

GZ. RV/1406-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. J. S., gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen

Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	293.998,45 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	59.151,86 S -54.330,98 S
Vorauszahlungen				-17.300,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-906,88 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

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

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 machte der Bw. "Kosten im Rahmen der Dissertation am Institut für R." iHv S 74.340,65 als Werbungskosten geltend und legte eine Auflistung von Kosten für Studienreisen sowie für erworbene Fachliteratur bei.

Das Finanzamt verweigerte mit Einkommensteuerbescheid vom 21. September 2001 die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten mit der Begründung, dass Aufwendungen für die Lebensführung , welche die wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch dann nicht abzugsfähig seien, wenn sie zur Förderung des Berufes erfolgten. Nicht berücksichtigt würden daher: S 74.340,00 an Kosten im Rahmen der Dissertation.

Dagegen erhob der Berufungswerber mit Schreiben vom 25. September 2001 Berufung mit folgender Begründung:

Die genannten Aufwendungen für die Dissertation seien **nicht** für die Lebensführung erfolgt. Er sei über seinen Arbeitgeber Dr. K. S. als Forschungsassistent für die C. D. Forschungsgesellschaft tätig, wobei entsprechende Publikationstätigkeit als auch Weiterbildungsmaßnahmen essentiell seien. Dies entspreche den Vorgaben der Statuten der C. D. Forschungsgesellschaft. So sei in § 3 der Statuten, "Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks", festgehalten:

"... Stimulierung des Wissensaustausches und der Kontaktförderung zwischen den CD Laboratorien und den F&E Einrichtungen der industriellen Unternehmen. Dies erfolgt insbesondere durch die Abhaltung wissenschaftlicher Veranstaltungen und die Publikation wissenschaftlicher Arbeiten".

Diese Veröffentlichungen, welche hauptsächlich durch Teilnahme an internationalen Kongressen aber auch durch Beiträge in Fachjournalen erfolgten, seien berufsnotwendig.

Da für den Industriepartner jährliche Schulungen veranstaltet würden, sei auch die Anschaffung von Fachliteratur bzw. die Teilnahme an Weiterbildungsmaßnahmen unumgänglich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2001 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

Die Berufsausbildung sei grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuzählen. Dazu gehöre auch ein Hochschulstudium, auch wenn es sich um das an das Diplomstudium anschließende Doktoratsstudium des gleichen Studiengebietes handle. Die der privaten Lebensphäre zuzuzählenden Kosten eines Doktoratsstudiums würden nicht zu Fortbildungskosten, weil sie in einem besonderen Fall für einen bestimmten Beruf erforderlich sind.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2001 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Die beantragten Werbungskosten dienten zur Sicherung und Erhaltung der laufenden Einnahmen. Der Berufungswerber versuche als Assistent die internationale Reputation der Universität und seines Institutes zu heben. Den beiliegenden Konferenzprogrammen sei zu entnehmen, dass er an diesen Veranstaltungen nicht nur teilgenommen, sondern hierbei selbst Vorträge gehalten habe. Dies stehe nicht im Zusammenhang mit der Dissertation. Hinzu komme, dass eine derartige Vortragstätigkeit nur international und mit bereits vorhandener wissenschaftlicher Anerkennung möglich sei. Ein Teil der Reisekosten sei im Jahr 2001 in Höhe von S 28.170,20 ersetzt und in diesem Jahr in der Steuererklärung auch als Einnahme angeführten worden. Weiters werde gem. § 212 a BAO die Aussetzung der Einhebung mit einem Betrag iHv S 7.529,-- beantragt.

Folgende Unterlagen wurden dem Vorlageantrag beigefügt:

- Tagungsprogramm betreffend IFAC Conference in Bratislava
- Tagungsprogramm APM 2000 in St. Petersburg/Russland
- Beschreibung des Verfahrens "Hydraulic gap control of rolling mills"
- Auszug aus dem "Technical Program" der Konferenz IAS 2000 in Rom
- Schriftverkehr (E-Mail) vom 14. September 2000 mit dem Veranstalter IAS 2000
- Reisekostenabrechnung des Jahres 2000 (Ersätze iHv insgesamt S 28.970,20)

Im Rahmen eines am 16. Dezember 2003 durchgeführten Erörterungstermins wurde mit den Parteien des Berufungsverfahrens die Sach- und Rechtslage ausführlich erörtert und hinsichtlich folgender Punkte Einigkeit erzielt bzw. die Klärung noch offener Fragen zum Sachverhalt vereinbart:

Die geltend gemachten Kosten für Reisen bzw. Kongresse stehen **nicht mit der Dissertation** - wie ursprünglich vom Bw. in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung angeführt - in Zusammenhang, sondern mit den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit (C. D. Labor; Dr. K. S.). Dies wird auch durch die Gewährung von Kostenrefundierungen iHv S 28.970,-- belegt.

Unabhängig davon sind jedoch noch folgende Details zu klären:

1. a) Reise nach Murcia: S 471,-- an Taggeld wird nicht abzugsfähig sein, da dieser Tag (Samstag, 30. September 2000) außerhalb des Programmes (25. bis 29. September 2000) liegt (Rückflug erfolgte am 1.10.2000)
b) Differenz zwischen den in Rechnung gestellten Ersätzen (S 28.970,20) und den tatsächlich im Folgejahr als Zuflüsse erklärten negativen Werbungskosten (S 28.170,20), Differenz somit S 800,--.
2. Der steuerliche Vertreter des Bw. wird (nach tel. Rücksprache mit seinem Klienten noch während laufender Besprechung) weitere Unterlagen, insbesondere betreffend zusätzlich für die Reise nach Rom gewährter Ersätze in den nächsten Tagen übermitteln.
3. Nach Überprüfung dieser Unterlagen und Rücksprache mit dem Finanzamt steht für die Parteien des Berufungsverfahrens gegebenenfalls einer teilweise stattgebenden Berufungsentscheidung, in welcher unter dem Aspekt dieses Lösungsansatzes die geltend gemachten Werbungskosten insoweit Anerkennung finden, nichts entgegen.

Hierbei wurde eine Kopie der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Jänner 2003 des Berufungswerbers an das Finanzamt Bregenz betreffend Beschreibung des Berufsbildes des Berufungswerbers sowie hinsichtlich des Zusammenhangs der Werbungskosten mit den Einkünften vorgelegt. Daraus geht hervor, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers im Jahr 2001 folgende Bereiche umfasste:

- Anwendung und Weiterentwicklung regelungstechnischer Grundlagen
- Transfer wissenschaftlicher Kenntnisse in die Industrie
- Publikationen und Abhaltung wissenschaftlicher Veranstaltungen
- Betreuung von Studenten bei Übungen und Praktika

Der Zusammenhang zwischen Werbungskosten und Einkünften wurde wie folgt dargestellt:

Die Qualität der wissenschaftlichen Arbeit eines C. D. Labors werde nach zwei bzw. fünf Jahren durch einen unabhängigen Gutachter evaluiert. Eine große Rolle spielten dabei die Publikationen. Die Ergebnisse der Forschungstätigkeit des Berufungswerbers seien im Jahr

2000 durch ein anerkanntes Fachjournal ausgezeichnet und deshalb die Laufzeit dieses Forschungslabors um weitere drei Jahre verlängert worden. Die Publikationstätigkeit und der Know-how-Transfer sei aber nur möglich, wenn man durch das Studium von Fachjournalen, Dissertationen und Fachliteratur, sowie der Teilnahme an internationalen Konferenzen auf dem jeweils aktuellsten Stand der Entwicklung sei. Literaturrecherchen seien notwendig, weil bestimmte Dissertationen nicht entlehnbar seien, sondern nur an den entsprechenden Instituten eingesehen werden könnten.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2003 wurden die offen gebliebenen Fragen wie folgt beantwortet:

Bei der Tagung in Murcia sei der Rückflug am Sonntag erfolgt, weil ein Wochenende dazwischen sein müsse, da ansonsten der Flug viel teurer gewesen wäre, was naturgemäß einen Entfall an Steuereinnahmen für den Fiskus gebracht hätte.

Die Reisekostenabrechnung 2000, die 2001 ausbezahlt worden sei, wurde im Jahr 2001 mit S 28.170.20 als Einnahme angesetzt (siehe Steuerbescheid 2001, Arbeitnehmerveranlagung 2001). Tatsächlich seien S 28.970.20 ersetzt worden, weshalb die Werbungskosten um S 800,-- zu kürzen seien. Weiters habe eine Reisekostenrückerstattung für die Tagung in Rom iHv S 24.490.10 stattgefunden.

Die zu berücksichtigenden Werbungskosten seien daher wie folgt zu berechnen:

Werbungskosten 2000 (lt. Erklärung)	ATS 74.340,65
abzüglich Differenz Einnahmen 2001	ATS 800,00
abzüglich Kostenersatz Rom	<u>ATS 24.490,10</u>
Werbungskosten neu	ATS 49.842,55

Weiters teilte der steuerliche Vertreter mit, dass der Berufungswerber darauf verzichtet habe, etwa Taxikosten in Rom und andere Ausgaben anzusetzen, weshalb die Tagessatzkürzung iHv S 471,-- anlässlich der Reise nach Murcia unterbleiben möge.

Der Berufungswerber sei mit der Anerkennung des nunmehr gekürzten Betrages an Werbungskosten iHv S 49.842,55 einverstanden.

Dieser Eingabe wurden folgende Unterlagen beigeschlossen:

- Bestätigung über die Teilnahme an dem einwöchigen NCN Workshop im Murcia samt Übersicht über das Kursprogramm und Teilnahmebestätigung betreffend dieses workshops
- Auszug aus der Forschungsdokumentations - Datenbank der Universität zum Rom-Aufenthalt (CD-Publikation mit ISBN-Nummer)

- Kopie der Auszeichnung zu der in Rom vorgestellten Publikation
- Bestätigung über die Kursgebühr zur Teilnahme am IFAC-Kongress in Bratislava

Nach telefonischer Rücksprache mit dem Finanzamt zeigte sich die Amtspartei mit der Erledigung der Berufung in diesem Sinne (Anerkennung der verminderten Werbungskosten iHv S 49.842,55) einverstanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

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 bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 BGBl I 1999/106 wurde dem § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Z 10 hinzugefügt. Danach sind ab dem Kalenderjahr 2000 Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus-und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Nach § 4 Z 2 Universitätsstudiengesetz, BGBl.Nr. 48/1997 sind ordentliche Studien die Diplomstudien und die Doktoratsstudien. Diplomstudien sind nach § 4 Z 3 UniStG die ordentlichen Studien, die der wissenschaftlichen oder wissenschaftlich-künstlerischen Berufsvorbildung und der Qualifizierung für berufliche Tätigkeiten dienen, welche die Anwendung wissenschaftlicher oder wissenschaftlich-künstlerischer Erkenntnisse und Methoden erfordern. Doktoratsstudien sind die ordentlichen Studien, die der Weiterentwicklung der Befähigung zu selbstständiger wissenschaftlicher Arbeit sowie der Heranbildung und Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses dienen (§ 4 Z 8 UniStG). Zulassungsvoraussetzung für ein Doktoratsstudium der technischen Wissenschaften ist der Abschluss bestimmter ingenieurwissenschaftlichen Diplomstudien.

Nach der im Berufungszeitraum geltenden Rechtslage sind somit unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit Aufwendungen die für ein

ordentliches Hochschulstudium verausgabt werden, nicht abzugsfähig. Die Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium können auch dann nicht als Werbungskosten abgezogen werden, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen. Ebenso nichtabzugsfähig ist ein Zweitstudium in Form eines ordentlichen Universitätsstudiums, auch wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium besteht, das Studium also geeignet ist, nach einem Erststudium den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissensstand auszubauen.

Der Bw. hat zwar in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 "Kosten im Rahmen der Dissertation am Institut für R." iHv S 74.340,65 als Werbungskosten geltend gemacht. Er bzw. dessen steuerlicher Vertreter konnte jedoch im Rahmen einer ergänzenden Sachverhaltsermittlung bzw. des durchgeföhrten Erörterungstermins glaubhaft machen, dass die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht mit seiner Dissertation, sondern mit seinen Einkünften aus nicht selbständiger Tätigkeit für die C. D. Forschungsgesellschaft in Zusammenhang stehen. Dieser Zusammenhang geht u.a. auch eindeutig aus den vom Arbeitgeber für die Reisen gewährten Kostenersätzen hervor. Daher sind die o.a. Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von Kosten für Doktoratsstudien etc. im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden.

Dagegen gelten für die für Studienreisen bzw. Teilnahme an Kongressen geltend gemachten Kosten die allgemeinen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von "Studienreisen":

Der Bw. konnte durch Vorlage der Reise- bzw. Kongressprogramme nachweisen, dass hierfür eine ausschließliche oder nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung gegeben war. Dies gilt auch für die geltend gemachten Kosten für Fachliteratur.

Die nach Durchführung des Erörterungstermins offen gebliebenen Fragen zum Sachverhalt betreffend eines Restbetrages an Taggeld iHv. S 471,-- (Reise nach Murcia), einer Differenz iHv. S 800,-- zwischen in Rechnung gestellten Reisekosten und im Folgejahr aus diesem Titel erklärten negativen Werbungskosten sowie weiterer erhaltener Ersätze für die Reise nach Rom konnten durch die Vorhaltsbeantwortung vom 18. Dezember 2003 geklärt werden. So ist die Tagessatzkürzung iHv S 471,-- wegen der kostengünstigeren Rückflugsmöglichkeit nach dem Wochenende nicht vorzunehmen. Sehr wohl aber war eine Kürzung der Werbungskosten um die o.a. Differenz iHv S 800,-- aus in Rechnung gestellten Reisekosten sowie um den Betrag iHv S 24.490,10 betreffend Reisekostenrückerstattung "Rom" erforderlich, woraus sich ein anzuerkennender Betrag an Werbungskosten iHv S 49.842,55 ergibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 29. Dezember 2003