



GZ. RV/1687-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2000 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2000 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird mit –1.265,74 € festgesetzt.

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 Berufungswerber (Bw.) ist in der Konzernorganisation einer Bank tätig. Er erzielt ferner Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 macht er Werbungskosten in Höhe von 40.116,00 S bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend, da ihm Aufwendungen in Höhe von 33.000,00 S als Kursbeitrag für einen Universitätslehrgang für "Immobilienberatung und Liegenschaftsmanagement", 454,00 Taxikosten, 185,00 S als Beitrag für die Hochschülerschaft Wien, 60,00 S Skriptenkosten, 1.450,00 S für einen Schweißkurs am Polycollege Stöbergasse 11-15, 3.367,00 S an Fachliteratur und 1.600,00 S für EDV Kurse erwachsen sind. Als Berufsbezeichnung wurde *"Berater"* angegeben, die steuerpflichtigen Bezüge aus dieser Tätigkeit betragen 292.336,00 S.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 3.4.2000 anerkannte das Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien als Werbungskosten lediglich den Pauschbetrag in Höhe von 1.800,00 S. Eine Begründung ist nicht ersichtlich.

Mit Schreiben vom 16.4.2000 (beim Finanzamt eingelangt am 19.4.2000) erhob der Bw. Berufung gegen diesen Bescheid mit dem Antrag, die geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Die angeführten Weiterbildungsmaßnahmen wären notwendig für die langfristige Karriereentwicklung im Bankkonzern. In seinem derzeitigen Angestelltenverhältnis in der xxx GmbH (eine 100%ige Tochter der Bank) sei der Bw. zu 100% für die Bank in einer Konzernfunktion tätig (delegierter Mitarbeiter).

In seiner Position sei es notwendig, sich ständig im EDV-Bereich weiterzubilden. Langfristig sei es aber notwendig – um im Konzern aufzusteigen - sich in benachbarten Bereichen (Immobilienbereich- Konzernbaumanagement) weiterzubilden.

Derzeit sei er im Bereich 8895 Konzernorganisation Gesamtbank (siehe Organigramm und Visitenkarte) tätig und strebe einen Wechsel in den Bereich 8886 Konzernbaumanagement (siehe Organigramm) an.

Der Bw. beantrage daher die volle Anerkennung aller Ausgaben für Weiterbildung im Ausmaß von 40.116,00 S für das Kalenderjahr 1999. Ohne diese Weiterbildungsmaßnahme sei seine berufliche Laufbahn langfristig nicht mit Erfolg möglich.

Für die ständige Weiterbildung, die vom Bw. in seinem derzeitigen Tätigkeitsbereich erwartet werde, habe er im Kalenderjahr 1999 folgende Beträge aufgewendet: 1.600,00 S für den Besuch eines Kurses in den Betriebssystemen Unix und NT, 364,00 S für einschlägige Fachliteratur, 1.450,00 S für den Besuch eines Präsentationsseminars an einer Volksbildungsanstalt.

Für die erforderliche Weiterbildung um sein angeführtes Karriereziel zu erreichen (Wechsel in das Konzernbaumanagement) wären folgende Aufwendungen erforderlich gewesen: 33.000,00 für den Universitätslehrgang "Immobilienmanagement" an der TU Wien, 60,00 S für den Erwerb der Videoaufzeichnungen einer Lehrveranstaltung, 454,00 S für die Beförderung von und zu Lehrveranstaltungen an der TU Wien, 723,00 S und 2.280,00 S für einschlägige Fachliteratur, 185,00 S ÖH-Beitrag.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.9.2000 hat das Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk dem Berufungsbegehren teilweise stattgegeben und sich mit der Argumentation des Bw. wie folgt auseinandergesetzt (die Kosten für die ständige Weiterbildung in Höhe von 3.914,00 S wurden als Werbungskosten anerkannt):

"Aufwendungen für die berufliche Fortbildung zählen zu den Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988. Ausbildungskosten zur Erlernung eines Berufes zählen jedoch grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich nur dann, wenn der Steuerpflichtige seine beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen derzeitigen Beruf besser ausüben zu können. Durch den Abschluß des Universitätslehrganges "Immobilienmanagement" an der TU-Wien wird eine Grundlage für eine neue Berufstätigkeit im Konzernbaumanagement geschaffen. Diese Ausbildung steht mit dem derzeitigen Tätigkeitsbereich (EDV) nicht in Zusammenhang. Der Umstand, dass der Abschluß dieser Ausbildung für das berufliche Fortkommen vorteilhaft sein kann, ändert nichts am Vorliegen von Ausbildungskosten. Die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 36.702,00 S stellen somit keine Werbungskosten dar, weshalb die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

Mit Schreiben vom 23.10.2000 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung.

Als Begründung wurde angeführt, dass die angeführten Weiterbildungsmaßnahmen wesentlich und notwendig gewesen wären um die derzeitigen beruflichen Anforderungen zu erfüllen sowie unerlässlich für die langfristige Karriereentwicklung im Konzern der Bank.

In seinem derzeitigen Angestelltenverhältnis in der xxx GmbH (eine 100%ige Tochter der Bank) sei der Bw. zu 100% für die Bank in einer Konzernfunktion tätig (delegierter Mitarbeiter). In dieser Position sei er im SAP Konzern Competence-Center tätig. (Dieses gehöre seit 1.4.2000 in die Abteilung Unternehmenssteuerungssysteme in der DSI).

Als eine Serviceabteilung des gesamten Bankkonzerns sei das Konzern Competence-Center stets bemüht, auf die Bedürfnisse seiner Kunden einzugehen. Gerade die neuen Herausforderungen, die sich dem Konzern stellten, erforderten, dass den Kunden eine möglichst umfassende Leistungspalette geboten werde. Diese gehe auf Grund der vielseitigen Anforderungen selbstverständlich weit über den klassischen IT-Bereich hinaus.

Im Immobilienbereich betreue das Konzern Competence-Center eine umfassende Kundenpalette, von Facility-Management-Unternehmen (z.B: yyy GmbH) bis zu Speziallösungen für die Abbildungen sämtlicher Mietverträge für die entsprechenden Bankfilialen in Österreich. Aus diesen Gründen sei es unerlässlich, Spezialwissen außerhalb des IT-Bereiches - und in diesem Fall im Immobilienbereich - zu haben.

Die Weiterbildungsmaßnahme sei in Abstimmung mit den Vorgesetzten des Bw. ausgewählt und begonnen worden. Ihre Notwendigkeit würden sowohl vom Personalchef der xxx GmbH als auch vom derzeitigen Chef des Konzern Competence-Centers bestätigt werden.

Der Bw. beantrage daher die volle Anerkennung der Ausgaben für Weiterbildung im Ausmaß von 40.116,00 S für das Kalenderjahr 1999, denn ohne diese Weiterbildungsmaßnahme sei die Ausübung seiner derzeitigen Berufstätigkeit nicht im erforderlichen Ausmaß möglich.

Als Beilage wurde eine Bestätigung des Personalchefs der xxx GmbH beigelegt:

"[Der Bw.] ist seit 1.2.1999 im SAP Konzern Competence Center (Geschäftsfeld Unternehmenssteuerungs-Systeme) tätig. Als eine Service Abteilung des gesamten Bankkonzerns ist das Konzern Competence Center stets bemüht, auf die Bedürfnisse seiner Kunden einzugehen. Gerade die neuen Herausforderungen, die sich unserem Konzern stellen, erfordern, dass wir unseren Kunden eine möglichst umfassende Leistungspalette bieten können, welche selbstverständlich weit über den IT-Bereich hinausgeht.

Im Immobilienbereich betreuen wir eine umfassende Kundenpalette, von Facility Management Unternehmen (yyy GmbH) bis zu Speziallösungen für die Abbildung sämtlicher Mietverträge für die Bankfilialen in Österreich. Aus diesen Gründen ist es für uns unerlässlich, Mitarbeiter mit Spezialwissen außerhalb des IT-Bereiches, und in diesem Fall im Immobilienbereich, zu haben.

Daher sehen wir eine Weiterbildung im Immobilienbereich mittels des Universitätslehrganges "Immobilienmanagement" an der TU-Wien als eine wesentliche Weiterbildung und notwendigen Bestandteil für die derzeitige berufliche Tätigkeit von [Bw.]".

Darüberhinaus wurde dem Vorlageantrag eine weitere – wortgleiche - Bestätigung des Geschäftsfeldmanagers Unternehmenssteuerungssysteme der xxx GmbH vorgelegt.

Die Zuständigkeit zur Entscheidung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs. 10 BAO).

Am 22.7.2003 versendete der Unabhängige Finanzsenat an den Bw. einen Ergänzungsvorhalt, in dem er ersucht wurde, folgende Fragen innerhalb einer Frist von 4 Wochen ab Erhalt des Vorhaltes zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen zu übersenden:

Laut der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 belegten Visitenkarte sei der Bw. in der Konzernorganisation Gesamtbank, Personalwesen tätig gewesen. In der Einkommensteuererklärung für 1999 habe er als Berufsbezeichnung "Berater" angegeben.

- Welches Studium habe der Bw. grundsätzlich absolviert?
- Worin habe im Jahr 1999 die konkrete berufliche Tätigkeit bestanden? Es wären detailliert die Aufgaben bekanntzugeben, die der Bw. 1999 an seinem Arbeitsplatz erfüllen mußte. Welche fachlichen Anforderungen wären für diesen Arbeitsplatz erforderlich gewesen? Es möge ein Gesamtkatalog der Tätigkeiten erstellt werden, die zur Erfüllung der Aufgaben des Arbeitsplatzes notwendig gewesen wären, verbunden mit einer Quantifizierung des für diese Tätigkeiten erforderlichen Zeitaufwandes im Verhältnis zum Gesamtbeschäftigungsausmaß (100%).
- Wie habe die genaue Bezeichnung Ihres Arbeitsplatzes bei der Firma xxx GmbH im Jahr 1999 gelautet und wie sei dieser Arbeitsplatz kollektivvertraglich eingestuft gewesen?
- In der vorgelegten Bestätigung der Firma xxx GmbH werde von "Speziallösungen für die Abbildung sämtlicher Mietverträge für Bankfilialen in Österreich" gesprochen. Sei damit die

EDV-mäßige Speicherung gemeint? Erfolgte seitens des Bw. auch eine inhaltliche Bearbeitung dieser Mietverträge?

- Seien Aufwendungen für den absolvierten Universitätslehrgang vom Arbeitgeber getragen worden?

Seit dem Jahr 2000 sei der Bw. bei einer anderen Firma, der xxx GmbH, angestellt.

Im Jahr 2001 habe der Bw. den Universitätslehrgang abgeschlossen und mit der Abschlußprüfung die Bezeichnung Immobilienberater und Liegenschaftsmanager erworben.

Es möge nun bekanntgegeben werden:

- Ab wann die am Universitätslehrgang erlernte Tätigkeit ausgeübt werde.
- Wie die genaue Bezeichnung Ihres Arbeitsplatzes im Jahr 2000 und 2001 (bzw. ab Abschluß des Universitätslehrganges) laute und worin die berufliche Tätigkeit konkret in diesen Jahren bestanden habe. Welche fachlichen Voraussetzungen seien für diesen Arbeitsplatz erforderlich gewesen? Habe sich die Tätigkeit gegenüber 1999, auch hinsichtlich der kollektivvertraglichen Einstufung, geändert?
- Was seien die detaillierten Aufgaben Ihres Arbeitsplatzes in den Jahren 2000 und 2001 (bzw. ab Abschluß des Universitätslehrganges) gewesen?
- Es möge ein Gesamtkatalog der Tätigkeiten erstellt werden, die zur Erfüllung der Aufgaben des Arbeitsplatzes in den Jahren 2000 und 2001 (bzw. ab Abschluß des Universitätslehrganges) notwendig gewesen seien, verbunden mit einer Quantifizierung des für diese Tätigkeiten erforderlichen Zeitaufwandes im Verhältnis zum Gesamtbeschäftigungsausmaß (100%).

Laut Rückschein wurde der Ergänzungsvorhalt beim zuständigen Postamt zur Abholung hinterlegt. Die Abholfrist begann am 28.7.2003.

Bis Unterfertigung der Berufungsentscheidung ist keinerlei Vorhaltsbeantwortung eingegangen.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass der Bw. seit dem Jahr 2001 auch (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Miteigentümer erklärt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Aktenlage steht folgender Sachverhalt fest:

Der Bw. ist in der Konzernorganisation einer Bank tätig. Der Bw. war zunächst in der "Konzernorganisation Gesamtbank" (8895) im Teilbereich "Konzernorganisation und Baumanagement" (8806) im Gesamtbereich "Organisation und IT" (8803) tätig. Er strebte innerhalb dieses Teilbereiches einen Wechsel in das "Konzernbaumanagement" (8886) an.

Der Bw. arbeitet seit 2000 im SAP Konzern Competence-Center, einem Bereich der Informationstechnologie (IT). Im Immobilienbereich betreut dieses Center eine umfassende Kundenpalette, von Facility-Management bis zu Speziallösungen für die Abbildungen sämtlicher Mietverträge für Bankfilialen.

Dem Bw. sind im Jahr 1999 im einzelnen oben näher dargestellte Fortbildungsaufwendungen für seine Funktion im IT-Bereich im Gesamtumfang von 3.914 S erwachsen.

Ferner entstanden dem Bw. im einzelnen oben näher dargestellte Kosten für die Besuch des Universitätslehrganges "Immobilienmanagement."

Darüber hinausgehende Feststellungen über die konkrete berufliche Tätigkeit des Bw. vor Absolvierung des Universitätslehrganges und nach Absolvierung des Universitätslehrganges vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu treffen.

Die Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates gründen sich auf die Aktenlage. Der konkrete Aufgabenbereich des Bw. im Berufszeitraum 1999 und danach bleibt im Dunkeln.

Laut der Berufung beigehefteter Visitenkarte ist der Bw. in der "Konzernorganisation Gesamtbank – Personalwesen" tätig, tatsächlich war der Bw. aber offenbar im IT-Bereich innerhalb dieser Konzernorganisation beschäftigt.

Sowohl die Angaben des Bw. selbst als auch die Bestätigungen der Organe seines Arbeitsgebers ermöglichen keine eindeutigen Aussagen über das Anforderungsprofil des Arbeitsplatzes des Bw. und dessen konkrete berufliche Tätigkeit.

Ein detaillierter Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz, dessen Beantwortung diese in der Lage versetzten sollte, nähere Feststellungen zu treffen, blieb vom Bw. unbeantwortet. Die Zustellung des Vorhaltes an diesen ist ausgewiesen.

Rechtlich folgt hieraus:

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

Gemäß § 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988 dürfen unter anderem 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.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung (erst) ermöglichen. Sie sind nach der bis 1999 geltenden Rechtslage als Kosten der Lebensführung (§ 20 EStG 1988) und nicht als Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) anzusehen.

Fortbildungskosten dienen 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 dienen. Fortbildungskosten stellen Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) dar.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hatte sich bereits in zahlreichen Entscheidungen mit der Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungsaufwendungen zu befassen.

In seinem Erkenntnis vom 31.1.2002, 2001/15/0098, führte der VwGH zur Rechtslage vor 2000 unter anderem aus:

„Nach der im vorliegenden Fall anzuwendende Rechtslage vor Inkrafttreten der mit Bundesgesetz BGBl I 1999/106 eingeführten Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zählen Aufwendungen für die berufliche Fortbildung, nicht jedoch Aufwendungen für die Berufsausbildung zu den Werbungskosten. Während die berufliche Fortbildung der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten dient, dient die Berufsausbildung dem Erlernen eines Berufs. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend. Die Unterscheidung zwischen Ausbildung und Fortbildung kann jeweils nur in Bezug auf einen bestimmten Abgabepflichtigen getroffen werden (vgl. VwGH 21.3.1996, 93/15/0201).“

Ein Universitätsstudium, aber auch ein Fachhochschulstudium dient in der Regel nicht der Berufsfortbildung, sondern der Berufsausbildung. Dies gilt auch für einen umfassenden postgradualen Studiengang, es sei denn, das postgraduale Studium wäre mit dem abgeschlossenen ersten Studium, auf Grund dessen der Steuerpflichtige seinen Beruf ausübt, derart qualifiziert verflochten, dass dadurch die Ausweitung der Berufskenntnisse ermöglicht wird. Unter dieser Voraussetzung ist die Absolvierung des postgradualen Studiums nicht als Ausbildung für das Ergreifen eines Berufes zu betrachten, sondern stellt sich als eine den Beruf fördernde Ergänzung, Vermehrung und Vertiefung der vorhandenen Kenntnisse im Sinne einer Berufsfortbildung dar (vgl. nochmals VwGH 21.3.1996, 93/15/0201, und VwGH 24.3.1993, 93/15/0065, und VwGH 17.1.1989, 86/14/0025). Ein und dieselbe Bildungsmaßnahme kann somit bei einer Person eine Berufsausbildung darstellen, während sie bei einer anderen Person aufgrund der Berufstätigkeit als Berufsfortbildung zu werten ist.

Daher ist jeweils eine einzelfallbezogene Prüfung vorzunehmen.... Die belangte Behörde hatte im vorliegenden Falle vielmehr für den konkreten Beschwerdeführer zu prüfen, ob dessen Fachhochschulstudium (Maschinenbau) mit dem postgradualen Studiengang (Internationales Management) in Hinblick auf die von diesem konkret ausgeübte Tätigkeit qualifiziert verflochten ist.

Die belangte Behörde hat aber im angefochtenen Bescheid keinerlei Feststellungen getroffen, worin die konkrete berufliche Tätigkeit (das Anforderungsprofil) des Beschwerdeführers als Projektleiter im Anlagenbau bestanden hat und welche fachlichen Anforderungen im Bereich des Managements für diese konkrete Tätigkeit vorgelegen sind. Solcherart konnte sie die aufgezeigten Feststellungen über einen Fortbildungszusammenhang mit dem Lehrinhalt des vom Beschwerdeführer besuchten Studienganges nicht treffen (vgl. nochmals VwGH 21.3.1996, 93/15/0201)."

In dem mehrfach angesprochenen Erkenntnis vom 21.3.1996, 93/15/0201, hat der VwGH zu einem Universitätslehrgang – wie im gegenständlichen Fall – unter anderem nachstehende Aussagen getroffen:

"Ein Hochschulstudium dient nun in der Regel nicht der Berufsfortbildung, sondern der Berufsausbildung. Das hierbei vermittelte Wissen ist nämlich eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe und nicht nur der spezifischen fachlichen Weiterbildung eines vom Studierenden bereits ausgeübten Berufs (vgl. abermals das hg. Erkenntnis VwGH 28.10.1993, Zl. 90/14/0040).

Dies trifft in der Regel auch auf die durch § 18 AHStG eingerichteten Universitätslehrgänge zu. Diese unterscheiden sich von den anderen Universitätsstudien dadurch, dass sie vorwiegend praktische Kenntnisse vermitteln sollen (§ 18 Abs. 3 AHStG) und - wie im Beschwerdefall - auch Praktiker, die die sonstigen Voraussetzungen für ein Studium nicht erfüllen (z.B. Matura), zu ihnen zugelassen werden können (vgl. § 18 Abs. 2 AHStG). Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass für einzelne Abgabepflichtige die Teilnahme an einem Universitätslehrgang eine Maßnahme der beruflichen Fortbildung darstellt und die diesbezüglichen Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht werden können (vgl. dazu VwGH 18.3.1986, Zl. 85/14/0156).

Entscheidend für die Wertung eines Universitätsstudiums bzw. Universitätslehrgangs als Maßnahme der beruflichen Fortbildung oder der Berufsausbildung ist, ob ein derartiges Studium über die bloße Fortentwicklung der im bisherigen Beruf erworbenen Kenntnisse weit hinausgeht und durch den Abschluss des Studiums eine neue Grundlage für die sodann auf dem Studienabschluss beruhende - und nicht auf den seinerzeitigen Beruf des Lehrgangsteilnehmers beschränkte - Berufstätigkeit geschaffen wird. Die durch ein derartiges Studium erweiterten Lebenschancen dürfen also nicht außerhalb der Sphäre der Einkunftsquelle liegen, deren Erhaltung die berufliche Fortbildung dienen soll. Nicht wesentlich ist in diesem Zusammenhang, ob der Lehrgangsteilnehmer diese andere Berufstätigkeit künftig tatsächlich ausüben wird oder auszuüben beabsichtigt (vgl. dazu beispielsweise VwGH 28.10.1993, Zl. 90/14/0040).

Der Beschwerdeführer behauptet in der Beschwerde - wie zuvor schon im Verwaltungsverfahren -, auf Grund seines oben angeführten Tätigkeitsbereichs in der Bank stellten die Aufwendungen für den Universitätslehrgang "Angewandte Informatik" für ihn solche der beruflichen Fortbildung dar und seien daher als Werbungskosten anzuerkennen. Die belangte Behörde hat dieses Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren betreffend seine berufliche Tätigkeit sowie die Umsetzung von Lehrveranstaltungsinhalten des Universitätslehrgangs bei seinem Arbeitgeber und betreffend die Zielsetzung des Universitätslehrgangs und die anzusprechende Zielgruppe der Teilnehmer nicht in der erforderlichen Weise aufgegriffen. Unter Berufung auf das besagte hg. Erkenntnis VwGH 3.6.1987, Zl. 86/13/0184, hat sich die belangte Behörde vielmehr - am Berufsbild eines herkömmlichen Bankangestellten haftend - mit der allgemeinen Feststellung begnügt, der og. Universitätslehrgang sei als Maßnahme zur Berufsausbildung anzusehen und sei überdies nicht

speziell auf im Bankenbereich Tätige ausgerichtet, sodass es sich für den Beschwerdeführer um keine berufliche Fortbildungsveranstaltung handeln könne.

Es kann aber ein und dieselbe Bildungsmaßnahme, die für den einen Beruf erst Anstrebenden eine Berufsausbildung ist, für den bereits Berufstätigen Berufsbildung sein (vgl. abermals das hg. Erkenntnis VwGH 6.10.1992, Zl. 92/14/0146).

Die belangte Behörde hätte daher im Sinne der oben gemachten Ausführungen einzelfallbezogen prüfen müssen, ob die Teilnahme am Universitätslehrgang für den KONKRETEN Beschwerdeführer in seiner KONKRETEN Berufstätigkeit einer erweiterten Lebenschance außerhalb der Sphäre der bisherigen gegenständlichen Einkunftsquelle dient bzw. dadurch eine neue Grundlage für eine sodann auf dem Studienabschluss beruhende - und nicht auf den bisherigen Beruf des Beschwerdeführers beschränkte - Berufstätigkeit geschaffen wird. Zur Beantwortung dieser Fragen wären weitere Ermittlungen und Feststellungen der belangten Behörde über die konkrete berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers in der Bank, insbesondere die mit der bisherigen Tätigkeit verbundenen fachlichen Anforderungen und die hierfür erforderlichen Kenntnisse, und über ihren möglichen Fortbildungszusammenhang mit dem Lehrinhalt des Universitätslehrgangs (einschließlich der vom Beschwerdeführer gewählten Vertiefungsrichtung) erforderlich gewesen..“.

Maßgeblich, so der VwGH, ist der jeweils ausgeübte Beruf (so etwa VwGH 24.6.1999, 94/15/0213, zu einem als Leiter eines Profit-Centers tätigen Galvaniseur, der einen Universitätslehrgang "Betriebliches Innovations- und Technologiemanagement" besucht hat).

Als – nicht abzugsfähige - Ausbildung angesehen wurde etwa die Absolvierung des Fern-Diplomstudiums des Wirtschaftsingenieurwesens für einen Textilingenieur (VwGH 23.5.1996, 94/15/0060).

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS [Feldkirch], Senat 1 [Referent], 5.3.2003, RV/0131-F/02) hat zu der im Streitzeitraum geltenden Rechtslage entschieden, dass das Ferndiplomstudium zum Betriebswirt FH, Studienrichtung Marketing, bei einem Marketingleiter nicht abzugsfähige Ausbildungskosten darstellt, da das dort vermittelte Wissen zu einer umfassenden Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe führe; ebenso UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 26.3.2003, RV/3582-W/02, betr. Fachhochschulstudium "Wirtschaftsingenieur" für eine Marketingverantwortliche, UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 28.5.2003, RV/0458-W/03 betr. Psychotherapeutisches Fachspezifikum bei einem Sozialpädagogen, oder UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 25.7.2003, RV/2225-W/02, betr. Universitätslehrgang "Werbung und Verkauf" bei einem Winzer.

Der Bw. ist in der Konzernorganisation einer Bank im IT-Bereich tätig.

Grundsätzlich dient – wie oben ausgeführt – der Besuch eines Universitätslehrgangs wie ein Hochschulstudium nicht der Berufsbildung, sondern der Berufsausbildung. Das hierbei vermittelte Wissen stellt eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe dar

und dient nicht nur der spezifischen fachlichen Weiterbildung in einer vom Studierenden bereits ausgeübten Tätigkeit (VwGH 19.2.2002, 95/14/0002).

Nach der dargestellten Judikatur ist entscheidend, ob ein derartiger Lehrgangsbesuch über die bloße Fortentwicklung der im bisherigen Beruf erworbenen Kenntnisse weit hinausgeht und durch den Abschluss des Studiums eine neue Grundlage für die sodann auf dem Studienabschluss beruhende - und nicht auf den seinerzeitigen Beruf des Lehrgangsteilnehmers beschränkte - Berufstätigkeit geschaffen wird. Nicht entscheidend ist, ob – und wann - tatsächlich eine andere Berufstätigkeit aufgenommen wird.

Die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien betont zutreffend, dass der Abschluss des Universitätslehrganges an der TU Wien dem Bw. über eine sinnvolle Karrieremöglichkeit im Rahmen des derzeitigen Tätigkeitsbereiches (EDV) weit hinausgeht.

Im Sinne der dargestellten Judikatur wäre, um von abzugsfähigen Fortbildungsaufwendungen in Zusammenhang mit dem Universitätslehrgang ausgehen zu können, zu prüfen gewesen, ob dieser Universitätslehrgang mit der vom Bw. tatsächlich ausgeübten Tätigkeit qualifiziert verflochten ist. Hierzu ist es allerdings erforderlich, die konkrete berufliche Tätigkeit des Bw. zu kennen.

Feststellungen über diese berufliche Tätigkeit konnten vom Unabhängigen Finanzsenat mangels Mitwirkung des Bw. nicht getroffen werden. Es hieße die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden überfordern, sollten diese bei einer Nichtmitwirkung des Bw. am Verfahren weitere Erhebungen – etwa direkt beim Arbeitgeber des Bw. – pflegen.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat sind die Behauptungs- und Beweislasten klar verteilt. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat im Verfahren vor dem UFS alles vorzubringen, was für ihren Standpunkt spricht. Ebenso hat der Steuerpflichtige alles vorzubringen, was für seinen Standpunkt spricht. Unterlässt der Steuerpflichtige das zur Durchsetzung seines Begehrens notwendige Sach- und Beweisvorbringen, so kommt er seiner Behauptungs- und Beweislast nicht nach. Beide Parteien des Verfahrens haben ihrer Behauptungs- und Beweislast nachzukommen. Beide Parteien haben die gleiche Chance, den Unabhängigen Finanzsenat von der Wahrheit und Richtigkeit ihrer Behauptungen zu überzeugen. Das Abgabenverfahren wird so zu einem "fairen Verfahren" (vgl. *Beiser*, Die Unabhängigkeit des Finanzsenates, in: *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, Wien 2003, 97 f).

Den Steuerpflichtigen trifft – unbeschadet der amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) – die Verpflichtung, am Verfahren mitzuwirken (§§ 119, 138 ff BAO). Wenn Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden können, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde: Die Abgabenbehörde (erster Instanz) hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder eine gesetzliche Vermutung widerlegen (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁴, Rz 526, m.w.N.).

Da infolge Nichtmitwirkung des Bw. nicht festgestellt werden konnte, dass der von ihm besuchte Universitätslehrgang eine berufliche Fortbildung dargestellt hat, waren hieraus die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen zu ziehen.

Es liegen daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich der Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Besuch des Universitätslehrganges "Immobilienmanagement" steuerlich nicht abzugsfähige Ausbildungskosten vor.

Soweit Aufwendungen in Zusammenhang mit der Berufstätigkeit im IT-Bereich getätigt wurden, war ein steuerlich beachtlicher Zusammenhang mit der Erzielung nichtselbständiger Einkünfte im Sinne der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes zu bejahen.

Die Berufung war daher lediglich im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes teilweise Folge zu geben.

Wien, 15. Oktober 2003