden daher unmittelbar der Förderung der Förderung seiner Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit dienen, welche ohne diese Qualifikation und die damit verbundene Ausbildung nicht bzw. nicht in der gegebenen Höhe angefallen wären.

Es werde in "eventu" beantragt die angefallenen Ausgaben als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Vorbereitung einer zukünftigen selbständigen Tätigkeit anzuerkennen, da dort unmittelbar das Erfordernis zur Erlangung der Berufsbefugnis auf Grund gesetzlicher Bestimmungen gegeben sei. Es werde daher eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 gelegt.

Auf Grund der Vorbringen des Bw in Verbindung mit der behaupteten Vorbereitung einer zukünftigen selbständigen Tätigkeit wurde der Bw mit Bedenkenvorhalt vom 11. Juni 2001 aufgefordert, eine schriftliche Stellungnahme zur behaupteten Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit abzugeben. Betriebsausgaben lägen nämlich nur dann vor, wenn der Bw eine zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung nachweisen könne. Für das Finanzamt seien (eventuell gesetzte) Maßnahmen auch nach Ablauf von ca. eineinhalb Jahren nicht erkennbar. Erkennbar sei nur, dass im November und Dezember 1999 die streitgegenständlichen Aufwendungen getätigt worden seien aber eine Betriebseröffnung habe bis Juni 2001 noch nicht statt gefunden. Außerdem werde der Bw ersucht seine Behauptung, dass "die Kammermitgliedschaft – sofern seine Berufsbefugnis ruhen sollte - eine Voraussetzung für die meisten Bauvorhaben sei" durch entsprechende Nachweise zu belegen.

In seiner Stellungnahme führte der Bw aus, dass seine Befugnis als Ziviltechniker noch ruhe. Er möchte aber nochmals auf die berufliche Veranlassung seiner Kammermitgliedschaft eingehen. In den letzten Jahren könne bei der Vergabe von Planungsleistungen festgestellt werden, dass diese öffentlich ausgeschrieben werden, wobei als Vergabekriterium nicht nur die fachliche Qualifikation sondern vor allem auch die Redundanz (*"Überladung, Überfluss", Duden, Die deutsche Rechtschreibung²², Band I, Juli 2000*), der Teambeteiligten herangezogen werde. Dies bedeute, dass die kurzfristige Ersetzbarkeit des Projektbeteiligten mitentscheidend für die erfolgreiche Akquisition von Aufträgen sei. Ein Zivilingenieurbüro, wie das Büro Dr. C. sei nur mit aufrechter Befugnis handlungsberechtigt. Der Verlust der Befugnis

aus welchem Grunde immer bedeute, das keinerlei Planungsberechtigung mehr bestehe und alle zu diesem Zeitpunkt bearbeiteten Projekte nicht weiterbearbeitet werden könnten.

Seine ruhende Befugnis könne innerhalb weniger Stunden aktiv gestellt werden und so sei die Sicherheit einer kontinuierlichen Projektbearbeitung durch das Büro Dr. C. sichergestellt. Insbesondere bei größeren und länger andauernden Projekten sei dies bei der Vergabe von Planungsleistungen auch ein Vergabekriterium. Als Beispiele dafür übermittle er in der Anlage Auszüge aus Ausschreibungsunterlagen. Aus beiden Ausschreibungen sei die hohe Qualifikation aber auch die der kurzfristigen Ersetzbarkeit von Schlüsselpositionen innerhalb eines Betriebes zu ersehen. Darüber hinaus sei noch festzuhalten, dass die Höhe seiner Einkünfte wesentlich von seiner Qualifikation abhängen. In diesem Zusammenhang übermittle er einen Auszug aus dem Kollektivvertrag für Angestellte bei Architekten und Ingenieurkonsulenten. Seine gegenüber dem Kollektivvertrag höheren Bezüge seien auch mit der durch seine Kammermitgliedschaft begründeten Werbemöglichkeit für seinen Arbeitgeber begründet. Es werde daher nochmals um Anerkennung der Aufwendungen (Einverleibungsgebühr sowie Kammerumlagen) als Werbungskosten beantragt.

Für die Erledigung der Berufung ist durch bedingte Änderung des Rechtsmittelverfahrens ab 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Salzburg) zuständig. Der Bw wurde von der Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat verständigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist Folgendes festzuhalten:

- Während der Dauer eines privaten Dienstverhältnisses ruht die dem Bw verliehene Befugnis als Ziviltechniker (§ 14 Abs. 4 iVm Abs. 5 des Ziviltechnikergesetzes 1993). Es schließen sich somit die Tätigkeit des Bw als technischer Leiter des Büros Dr. C. im Rahmen eines Dienstverhältnisses (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) und die selbständige Ausübung der ihm verliehenen Befugnis als Ziviltechniker (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) gegenseitig aus.
- Ziviltechniker, deren Befugnis ruht, sind Mitglieder jener Länderkammer in deren örtlichem Wirkungsbereich sie ihren Hauptwohnsitz haben (im gegenständlichen Verfahren ist dies die Länderkammer für Oberösterreich und Salzburg). Die Mitgliedschaft beginnt mit dem Tage der Eidesablegung (§ 5 Abs. 2 und 3 des Ziviltechnikerkammergesetz 1993, iVm § 13 des Ziviltechnikergesetzes 1993).

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988).

Werbungskosten sind Wertabgaben (Geld oder geldwerte Güter), die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (kausaler Werbungskostenbegriff). Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit – im gegenständlichen Verfahren mit einer nichtselbständigen Tätigkeit – stehen sowie
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Allgemein, Tz 2).

Die Berücksichtigung von Aufwendungen als Werbungskosten setzt voraus, dass die getätigten Aufwendungen objektiv in einer unmittelbaren Beziehung zu den Einnahmen aus der betreffenden Einkunftsart – im gegenständlichen Verfahren sind dies die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit – stehen und der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der betreffenden steuerpflichtigen Einnahmen dienen.

Die Prüfung, ob die vom Bw verausgabten Aufwendungen (Einverleibungsgebühr sowie die Kammerumlagen) objektiv mit seiner im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübten Tätigkeit als technischer Leiter des Büros Dr. C ergibt, dass die für die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten geforderte unmittelbare Beziehung mit seinen Einnahmen aus der nicht selbständigen Tätigkeit nicht gegeben ist. Diese Beziehung und damit die berufliche Veranlassung der verausgabten Aufwendungen fehlt deshalb, da die Tätigkeit als Ziviltechniker grundsätzlich nur selbständig (betriebliche Einkunftsquelle, zB Einkünfte aus selbständiger Arbeit) ausgeübt werden kann. Wird die Tätigkeit als Ziviltechniker im Rahmen eines Dienstverhältnisses und damit nicht selbständig – mit Ausnahme von Ziviltechnikern, die als Lehrer an öffentlichen oder mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Lehranstalt tätig sind (§ 14 Abs. 6 Ziviltechnikergesetz 1993) – ausgeübt, so hat dies zwingend die Ruhendstellung der Befugnis zur Ausübung der (selbständigen) Tätigkeit als Ziviltechniker zur Folge. Die mit der Ablegung des Eides verbundene (zwingende) Aufnahme in die Kammer (§ 5 Abs. 2 und 3 des Ziviltechnikerammergesetzes 1993, iVm § 13 Ziviltechnikergesetz 1993) sowie die gesetzlich vorgesehene Ruhendstellung der Befugnis bei Eingehen eines Dienstverhältnisses mit der Verpflichtung eine verringerte Kammerumlage zu entrichten, stehen in keiner direkten Beziehung mit den im Rahmen dieses Dienstverhältnisses erzielten Einkünften als technischer Leiter eines Ziviltechnikerbüros. Technische Leiter eines Ziviltechnikerbüros

können auch weisungsgebundene Personen (Angestellte) sein, die keine Befugnis zur Ausübung der (selbständigen) Tätigkeit als Ziviltechniker haben aber eine besonders verantwortungsreiche bzw. schöpferische Arbeit verrichten sowie bestimmte fachliche Voraussetzungen, wie zB ein ordnungsgemäß abgeschlossenes Hochschulstudium und einer mindestens fünfjährigen Praxis im Fachgebiet aufzuweisen haben. Die Befugnis zur Ausübung der selbständigen Tätigkeit als Ziviltechniker, die auf Grund der nicht selbständigen und im Weisungszusammenhang mit dem Dienstgeber verrichteten Tätigkeit ausgeübt wird und daher ruhen muss, wie dies im gegenständlichen Verfahren zutrifft, ist dafür nicht erforderlich (siehe Einordnung in die Beschäftigungsgruppe 6 des Kollektivvertrages).

Diese vom Bw beantragte Absetzung der Aufwendungen (Einverleibungsgebühr und Umlagen) stehen ursächlich mit einer Tätigkeit in Verbindung, die – abgesehen von der Ausnahme jener Ziviltechnikern, die als Lehrer an öffentlichen oder mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Lehranstalt tätig sind (§ 14 Abs. 6 Ziviltechnikergesetz 1993) – nur selbständig ausgeübt werden kann und sofern sie nicht selbständig ausgeübt wird nicht in einen unmittelbaren Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stehen. Es fehlt daher am objektiven Zusammenhang der verausgabten Aufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Daran vermögen weder die vom Bw bisher vorgebrachten Argumente noch die vorgelegten Kopien (Auszüge aus dem Kollektivvertrag und den Ausschreibungsunterlagen) eine Änderung im Sinne einer Anerkennung dieser Aufwendungen bewirken, da der unmittelbare Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und damit die berufliche Veranlassung für die Verausgabung dieser Aufwendungen nicht gegeben ist.

Die Prüfung, ob diese Aufwendungen subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden, ist daher nicht vorzunehmen, wodurch ein Eingehen auf die Argumente des Bw entbehrlich ist.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 war daher abzuweisen.

Salzburg, 7. Mai 2004