

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Robert Bauernhofer, Wirtschaftstreuhänder, 1020 Wien, Engerthstraße 257/4/60, vom 31. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes W. vom 18. November 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), die im streitgegenständlichen Jahr ua. als wissenschaftliche Mitarbeiterin tätig war, beantragte die Anerkennung von Aufwendungen (Ausbildungskosten eines Doktoratsstudiums der Volkswirtschaft in I.) in Höhe von € 16.022 als Werbungskosten.

Sie legte ein Schreiben der k. Notenbank vor, in dem diese bestätigte, dass die Bw. eine finanzielle Unterstützung für das Doktoratsprogramm in Volkswirtschaftslehre für den Zeitraum August 1993 bis Juni 1995 erhalten habe. Die Bw. sei in Höhe von US \$ 31.001,88 bei der k. Notenbank verschuldet gewesen und habe diese Schulden im März 2003 gemäß dem Abkommen und der Verordnung für dieses Doktoratsprogramm beglichen.

Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Kosten betreffend das Doktoratsstudium nicht und führte hiezu begründend aus, dass die Kosten eines ordentlichen Universitätsstudiums gemäß § 4 Z. 2 Universitätsstudiengesetz, dazu gehören auch Doktoratsstudien, als Ausbildungskosten gemäß § 16 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien.

In der rechtzeitig eingebrochenen **Berufung** führte die Bw. aus, dass mit Abgabenänderungsgesetz 2004 der generelle Ausschluss von Kosten im Zusammenhang mit dem Besuch eines ordentlichen Universitätsstudiums aufgehoben worden sei. Nunmehr seien diese Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig, da das Studium eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der von der Bw. ausgeübten oder verwandten Tätigkeit darstelle.

Diese neue Regelung gelte ab dem Veranlagungsjahr 2003.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

In einem seitens des unabhängigen Finanzsenats durchgeföhrten **Ermittlungsverfahren** wurde die Bw. aufgefordert darzulegen, inwiefern diese Aufwendungen im Zusammenhang mit der von ihr ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit stünden, ihre Berufausbildung und beruflichen Tätigkeit vor dem Jahre 1996, und ob die diesbezügliche finanzielle Unterstützung in der Art und Weise mit einer österreichischen Studienbeihilfe vergleichbar sei bzw. wofür diese finanziellen Mittel konkret gewährt worden seien.

In der **Vorhaltsbeantwortung** gab die Bw. an, die Aufwendungen seien im Rahmen des Doktoratsstudiums Ausbildungskosten und als Werbungskosten abzugsfähig, da sie mit der ausgeübten Tätigkeit der Bw. im Zusammenhang stünden.

Im Rahmen der Geltendmachung von Werbungskosten gelte wie beim Einnahmen/Ausgabenrechner das Zufluss- bzw. Abflussprinzip. Die Rückzahlungsverpflichtung sei im Jahre 2003 entstanden und sei die Bw. noch im selben Jahr dieser Verpflichtung nachgekommen.

Nach Abschluss des vierjährigen Ökonomiestudiums in B., K., im Jahre 1988, sei die Bw. für die Börse in B. tätig gewesen und habe ein Jahr später in den Bereich Finanzökonomie der k. Notenbank übergewechselt. Im Jahre 1991 habe die Bw. schließlich die ko. Notenbank verlassen, um ein Doktoratsstudium an der Universität in I. zu beginnen. Während des Studiums habe sie sowohl als Universitätsassistentin an der Universität I., als auch fallweise an der Universität C. gearbeitet. Im Jahre 1995 habe die Bw. ihr Doktoratsstudium beendet und sei sie nach Österreich gezogen, wo sie im Herbst 1995 an einem wissenschaftlichen Projekt des Inst. teilgenommen habe.

Die ko. Notenbank habe im Jahre 1993 der Bw. eine finanzielle Unterstützung für das Doktoratsstudium in den U. gewährt, wobei als Bedingung für diese Unterstützung festgelegt worden sei, dass sie nach Beendigung des Studiums eine berufliche Tätigkeit im öffentlichen Sektor in K. wahrzunehmen habe. Für den Fall der Nichtbefolgung dieser Bedingung sei die zur Verfügung gestellte Summe zurückzuzahlen. Diese finanzielle Unterstützung sei ein Darlehen, welches nur nach Erfüllung strenger Auflagen nicht mehr rückzahlbar sei. In Österreich

knüpfte ein Stipendium an Auflagen, wobei bei deren Nichterfüllung keine Zahlungen für die Zukunft gewährt würden. Ein einmal gezahlter Betrag sei in Österreich jedoch nicht zurückzuzahlen. Der Zuschuss der k. Regierung sei demnach nicht mit einem Stipendium aus Österreich vergleichbar.

Nach Abschluss des Doktoratsstudiums habe sich die Bw. für verschiedene ihrer Qualifikation entsprechende Anstellungen in K. beworben, jedoch aufgrund der sich in den neunziger Jahren verschärfenden wirtschaftlichen und politischen Krise mit den Bewerbungen keinen Erfolg gehabt. Zur Sicherung des Lebensunterhaltes habe sie schließlich in Österreich eine berufliche Tätigkeit aufgenommen, allerdings von Österreich aus weiterhin bei verschiedenen öffentlichen Institutionen in K., z.B. bei der k. Notenbank, bei diversen Ministerien, leider vergeblich beworben. Schließlich habe im Jahr 2003 die ko. Notenbank die Unterstützung zurückgefordert und im Falle der Nichtbezahlung mit der Exekution der Eigentumswohnung des Vaters der Bw., der als Bürge für die Bw. aufgetreten sei, in K. gedroht. Daraufhin habe sie sich zur sofortigen Rückzahlung dieser Unterstützung entschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in der für den Berufungsfall geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 180/2004, die erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden ist, lautet: Werbungskosten sind auch:

"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschriften zu berücksichtigen."

Wenn das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung feststellt, das Doktoratsstudium erfolge zur Berufsausbildung, ist dieser Ansicht grundsätzlich zuzustimmen; zumal der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. Juli 1999 zur Zl. 94/14/0130 – allerdings nur zum § 16 Abs. 1 EStG 1988 – ausgesprochen hat, dass Aufwendungen für ein an das Diplomstudium anschließendes Doktoratsstudium zur Berufsausbildung gehören. Mit Wirksamkeit ab der Veranlagung für das Jahr 2000 erfuhr schließlich der § 16 Abs. 1 EStG durch das BGBl. I 1999/106 insoweit eine Änderung, als eine Ziffer 10 angefügt wurde. Diese Bestimmung wurde in weiterer Folge mehrmals geändert und hat nun auf Grund des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I 180/2004 den bereits oben zitierten Wortlaut.

Insoweit nun die Bw. vorbringt, die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 sei mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 geändert worden, herrscht darin Übereinstimmung, auch was den zeitlichen Geltungsbereich der anzuwendenden Regelung betrifft.

Hinsichtlich des Zusammenhangs geltend gemachter Aufwendungen mit der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit ist allerdings ein begründetes Vorbringen nicht erstattet worden. Die Bw. bringt lediglich vor, das Studium stelle eine Aus- bzw. Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der von ihr ausgeübten Tätigkeit dar. Ausführungen darüber, inwiefern diese Aufwendungen im Zusammenhang mit der von ihr ausgeübten Tätigkeit stehen, hat sie jedoch nicht dargelegt. Damit ist aber ein Zusammenhang der geltend gemachten Aufwendungen weder nachgewiesen, noch glaubhaft dargelegt worden und sind demnach die Aufwendungen als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 nicht anzuerkennen.

Wenn die Bw. vorbringt, die Rückzahlungsverpflichtung sei erst im Jahre 2003 entstanden, daher habe sie die Zahlung in diesem Jahr geleistet und auf Grund des Zufluss- und Abflussprinzips sei sie (diese Zahlung) im Jahre 2003 zu berücksichtigen, wird darauf hingewiesen, dass zwar § 19 Abs. 2 EStG – wie die Bw. in zutreffender Weise erkannt hat - auch bei der Geltendmachung von Werbungskosten zur Anwendung gelangt, jedoch für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen von Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Sinne der bereits erwähnten Bestimmung muss ua. ein Zusammenhang mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen gegeben sein. Dieser Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bw. ist weder nachgewiesen, noch glaubhaft gemacht worden und ist somit auch die diesbezügliche Darlehensrückzahlung dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Betreffend die Qualifikation der von der k. Notenbank geleisteten finanziellen Unterstützung, nämlich ob diese ein Darlehen oder eine Studienbeihilfe darstelle, wird nicht näher eingegangen, da eine diesbezügliche Beurteilung für den vorliegenden Berufungsfall nicht entscheidungsrelevant ist.

Wenn die Bw. ausführt, die Bewerbungen hätten auf Grund der wirtschaftlichen und politischen Krise in K. keinen Erfolg gehabt und zur Sicherung ihres Lebensunterhaltes habe sie schließlich in Österreich eine berufliche Tätigkeit aufgenommen, ist darauf hinzuweisen, dass damit ein beruflicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der finanziellen Unterstützung nicht zu erkennen ist. Wenn jedoch in eventu auf die Zwangsläufigkeit der Rückzahlung im Sinne des § 34 EStG 1988 Bezug zu nehmen ist und zur Unterstützung dieser Argumentation auf die drohende Exekution der Eigentumswohnung des Vaters der Bw. hingewiesen werde, sind diese Ausführungen nicht geeignet eine Abzugsfähigkeit nach § 34 EStG 1988 zu begründen. Die Bw. hatte nach eigenen Angaben die Tätigkeit in der k.

Notenbank beendet, um ein Doktoratsstudium zu beginnen. Nun lässt sich aber auf Grund des Akteninhaltes nicht darauf schließen, dass die Bw. gezwungen worden wäre ein Doktoratsstudium zu beginnen. Die Bw. hat vielmehr aus freien Stücken ihre bisherige Tätigkeit bei der k. Notenbank beendet und anschließend ein Doktoratsstudium begonnen. Die Aufwendungen betreffend die finanzielle Unterstützung seitens der k. Notenbank stellen sich somit als Folge einer freiwilligen Handlung der Bw. dar, deren Zahlung jedoch mangels Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 nicht anzuerkennen ist.

Die Berufung war daher aus obigen Erwägungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. April 2005