



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder OR Mag. Karin Pitzer, OMR Mathias Skopek und Leopold Pichlbauer über die Berufung des XY., xy,J. vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager, Steuerberatung GmbH, 4400 Steyr, Stelzhamerstr. 1A, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2003 vom 8. März 2005 nach der am 27. November 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	€ 36.877	Einkommensteuer	€ 7.496,61
			Lohnsteuer	- € 12.228,17
			Abgabengutschrift	- € 4.731,56

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Einkommensteuererklärung für 2003 beantragte der Bw. ua folgende Werbungskosten:

- Fachliteratur in Höhe von € 1.206,25;
- Reisekosten in Höhe von € 666,00;
- Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung in Höhe von € 3.083,91 und sonstige Werbungskosten – wie etwa die Betriebsratsumlage - in Höhe von € 321,40.

Mit Ergänzungersuchen vom 13. August 2004 wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, die Belege der geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 5.672,36 vorzulegen, sowie die Seminar-Teilnahmebestätigungen beizubringen.

In Beantwortung des Ergänzungersuchen teilte der steuerliche Vertreter mit Eingabe vom 22. September 2004 mit, dass der Bw. zur Zeit in den Vereinigten Staaten ein Studium absolvieren würde. Beigelegt seien die zur Verfügung stehenden Unterlagen in Kopie.

Das Finanzamt hat den Einkommensteuerbescheid 2003 am 8. März 2005 erlassen, dabei wurden Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 1.683,45 anerkannt.

Gegen diesen Bescheid brachte der steuerliche Vertreter das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

„Ich absolviere derzeit ein berufsweiterbildendes Studium, Master of Business Administration (MBA) an der Columbia University in New York.

Da ich in der Kraftfahrzeugindustrie beruflich tätig bin, ist es für mich unumgänglich internationale KFZ-Ausstellungen zu besuchen. Diese Aufwendungen haben daher keinen ursächlichen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG sondern ausschließlich berufliche Gründe. Der Besuch einer Automobilmesse dient auch nicht der Befriedigung privater Bedürfnisse iSd. RZ 226 der Lohnsteuerrichtlinien (LStRL). Dieser Besuch des internationalen Automobilsalons ist im Sinne der RZ 224 LStRL notwendig, um die Neuentwicklungen am Markt und Entwicklungstendenzen ausfindig zu machen.

Des weiteren wurden im Einkommensteuerbescheid 2003 die nachträglich geltend gemachten Werbungskosten (vgl. „Ersuchen um Ergänzung bzgl. ANV 2003“), eingereicht beim Finanzamt Steyr am 09.09.2004, im Zusammenhang mit den Studienbeiträgen iHv. € 15.951,49 nicht berücksichtigt. Für diese Werbungskosten wurden die Zahlungs-bestätigungen beigelegt.

Da dieses Studium im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit steht und gem. RZ 361 LStRL als abzugsfähige Aufwendung behandelt wird, ersuche ich diese Aufwendungen ebenfalls zu berücksichtigen.“

Mit einem weiteren Ergänzungersuchen vom 8. August 2005 wurde der Bw. aufgefordert folgende Ergänzungspunkte zu beantworten und nachzuweisen:

„1. Gab es vom Arbeitgeber zu den Kosten für den Besuch der IAA Ersätze (Km-Gelder, Flugkosten, Taggelder, Zurverfügungstellung eines Dienstfahrzeuges, Mitfahrgelegenheit)?

MBA-Studium:

2. Wann war der Studienbeginn? Eine Studienbestätigung möge vorgelegt werden.

3. Warum wird das MBA-Studium nicht in Österreich absolviert?

4. Zahlungsbestätigung über die Studienbeiträge von € 15.951,49 (Die in der Berufungsschrift erwähnte Eingabe vom 9.9.2004 langte beim Finanzamt Steyr nicht ein!).

5. Der behauptete Zusammenhang des MBA-Studiums mit der konkret ausgeübten Tätigkeit möge dargelegt und durch eine entsprechende Bestätigung des Arbeitgebers nachgewiesen werden.“

Die Berufung wurde mit **Berufungsvorentscheidung** vom 6. September 2005 abgewiesen.

In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die mit Schreiben vom 8. August 2005 abverlangten Unterlagen nicht beigebracht worden seien.

In der Folge beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Ergänzend wurde festgehalten, dass im Berufungszeitraum ein berufsweiterbildendes Studium (MBA) an der Columbia University in New York absolviert worden sei. Die daraus resultierenden Werbungskosten hätten ausschließlich berufliche Gründe. Die geforderten Bestätigungen könnten erst zu einem späteren Zeitpunkt nachgebracht werden, da der Bw. sich noch in den USA befinden würde. Die Zahlungsbestätigungen für die Studiengebühren seien gemeinsam mit dem Schreiben bzgl. des Ersuchen um Ergänzung betreffend der Arbeitnehmerveranlagung 2003 am 9. September 2004 abgegeben worden. Im übrigen werde auf die Berufungsausführung und Berufungsergänzung verwiesen.

Mit **Vorhalt** vom 16. Juli 2007 wurde der Bw. von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates nochmals ersucht zu den strittigen Punkten – Besuch der IAA in Frankfurt sowie zum MBA-Studium in Amerika - und seiner ausgeübten Tätigkeit Stellung zu nehmen.

Weiters wurde der Bw. nochmals aufgefordert, da das Schreiben vom 9. September 2004 nicht aktenkundig sei, alle Unterlagen und Belege hinischtlich des MBA-Studiums vorzulegen.

Mit E-Mail vom 25. Juli 2007 ersuchte der steuerliche Vertreter um Fristerstreckung bis zum 1. September 2007 zur Beantwortung des Vorhalts.

Da wiederum keine Beantwortung des Vorhalts erfolgte, gab der steuerlichen Vertreter telefonisch am 10. September 2007 nochmalig auf die Frage, wann mit einer Vorhaltsbeantwortung zu rechnen sei, an, dass es sehr schwierig sei mit dem Bw. Kontakt aufzunehmen, da er sehr viel im Ausland unterwegs sei. Derzeit befindet er sich in Polen. Über seine Eltern sei mit dem Bw. per E-Mail nunmehr eine Kontaktaufnahme erfolgt. Eine Antwort seitens des Bw. stehe noch aus. Eine Frist von 14 Tagen zur Beantwortung des Vorhalts und zur Vorlage von Unterlagen werde benötigt.

Von seiten der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates wurde diese gewährt.

Aus dem der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters – eingelangt am 3. Oktober 2007 beim unabhängigen Finanzsenat - beiliegendem Schreiben vom 7. September 2007 des Bw. geht Folgendes hervor:

„1) a) Die IAA in Frankfurt ist die größte Automobilmesse der Welt. Diese Messe bietet einem Mitarbeiter eines Automobilherstellers die beste Gelegenheit, um sich einen Überblick über Neuentwicklungen in der Fahrzeugbranche zu verschaffen. Der Besuch ist daher unerlässlich für jemandem, der auf dem letzten Stand der Technik bleiben will.

1b) Ich habe die Tageskarte von einem Mitarbeiter einer Zulieferfirma geschenkt bekommen. Alle anderen Kosten im Zusammenhang mit dem Besuch der IAA wurden von mir beglichen.

2a) Ich war im Jahr 2003 Fertigungsplaner für mehrere Produktionslinien bei B. in S..

2b) Beim MBA-Studium handelt es sich um eine postgraduale, wirtschaftliche Weiterbildung.

Nach Absolvierung meines ersten Studiums an der Montanuniversität Leoben habe ich über sechs Jahre in zwei verschiedenen technischen Funktionen bei B. in S. gearbeitet.

Seit Abschluß meines MBA-Studiums arbeite ich im kaufmännischen Bereich als Manager Logistics für den international tätigen Konzern A.M. im Ausland. Eines der wichtigsten Aufnahmekriterien für die Stelle, die ich seither bekleide, war der Abschluß eines MBA-Studiums.

2c) Bei den erwähnten Kosten von € 15.951,49 handelt es sich ausschließlich um Studiengebühren für das erste Semester meines MBA-Studiums. Diese Studiengebühren

mußte ich bereits vor Studienbeginn – also im Jahr 2003 – bezahlen. Die geforderten Belege liegen bei.

2d) Ich war 2004 Vollzeit-Student an der Columbia Business School in New York City, U.S.A und habe keine (neben)berufliche Tätigkeit ausgeübt.“

Mit einem weiteren **Schreiben** – datiert mit 10. Oktober 2007 - wurde der Bw. ersucht folgenden Fragen zu beantworten:

„Im Schreiben vom 7. September 2007 gaben Sie an, dass sie „seit Abschluß des MBA Studiums im kaufmännischen Bereich (Manager Logistics) für einen international tätigen Konzern (A.M.) im Ausland arbeiten“.

1. Sie werden ersucht, durch genaue Schilderung des Arbeitsplatzes eine exakte Beschreibung des Berufsbildes ihres derzeitigen Berufes vorzulegen.
2. Welches Studium haben Sie an der Montanuniversität in Leoben absolviert ?
3. Dass von Ihnen absolvierte postgraduale Studium – Master of Business Administration in New York – ist näher darzustellen bzw. zu erläutern. (Worin lagen die Schwerpunkte, Berufsfeld/Zielpublikum, Zugangsvoraussetzungen, Dauer, Abschluß, etc). Legen Sie bitte Unterlagen, wie zB. Inhaltsübersichten, Lehrpläne, etc bei.
4. Sie werden ersucht, ihre steuerpflichtigen Einnahmen in Österreich für den Zeitraum 2004 bis 2006 im Detail bekanntzugeben. (Bitte genaue Aufgliederung).“

Auf dieses Schreiben antwortete der Bw. mit Eingabe vom 19. Oktober 2007 wie folgt:

„1. Beschreibung meiner Aufgaben als Manager Logistics bei A.M. in Polen:

- Kostenkontrolle und Kostenverantwortung für Versand
- Einführung eines Kostenarten- und Kostenstellenberichts
- Kostenvergleich der Logistikkosten unserer Werke in Mittel- und Osteuropa
- Sicherstellung des Versands
- Umstellung der Zusammenarbeit mit LKW-Spediteuren auf Vertragsbasis
- Einführung von Zielvorgaben
- Erstellung eines Organisationskonzepts
- Umsetzung von Projekten zur Produktivitätssteigerung im internen Transport.

2. Ich habe mein Studium an der Montanuniversität Leoben 1996 als Diplomingenieur des Hüttenwesens (Metallurgie) abgeschlossen. Bei der Fachrichtung meines Studiums handelt es sich um eine Ausbildung, die der Verfahrenstechnik sehr ähnlich ist.

3. Ich habe mein MBA-Studium von Januar 2004 bis Mai 2005 absolviert.

Zulassungsvoraussetzungen sind Qualität der schriftlichen Bewerbung, bisherige berufliche

und universitäre Leistungen, erfolgreich absolvierte Tests (Gmat und Toefl) und Interviews.

Die meisten Absolventen arbeiten für Firmen aus der Finanzindustrie oder für Unternehmensberater. Etwa 20% aller Abgänger sind bei Konsumgüterherstellern, Industriefirmen oder als selbständige Unternehmer tätig.

Ich habe folgende Schwerpunkte im Studium gewählt:
Finanzen und Management.

Untenstehend finden Sie eine Auflistung aller Fächer, die ich belegt habe:

Erstes Semester:

Business Values and Ethics; Corporate Finance; Financial Accounting; Managerial Economics; Managerial Negotiations; Managerial Statistics; Marketing Strategy; Strategy Formulation.

Zweites Semester:

Accounting II — Managerial accounting; Business Values and Ethics II; Capital markets and investments; Decision models; Managing marketing programs; Security Analysis; The global economic environment.

Drittes Semester:

Advanced Corporate Finance; Building Turnarounds that last; Earnings Quality; Financial Markets and the Economy; Strategy Marketing Consulting Skills.

Viertes Semester:

Customers and markets; Entrepreneurial Management; Financial Statement Analysis; International Business Strategy; Retail Leadership; Value Investing.

4. Ich war von Januar 2004 bis Mai 2005 Vollzeitstudent an der Columbia Business School in New York City, U.S.A. und habe in diesem Zeitraum keine (neben)berufliche Tätigkeit ausgeübt.

Seit November 2005 arbeite ich für A.M. in Polen. Ich beziehe neben meinem Einkommen von A.M. keine weiteren Einkommen.“

Diesem Antwortschreiben war eine Bestätigung des Arbeitgebers A.M. , sowie eine Übersicht „MBA Program Schedule“ (in Englisch) beigelegt.

Mit **Schreiben** vom 24. Oktober 2007 wurde der steuerliche Vertreter des Bw. ersucht bekanntzugeben, um welche Einkünfte (selbständige, nichtselbständige) es sich aus der Tätigkeit bei A.M. handelt und wie, wo bzw. in welchem Land diese Einnahmen versteuert werden. Hinsichtlich der Besteuerung seien Nachweise vorzulegen.

Auf dieses Schreiben reagierte der Bw. bzw. steuerliche Vertreter nicht.

Der bisherige Verfahrensstand wurde zwecks Wahrung des Parteiengehörs dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

In der am 27. November 2007 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde ergänzend vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass der Bw. technischer und wirtschaftlicher Manager in einem internationalen Metallkonzern, der für die Autozulieferungsindustrie tätig sei. Es würde hier einmal um das Grundsätzliche gehen, um einen Absolventen einer technischen Universität im Berufsleben, der bei B technische Tätigkeiten übernommen habe. Es sei bekannt, dass ein weiterer Aufstieg nur mit weiteren Qualifikationen möglich sei. Neben perfekten sprachlichen Kenntnisse sei ein wirtschaftliches Zusatzkriterium, sowie beim Handwerksberuf der Werksmeister, der Master of Business Administration. Wenn man die ganzen Großindustriefirmen, angefangen von Energie AG, betrachte, sei mindestens einer in den obersten Etagen, mit einer MBA - Ausbildung. Er könne einige Fälle aufzählen, wo der technische wirtschaftliche MBA es ermöglicht in den Vorstand – zB der Energie AG - zu kommen. Die berufliche Weiterqualifikation sei heutzutage einfach notwendig und gut. Großindustriefirmen würden diese Ausbildungen zum Teil zahlen, dort sei es natürlich betriebliche Ausgabe und auch mit Bildungsprämie belegt. Hier habe es der Steuerpflichtige selbst bezahlt, eben weil er gewusst habe, oder damit gerechnet habe, dass er aufgrund dieser Zusatzausbildung einen entsprechenden beruflichen weiteren Karriereweg vor sich haben werde. Es gäbe auch in Österreich MBA-Studien, angeblich auch in Englisch nur dieses sei doch immer ein zweischneidiges Ding, weil doch die Studenten überwiegend österreichische oder deutschsprachige seien und ein Studium im Ausland dieser Art einfach weit mehr gewährleisten würde. Und auch bei den österreichischen MBA-Ausbildungen sei ein Auslandseinsatz notwendig. Man müsse auch in Kanada oder den Vereinigten Staaten ein Praktikum absolvieren um dort wirklich mit der Wirtschaft standhalten zu können. Der Bw. habe sich entschlossen diese Sachen direkt in den USA zu machen, weil eben die Chancen größer seien und er habe auch den Erfolg gehabt, weil auch sein beruflicher Werdegang dies gezeigt habe. Ob es jetzt ein Studium sei, dass hier unter die frühere Ausnahmebestimmung fallen würde sei eine reine Rechtsfrage. Ein Weiterbildungslehrgang wie ein MBA sei kein Studium, der ein Grundriss darstelle, sondern eine mitgeteilte Qualifizierung. Zu bedenken sei auch, dass jeder Steuerpflichtige, der für die Bildung sein eigenes Kapital einsetzt, eigentlich in den selben Genuss kommen soll, wie es Unternehmer haben, wenn sie für ihre Mitarbeiterausbildung bezahlen und dort investieren.

Auf die Frage des Vorsitzenden, mit welcher Veranlassung der Bw. dieses Studium begonnen habe, gab der steuerliche Vertreter an, dass ein beruflicher Aufstieg nur mit einer weiteren Qualifikation möglich sei. Als reiner Techniker stehe man irgendwo an. Bei Technik mit

Wirtschaft oder juristischen Ausbildungen und Weiterbildungen gäbe es eben größere Chancen. Soweit er wisse, sei es so, wenn man sich von der Firma einen Teil bezahlen lasse, gäbe es eine Verpflichtung eine bestimmte Zeit in einem bestimmten Land für dieses Unternehmen zu verbringen. Wenn es der Mitarbeiter selbst bezahle, gäbe es diese eingeschränkte Möglichkeit natürlich nicht. Sonst sei er wirklich von B total leitbar oder müsse diese Kosten bei vorzeitigem Wechsel zurückzahlen und so habe er die Möglichkeit selbst am Markt tätig zu sein. Hier gehe es nur um den eigenen Kostenanteil. Wenn man diesen dann selbst trage, sei man freier zu disponieren. Es sei auch bekannt, dass B sehr viele Mitarbeiter, die jahrelang in anderen Konzernen tätig gewesen seien wieder zurückholte um Know-How und Informationen von anderen Betrieben zu erlangen. Es sei auch nicht gesagt, dass der Bw. nicht wieder in ein paar Jahren bei B in München, Österreich oder wo auch immer arbeiten werde. Aufgrund seiner doch österreichischen Herkunft und Mentalität werde er sich sicher nicht ewig in Polen niederlassen, sondern hier wieder Kontakte haben und es würde auch schon mehrere Kontakte aus Österreich geben, dass er wieder Tendenzen habe in unser Gebiet zu ziehen und da würde natürlich B wieder sicher an vorderster Stelle stehen. Ergänzend werde noch angeführt, dass die Anmeldungen ja weit vor dem Auflösen des Dienstverhältnisses gewesen seien. Es war ja so, dass es immer noch Diskussionen gegeben habe, wieweit sich B beteiligen würde und es habe sich erst in der Endphase herauskristallisiert, dass er den MBA als eigene Berechnung durchführen werde. Auf die Frage des Besitzers, dass es praktisch eine Änderung seines Berufsbildes gewesen sei, weil der Bw. doch mehr in den kaufmännischen Bereich gegangen sei und das MBA-Studium in Amerika absolviert habe gab der steuerliche Vertreter an, dass das Zertifikat vorhanden sein müsste. Der MBA sei eine Zusatzqualifikation, wie zum Beispiel vom Facharbeiter zum Meister oder Meister zum Werkmeister, Hier sei eine zusätzliche Qualifikation natürlich gegeben und vorwiegend auch im sprachlichen sowie auch im wirtschaftlichen Bereich. Eigentlich müsste man stolz sein, dass es Österreicher von sich aus machen, hier in die Bildung zu investieren und international tätig zu sein. Man brauche nur Argumente hören, für die Bildung werde zu wenig gemacht, hier sei einer der selbst sage, dass er in diese Ausbildung investiert, da er weiß, dass sein Einkommen sich dann entsprechend verbessern werde. Die Kosten für das MBA-Studium seien sowohl in Österreich als auch in Amerika gleich hoch, zumal es in Österreich auch nicht staatlich unterstützt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind die Kosten für das MBA-Studium in Höhe von € 15.591,49 und für die IAA in Frankfurt in Höhe von € 477,00 (Kilometergeld € 441,36 und Tagesdiät € 35,30).

1) Werbungskosten in Höhe von € 477,00: IAA Besuch in Frankfurt:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Reichel/Zorn führen dazu im Kommentar Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 3 zu § 20 EStG, "Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben § 20" aus:

"Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a sind nichtabzugsfähig die Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Stpfl erfolgen."

Aus dem Gesetzeswortlaut folgt zunächst, dass vorerst festzustellen ist, ob ein Aufwand zu den Kosten der Lebensführung zählt. Sodann ist die Frage zu beantworten, ob jener Aufwand durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl bedingt ist, denn würde es sich um Kosten der Lebenshaltung iS der vorstehenden Tz 2 schlechthin handeln, bedürfte es der Vorschrift des § 20 Abs. 1 Z 2 weiter.

Darüber hinaus erweitert das Gesetz den Kreis der nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit a nichtabzugsfähigen Aufwendungen noch dadurch, dass es den Abzug auch dann nicht zulässt, wenn eine Ausgabe dem Beruf oder der Tätigkeit förderlich ist. Die Schwierigkeit der Abgrenzung gegenüber den betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen, die gemäß § 4 Abs. 4 oder § 16 Abs. 1 Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, ist damit aufgezeigt, wie übrigens auch die Fülle der Rechtsprechung beweist.

Aus der Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes selbst wird nicht allzu häufig eindeutig festgestellt werden können, ob es sich bei dem hiefür getätigten Aufwand um einen solchen für die Lebensführung handelt - als Beispiel sei etwa auf Frack und Abendkleid verwiesen. In der Regel der Fälle wird der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden müssen, wobei auch auf die typische Betrachtungsweise nicht verzichtet werden kann (VwGH vom 18. 11. 1960, ZI 291/60, vom 29. 5. 1973, ZI 1644/72).

Je typischer aber ein Gegenstand zum Bereich der privaten Lebensführung gehört (zB. Waschmaschinen, Kühlschränke, Staubsauger, Fernsehgeräte, Heimcomputer, Stereoanlagen, Nachschlagewerke allgemeinen Inhalts), umso strenger wird die betriebliche oder berufliche Veranlassung geprüft werden müssen, wobei die Grenze zwischen Betriebsausgaben und

Kosten der Lebensführung nicht anders gezogen werden kann als zwischen Werbungskosten und Kosten der Lebensführung (VwGH vom 20. 3. 1964, ZI 2141/62). Damit drängt sich die Frage nach der Zulässigkeit der Aufteilung eines "gemischten" Aufwandes in einen betrieblichen (beruflichen) und einen Privatanteil auf. Bestünden die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit a gezogenen Grenzen nicht, müsste stets eine Aufteilung erfolgen, selbst wenn dies schwierig wäre und keine objektiven Gesichtspunkte für eine zutreffende Aufteilung gefunden werden können. Die wesentliche Bedeutung des § 20 Abs. 1 Z 2 liegt somit in einem **Aufteilungsverbot** (Schimetschek in FJ 5/1977, 65ff; Margreiter in ÖStZ 1/1984, 1 ff), das vor allem dann Bedeutung hat, wenn ein Aufwand dem Beruf oder der Tätigkeit des Stpfli förderlich ist. Denn damit wird im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) verhindert, dass Stpfli. Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb teilweise in den einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen entsprechenden Beruf haben, während andere Stpfli gleichartige Aufwendungen aus dem versteuerten Einkommen decken müssen. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass, wenn einmal eine der Lebensführung dienende Aufwendung vorliegt, die gleichzeitige Förderung des Berufes nicht beachtet wird (BFH vom 19. 10. 1970, BStBI 1971 II 17, Beschluss des Großen Senates, ferner BFH vom 6. 7. 1989, BStBI 1990 II 49, betr Nichtanerkennung außergewöhnlich hoher Aufwendungen für bürgerliche Kleidung und Kosmetika einer Schauspielerin und Fernsehsprecherin mangels objektiv nachprüfbarer Abgrenzungsmerkmale). Freilich hat die Rechtsprechung schon des ehemaligen RFH dem Aufteilungsverbot keine absolute Gültigkeit verschafft und eine Aufteilung dort zugelassen oder gefordert, wo eine gerechte und der Sachlage entsprechende Aufteilung nach objektiven und leicht nachprüfbar Maßstäben möglich ist und eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung, wenn überhaupt, in nur sehr beschränktem Umfang zu befürchten ist (so auch BFH vom 19. 10. 1970, BStBI 1971 II 17)...“

Laut Rechtsprechung des VwGH (vom 28.10.1998, 93/14/0195 ua) wurde zum Themenkomplex „Fachmessen“ folgendes ausgeführt:

"Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlaßt worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar sind.

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen.

Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung....

Eine Regelung, nach der Aufwendungen der Lebensführung ausschließlich bei jenen steuerpflichtigen Einkünften mindernd berücksichtigt werden, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkunftszielung gegeben ist, verstieße gegen den Gleichheitssatz.

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt...“

Bezogen auf den gegenständlichen Berufungspunkt bedeutet das im Konkreten, dass trotz der vorliegenden beruflichen Mitveranlassung (gemischt veranlasste Ausgaben - entscheidendes Merkmal berufliche Notwendigkeit) die Berufung in diesem Punkt abzuweisen ist, da der Besuch der IAA in Frankfurt für jedermann möglich ist und nicht nur für Angehörige der Berufsgruppe des Bw. sondern unzweifelhaft von allgemeinem Interesse ist.

Wenn der Bw. vorbringt, dass er in der Kraftfahrzeugindustrie beruflich tätig sei und diese Besuche des internationalen Automobilsalons notwendig seien, um die Neuentwicklungen am Markt und Entwicklungstendenzen ausfindig zu machen, so ändert der ins Treffen geführte berufliche Zusammenhang im Grunde der Bestimmung des § 20 Abs.1 Z 2 lit. a EStG 1988 nichts an der Zuordnung der Besuche einer derartigen Ausstellung zum Bereich der Lebensführung, zumal der Bw. selbst auf das allgemeine Interesse an der mit dem Besuch des Automobilsalons gebotenen Information über Neuentwicklungen am Markt und Entwicklungstendenzen hinweist.

Der Vollständigkeit halber ist noch anzumerken, dass der Bw. einen konkreten beruflichen Zusammenhang bzw. die Notwendigkeit in keiner Weise nachgewiesen hat.

Eine Trennung derartiger Kosten in einen privaten bzw. beruflichen Anteil ist aufgrund des Aufteilungsverbotes unzulässig. Derartige Aufwendungen stellen keine Werbungskosten dar, sondern sind als nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 anzusehen .

Somit war in diesem Punkt die Berufung abzuweisen.

2. Master of Business Administration (MBA) in Höhe von € 15.591,49:

In Streit steht, ob die Ausgaben für das MBA Studium an der Columbia University in New York bei einem Fertigungsplaner im technischen Bereich Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind oder nicht.

Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr erstmals anzuwendenden Fassung durch BGBl. I Nr. 155/2002 sind Werbungskosten auch:

"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen. 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. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen."

Fortbildungskosten dienen somit dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient.

Dem gegenüber sind Ausbildungskosten Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine **erstmalige Berufsausübung** oder eine **Berufsausübung in einem anderen Beruf** ermöglichen. (vgl *Hofstätter-Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, Tz 2, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur **konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit** vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlerner Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit.

Besteht ein **Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit** sind auch Aufwendungen für berufsbildende mittlere und höhere Schulen und für Fachhochschulen abzugsfähig.

Während also zwischen Fortbildungskosten und dem ausgeübten Beruf ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, ist ein solcher Zusammenhang zwischen Ausbildungskosten und dem ausgeübten Beruf (von seltenen Ausnahmefällen abgesehen) nicht gegeben. Ausbildungskosten stellten aus diesem Grund bis zur Novelle des EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2000 (StRefG 2000, BGBl I 1999/106) grundsätzlich keine Werbungskosten dar, sondern zählten zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung.

Zu den Ausbildungskosten zählten nach herrschender Auffassung insbesondere Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit dem Besuch Höherer Schulen, von Fachhochschulen, Universitätslehrgängen und postgradualen Studien wie zB. Master of Business Administration.

Im Gegensatz zur Aus- und Fortbildungsmaßnahmen ist es bei **Umschulungsmaßnahmen** nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Bildungsmaßnahme berufstätig ist; der Steuerpflichtige muss aber eine Berufstätigkeit ausgeübt haben.

Die Umschulungsmaßnahme muss auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Abzugsfähig sind Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist; es handelt sich also um vorweggenommene Werbungskosten (*Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16, Tz 203/4/2).

Zusammengefasst bedeutet das folgendes für den gegenständlichen Berufungspunkt:

Nach Absolvierung seines Studiums an der Montanuniversität Leoben in Hüttenwesen (Metallurgie) – das der Verfahrenstechnik ähnlich ist - hat der Bw. über sechs Jahre in zwei verschiedenen technischen Funktionen gearbeitet, wobei er zuletzt im berufsgegenständlichen Jahr als Fertigungsplaner für mehrere Produktionslinien bei B. in S. zuständig war.

Der Bw. hat den postgradualen Master of Business Administration in New York – begonnen Anfang 2004 beendet Mai 2005 - absolviert. Der Schwerpunkt lag im Bereich Finanzen und Management. Dabei wurden Fächer wie zum Beispiel Business Values and Ethics; Corporate Finance; Financial Accounting; Managerial Economics; Managerial Negotiations; Managerial Statistics; Marketing Strategy; Strategy Formulation; Accounting II – Managerial accounting; Business Values and Ethics II; Capital markets and investments; Decision models; Managing marketing programs; Security Analysis; The global economic environment; Advanced Corporate Finance; Building Turnarounds that last; Earnings Quality; Financial Markets and the Economy; Strategy Marketing Consulting Skills; Customers and markets; Financial Statement Analysis; International Business Strategy; Retail Leadership; Value Investing belegt und absolviert.

Seit Abschluss seines MBA-Studiums arbeitet der Bw. im kaufmännischen Bereich für den international tätigen Konzern A.M. in Polen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat unter Berücksichtigung der im Rahmen des postgradualem MBA abzulegenden Prüfungen sowie der belegten Fächern keinen Zweifel, dass zwischen dieser Ausbildung und dem bisher ausgeübten Beruf des Bw. als Fertigungsplaner im Jahr 2003 kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht und die mit der Ausbildung zusammenhängenden Kosten keine "Fortbildungskosten", aber auch keine Ausbildungskosten in einer mit dem ausgeübten Beruf als Fertigungsplaner verwandten beruflichen Tätigkeit darstellen. Der Bw. führte nämlich selbst in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. September 2007 aus, dass „*er über sechs Jahre in zwei verschiedenen technischen Funktionen bei B. gearbeitet habe und es sich beim MBA Studium um eine postgraduale, wirtschaftliche Weiterbildung gehandelt hat, wobei er nunmehr als Manager Logistics, also im kaufmännischen Bereich, tätig ist.*“

Es liegen nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenats vielmehr Kosten für eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor. Dadurch, dass der Bw. den bisher ausgeübten Beruf als Fertigungsplaner im technischen Bereich aufgegeben hat und nunmehr einen völlig anderen Beruf ausübt, nämlich als Manager Logistics im kaufmännischen Bereich in Polen, ist überdies bewiesen, dass die Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes (als den eines Fertigungsplaner im technischen Bereich) abzielte.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass diese Werbungskosten für eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften des Bw. als Fertigungsplaner in technischen Bereich stehen und daher keine Werbungskosten aus dieser Tätigkeit darstellen.

Die in Streit stehenden Kosten sind daher dem Grunde nach als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzuerkennen.

Dabei handelt es sich um vorweggenommene Werbungskosten in Zusammenhang mit einer umfassenden Umschulungsmaßnahme für die Tätigkeit bei der Firma A.M. , die der Bw. nach Abschluss des MBA-Studiums im Jahr 2005 in Polen begonnen hat.

Da diese Werbungskosten in Zusammenhang mit der Tätigkeit in Polen stehen, ist zu prüfen, ob diese bei der Besteuerung bzw bei der Bemessungsgrundlage der österreichischen Einkommensteuer zu berücksichtigen sind.

Gemäß **§ 20 Abs. 2 EStG 1988** dürfen nämlich bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Dem § 20 Abs. 2 EStG 1988 liegt der Gedanke zugrunde, dass bei der Einkunftsvermittlung Aufwendungen nur denjenigen Einnahmen gegenübergestellt werden dürfen, mit denen sie zusammenhängen. Bleiben aber Einnahmen bei der Einkunftsvermittlung außer Ansatz, dann müssen auch die mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben (genauer Aufwendungen) außer Ansatz bleiben und dürfen nicht etwa bei steuerpflichtigen Einnahmen, mit denen sie nicht im Zusammenhang stehen, in Abzug gebracht werden (*Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, Tz 40*).

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 hat zur Vermeidung von Doppelbegünstigungen bzw. von ungerechtfertigten Vorteilen klarstellenden Charakter. Einer fehlenden Steuerpflicht bei Einnahmen steht bei Ausgaben das Abzugsverbot gegenüber. Dabei ist es unerheblich, ob die Einnahmen nach § 3 EStG 1988 steuerfrei, oder nicht steuerpflichtig bzw. nicht steuerbar sind.

Einnahmen, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind, müssen als „nicht steuerpflichtig“ iSd § 20 Abs. 2 EStG 1988 und die damit zusammenhängenden Aufwendungen, als – bei anderen steuerpflichtigen Einnahmen – nicht abzugsfähig angesehen werden (*Quantschnigg/Schuch, aaO., § 20, Tz 41*).

Fehlt somit die Besteuerung der Einnahmen in Österreich, dann steht dem das Abzugsverbot der Ausgaben gegenüber.

Voraussetzung für die Versagung der Abzugsfähigkeit ist ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen:

Bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ist folgendermaßen vorzugehen:

Die Höhe der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte ist nach dem innerstaatlichen Recht zu ermitteln. Dabei sind die vorgesehenen Abzugsbeschränkungen prinzipiell zu berücksichtigen.

Sodann ist auf der Grundlage des Abkommens zu entscheiden, ob und inwieweit der im ersten Schritt ermittelte inländische Besteuerungsanspruch aufrechterhalten werden kann. Der im ersten Schritt innerstaatlich ermittelte und dann abkommenskonform adaptierte Besteuerungsanspruch ist schließlich in einem dritten Schritt nach inländischem Recht durchzusetzen.

Im Rahmen der Verteilungsnormen für unselbständige Arbeit iSd Art 15 OECD-MA, dem auch die zwischen Österreich und Polen abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2.10.1974, BGBI 384/75 sowie vom 13.1.2004, BGBI III 2005/12 folgen, ist die Ausübung der Tätigkeit das maßgebende Kriterium für die Festlegung des Besteuerungsrechtes des Quellenstaates. Art 15 OECD-MA teilt das Besteuerungsrecht für unselbständige Arbeit grundsätzlich dem Wohnsitzstaat zu, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Staat ausgeübt. (*Gassner/Lang/Schuch, Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S 275*). Art 15 OECD-MA weist jenem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Körperliche Tätigkeiten gelten im Anwendungsbereich des Art 15 OECD-MA an jenem Ort als ausgeübt, an dem sich der Arbeitnehmer aufhält (*Gassner/Lang/Schuch, aaO., 287*).

Aus den beiden DBA Österreich - Polen geht hervor:

Art 15 Unselbständige Arbeit (idF vom 2.10.1974, BGBI 384/75):

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige natürliche Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in diesem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- b) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat, und
- c) der Empfänger sich in dem anderen Staat nicht länger als ein Jahr aufhält.

.....

Art. 15 Unselbständige Arbeit (idF vom 13.1.2004, BGBI III 2005/12):

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige natürliche Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen

Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in diesem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Vertragsstaat nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

.....

Art 23 Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:

(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen **in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden**, so nimmt der **erstgenannte Staat**, vorbehaltlich des Abs. 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen **von der Besteuerung** aus; dieser Staat darf bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären...

Entgegen der Methode der Steueranrechnung - wo der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für alle Einkünfte behält -, wird bei der Befreiungsmethode bzw Methode der Quellenzuteilung (Quellenausscheidung) ein sog. Progressionsvorbehalt vereinbart, d.h. der Wohnsitzstaat hat das Recht, auf die ihm zur Versteuerung verbliebenen Einkünfte den Steuersatz des Gesamteinkommens (Welteinkommens) anzuwenden.

Aus Art 23 Abs. 1 geht somit hervor, dass die Befreiungsmethode mit dem sog. Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommt.

Im Ergebnis sind daher die jeweiligen Einkünfte aus der österreichischen Bemessungsgrundlage auszunehmen und **nur für die Frage des Steuersatzes zu berücksichtigen**.

Diese Vorschrift gilt nicht nur für positive, sondern auch für negative Einkünfte und damit auch im Hinblick auf Werbungskosten. Vor diesem Hintergrund gehen Werbungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage der österreichischen Einkommensteuer ein, wenn die vorab entstandenen Werbungskosten mit einer beabsichtigten Tätigkeit im Ausland zusammenhängen (zB. BFH 20.9.2006, I R 59/05).

Unstrittig ist, dass der Bw. im Jahr 2003 als Fertigungsplaner bei den B. tätig war.

Während dieser Zeit unterliegt der Bw. mit seinem Einkünften der österreichischen Einkommensteuer. Er ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Im Jahr 2004 begann er das MBA-Studium in New York, wobei er für dieses Studium im berufungsgegenständlichen Jahr eine Anzahlung für die Studiengebühren in Höhe von € 15.951,49 geleistet hat. Unstrittig ist weiters, dass der Bw. nach Abschluß des MBA-Studiums in New York eine Tätigkeit beim Unternehmen A.M. **in Polen** begonnen hat, und nur aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.

Die im Streitjahr abgeflossenen Werbungskosten sind zu berücksichtigen, da Umschulungskosten zu den Werbungskosten zählen. Es handelt sich bei diesen Ausgaben begrifflich um vorweggenommene Werbungskosten für die Tätigkeit bei A.M. in Polen.

Ergänzend wird noch angemerkt, dass der Bw. im Jahr 2007 diese Tätigkeit in Polen noch immer ausübt.

Unter Berücksichtigung der Art. 15 und Art. 23 DBA Österreich-Polen liegt das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Polen. Gegenteiliges wurde vom Bw. nicht vorgebracht bzw. geht auch aus dem gesamten Akteninhalt nicht hervor.

Die Werbungskosten gehen nicht in die Bemessungsgrundlage der österreichischen Einkommensteuer ein, wenn sie wirtschaftlich mit Einkünften zusammenhängen, die im Anschluß aus einer ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit in Polen erzielt werden sollen. Entscheidend ist, dass mit den Aufwendungen dem Bw. eine Tätigkeit in Polen ermöglicht werden sollte, deren Erträge abkommensrechtlich nur in Polen besteuert werden durften. Der dadurch bestimmte Zusammenhang mit Einkünften, die nicht der österreichischen Besteuerung unterliegen, schließt die Einbeziehung der Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage der österreichischen Einkommensteuer aus (gleichlautend BFH 20.9.2006, I R 59/05).

Die Umschulungskosten in Höhe von € 15.491,45 als vorweggenommene Werbungskosten, sind bei der Berechnung des anzuwendenden Steuersatzes zu berücksichtigen. Dabei handelt

es sich im gegenständlichen Berufungszeitraum um negative polnische Einkünfte, zumal sie im Zusammenhang mit der Tätigkeit bzw. den daraus erzielten Einkünften in Polen (im Jahr 2005) stehen. Positive Einkünfte in Polen hat der Bw. im Jahr 2003 nicht erzielt.

Über den sog. Progressionsvorbehalt kommt den Umschulungskosten somit eine progressionsmindernde Wirkung zu.

Bei der Berechnung des Progressionssteuersatzes ist folgendermaßen vorzugehen:

Im ersten Schritt ist das gesamte progressionswirksame Welteinkommen ohne gemäß §§ 67 und 69 EStG 1988 mit festen Sätzen versteuerte Bezüge unter Einbeziehung von Einkünften zu ermäßigten Steuersätzen zu ermitteln

Im zweiten Schritt wird die auf das Welteinkommen entfallende Einkommensteuer berechnet. Dabei ist § 33 Abs. 10 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Im dritten Schritt wird der Durchschnittsteuersatz nach der Formel „Österreichische Einkommensteuer mal 100 dividiert durch veranlagungspflichtiges Welteinkommen“ ermittelt.

Im vierten Schritt wird die inländische Steuerschuld berechnet. Dabei sind die ausländischen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, eine aliquote Kürzung von Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastung findet nicht statt. Der Durchschnittsteuersatz ist nur auf das im Inland zu versteuernde Einkommen anzuwenden. Der Verlust im Ausland verringert das im Inland zu versteuernde Einkommen.

Da das Besteuerungsrecht an positiven oder negativen Einkünften aus einer Tätigkeit dem Tätigkeitstaat (von Ausnahmen abgesehen, die im gegenständlichen Fall nicht zutreffen) zusteht, verbleiben dem Wohnsitzstaat die Rechte aus dem Progressionsvorbehalt, dh er kann die Steuer von dem ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften nach dem Satz erheben, der dem Gesamteinkommen der steuerpflichtigen Person entspricht (ua. VwGH 6.3.1984, 83/14/0107).

Die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz iHv. € 21.285,51 ergibt sich aus der Differenz Einkommen (lt. Bescheid) in Höhe von € 36.877,00 und vorweggenommene Werbungskosten „= Verlust aus Polen“ in Höhe von € 15.591,49.

Laut beiliegendem Berechnungsblatt ist der so ermittelte Durchschnittsteuersatz von 19,45% auf die inländischen Einkünfte von € 36.877 anzuwenden. Unter Berücksichtigung der Steuer der sonstigen Bezüge in Höhe von € 324,03 und der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von – € 12.228,17 ergibt sich somit für den Bw. eine Gutschrift in Höhe von – € 4.731,56.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Berufung in diesem Punkt zwar abzuweisen, aber gemäß § 289 Abs. 2 BAO zugunsten des Bw. abzuändern, da die Umschulungskosten – entgegen dem Erstbescheid - nicht in die Bemessungsgundlage der Einkommensteuer einzubeziehen waren.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 10. Dezember 2007