



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Seywald, KomzIR. Elfriede Fischer und Johann Fuchs über die Berufung des Bw, vertreten durch StbGes, vom 23. April 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 des Finanzamtes X vom 25. Februar 2010 am 1. Dezember 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Absolvent eines Doktoratsstudiums an der öst.Universität (vgl auch seinen Eintrag auf der Website des englischeBezeichnungUniversitätsinstitut, UFS-Akt BI 50).

Von 1. Jänner 2004 bis 6. März 2006 bezog er nichtselbständige Einkünfte von der öst.Universität (vgl Lohnzettel auf den Einkommensteuerbescheiden; Zweitschriften UFS-Akt BI 19ff; in den Jahren 2002 und 2003 Lohnzettel aus Bundesdienst). Laut Klarstellung in der Eingabe vom 30. November 2010 handelte es sich dabei um eine wissenschaftliche Tätigkeit. Seit 1. November 2007 bezieht der Bw wieder nichtselbständige Einkünfte von der Öst.Universität (UFS-Akt BI 34f).

In der Zeit vom 21. März 2006 bis 20. März 2007 war der Bw als 'Z Postdoctoral Fellow' in einem EinrichtungAmerikanischerUniversität, US-Stadt1 tätig (vgl auch Bestätigung eines

dortigen Professors; ESt-Akt BI 25/2008).

Von 24. bis 28. März 2007 war der Bw in US-Stadt2, um dort an einem Kongress der amerikan.Wissenschaftervereinigung teilzunehmen (vgl ESt-Akt BI 35f, 38f/2008; UFS-Akt BI 66).

Der Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung, welcher durch das Bundesgesetz zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung (Forschungsförderungsgesetz 1982 – FFG), wiederverlautbart durch BGBl 434/1982 (UFS-Akt BI 67), eingerichtet ist, gewährte dem Bw mit Schreiben vom 30. Jänner 2006 (ESt-Akt BI 79f/2008) für seine Forschungsarbeiten an der AmerikanischeUniversität in US-Stadt1 ein z-Auslandsstipendium für 12 Monate „*vorbehaltlich der Zuteilung der vom Bund zu erwartenden Mittel*“ iHv 36.000 Dollar für „*Personalkosten (Grundstipendium)*“ und 900 € für „*Reisekosten*“. In den Antragsrichtlinien für das z - Auslandsstipendium (ESt-Akt BI 99ff/2008) wird in Punkt 6.1 ausgeführt, dass die Stipendiaten während des Auslandsaufenthaltes ihre Tätigkeit in eigener Verantwortung durchführten. Durch die Zuerkennung des Stipendiums werde weder ein Arbeitsverhältnis noch ein Werkvertrag begründet. Für Kranken- und Unfallversicherung hätten die Stipendiaten selbst Sorge zu tragen. Das Stipendium werde für eine im Ausland zu erfolgende Forschungstätigkeit vergeben und sei gemäß [§ 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988](#) in Österreich steuerfrei.

Das Stipendium wurde in zwei Raten in Euro auf das Konto des Bw überwiesen; die erste am 10. März 2006 zugleich mit dem Reisezuschuss und die zweite am 24. August 2006 (ESt-Akt BI 81/2008).

Von Belang ist auch, dass der Vater des Bw am 28. Juli 2006 und am 30. Jänner 2007 jeweils 2.500 € auf das Bankkonto des Bw überwies (ESt-Akt BI 66, 86/2008). Am 24. Jänner 2008 überwies der Bw 5.000 € an seinen Vater zurück (ESt-Akt BI 67/2008).

Der Bw machte in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2008 vom 22. Mai 2009 (ESt-Akt BI 1ff/2008) unstrittige Werbungskosten iHv 414,97 € (=108,77 € bei Kennzahl 720/Fachliteratur + 306,20 € bei Kennzahl 724/Sonstiges) sowie die nunmehr strittigen Werbungskosten iHv 5.000 € bei Kennzahl 722/Fortbildung) geltend. In dem zunächst ergangenen, mit 27. Mai 2009 datierten Einkommensteuerbescheid 2008 (ESt-Akt BI 14f/2008) zog das Finanzamt erklärungsgemäß 5.414,97 € Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht hatte berücksichtigen können, von den steuerpflichtigen Bezügen des Bw laut Lohnzettel von der öst.Universität (Kennzahl 245) ab.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2010 (ESt-Akt BI 16/2008) ersuchte das Finanzamt den Bw um belegmäßigen Nachweis der beantragten Werbungskosten.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2010 (ESt-Akt Bl 19/2008) antwortete der Bw, dass er vom 21. März 2006 bis 20. März 2007 als Fortsetzung seiner universitären Ausbildung Forschungsarbeiten am Abteilung Amerikanischer Universität (USA) durchgeführt habe (sog. Postdoc).

Diese Forschungsarbeiten seien Voraussetzung für die nunmehrige Tätigkeit des Bw als Universitätsassistent am Institut für Wissenschaftszweig an der öst.universität. Durch diese Forschungstätigkeiten sei dem Bw eine spätere universitäre Karriere (Habilitation, Professur) ermöglicht worden.

Diese Ausbildung [Anm: Fortbildung im steuerlichen Sinne, weil der Bw schon vorher als Wissenschaftler tätig war] habe ungedeckte Kosten iHv 5.490,76 € verursacht, von welchen schließlich 5.000 € im Jahr 2008 ausgabenwirksam geworden seien, indem dem Bw von seinem Vater in zwei Teilbeträgen 5.000 € zur Finanzierung der Ausbildungskosten überwiesen worden seien. Die Rückzahlung der vorfinanzierten Ausbildungskosten sei am 24. Jänner 2008 erfolgt.

Auf Anlage 1 zu diesem Schreiben (ESt-Akt Bl 24) ermittelte der Bw die vorgenannten 5.490,76 € aus folgenden Beträgen:

Kosten der Flüge Wien – US-Stadt1 und retour (3 mal; demnach kehrte der Bw vom 25. Oktober 2006 bis 2. November 2006 sowie vom 21. Dezember 2006 bis 2. Jänner 2007 zwischenzeitig nach Österreich zurück) iHv 2.031,83 € abzüglich 900 € Flugzuschuss: 1.131,83 €;

Konferenz US-Stadt2 (Registrierung, Flug, Hotel, Mitgliedschaft Abk.amerik.Wissenschafterverein): 1.091,38 €;

Krankenversicherung: 3.093,27 €;

Fachliteratur: 89,61 €;

Visum 84,67 €.

Das Finanzamt hob mit Bescheid vom 25. Februar 2010 gemäß [§ 299 Abs 1 BAO](#) den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. Mai 2009 auf (ESt-Akt Bl 46/2008).

Ebenfalls datiert mit 25. Februar 2010 erließ das Finanzamt einen neuen Einkommensteuerbescheid 2008 (ESt-Akt Bl 47f/2008), in welchem nur mehr 414,97 € Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht hatte berücksichtigen können, abgezogen wurden. Dieser Bescheid enthielt folgende Begründung:

„Gem. Lohnsteuerrichtlinien 2002 sind Werbungskosten grundsätzlich in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie entstanden sind. Werden Werbungskosten aus Fremdmitteln getätigigt, so führt bereits die Verausgabung der Fremdmittel und nicht erst die Rückzahlung zu Werbungskosten.“

Da die von Ihnen beantragten Aus- und Fortbildungskosten bereits in den Jahren 2006 bzw. 2007 entstanden sind, können sie nicht erst im Kalenderjahr 2008 in Abzug gebracht werden."

Das Finanzamt gewährte dem Bw auf dessen Antrag (ESt-Akt BI 49/2008) mit Bescheid vom 29. März 2010 (ESt-Akt BI 50/2008) die Verlängerung der Berufungsfrist gegen den Einkommensteuerbescheid 2008, welcher ihm am 28. Februar 2010 zugestellt worden war, bis zum 25. April 2010.

Mit Schreiben vom 23. April 2010, Postaufgabe 26. April 2010, beim Finanzamt eingelangt am 27. April 2010, wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 25. Februar 2010 erhoben (ESt-Akt BI 63ff/2008).

Da der 25. April 2010 ein Sonntag war, ist gemäß [§ 108 Abs 3 BAO](#) der Montag 26. April 2010 als letzter Tag der verlängerten Berufungsfrist anzusehen. Da gemäß [§ 108 Abs 4 BAO](#) die Tage des Postlaufes nicht in die Frist eingerechnet werden, ist die gegenständliche Berufung schriftlich rechtzeitig erhoben worden, ohne dass noch ein Eingehen auf die Unvollständigkeit der ursprünglichen Übermittlung der Berufung mit Telefax nötig wäre.

Es wurde erklärungsgemäße Veranlagung und einkommensmindernde Berücksichtigung der 5.000 € sowie Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

Begründend wurde zusätzlich zum bisherigen Vorbringen ausgeführt, dass dem Bw zum Zeitpunkt des Erhaltes der Überweisungen seines Vaters iHv insgesamt 5.000 € noch nicht klar gewesen sei, ob und in welcher Höhe die Überweisung künftig rückzuführen sei. Erst am Beginn des Jahres 2008 hätten sich Vater und Sohn darauf geeinigt, dass der Betrag zurückzuzahlen sei.

Die Ansicht der Finanzverwaltung widerspreche dem Zeitpunkt der tatsächlichen Belastung des Einkommens des Bw.

Es ergebe sich schon aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip, dass die Leistungsfähigkeit des Bw im Jahr der Rückzahlung der Darlehensvaluta belastet worden sei. Der Bw verwies auf das Erkenntnis des VwGH [92/13/0261](#) [vom 27.9.1995, UFS-Akt BI 68f] zu außergewöhnlichen Belastungen. Für den Abfluss von Werbungskosten könne daher nichts anderes gelten. Der UFS hätte bereits in anderen Fällen in zutreffender Weise festgestellt, dass Fortbildungskosten im Jahr der Rückzahlung von Vorfinanzierungen anzusetzen seien.

Das Finanzamt ersuchte mit Vorhalt vom 7. Mai 2010 (ESt-Akt BI 68/2008) erneut um Ergänzung. Der Bw wurde ersucht, sämtliche Unterlagen und Vereinbarungen, z. B. Zuerkennung von Stipendien vorzulegen und dazulegen, wie die Finanzierung der Lebenshaltungskosten in den USA erfolgt ist. Ergänzend teilte das Finanzamt noch mit, dass sofern das

bereits mitgeteilte Stipendium steuerfrei sei, gemäß [§ 20 Abs 2 EStG 1988](#) die mit den steuerfreien Einnahmen in Zusammenhang stehenden Ausgaben nicht berücksichtigt würden.

Hinsichtlich der Darlehensvereinbarung führte das Finanzamt folgendes aus:

„Verträge unter nahen Angehörigen können aus abgabenrechtlicher Sicht nur dann berücksichtigt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Gem. § 19 Abs. 2 EStG sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Abgeflossen ist eine Ausgabe, sobald der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren hat.

Die in der Berufung angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs betrifft den Zeitpunkt der außergewöhnlichen Belastung, nicht hingegen den Abflusszeitpunkt von Werbungskosten. Nur für den Bereich der außergewöhnlichen Belastung ist nach der Rechtsprechung des VwGH die Rückzahlung der Fremdmittel entscheidend, weil erst die Rückzahlung der Fremdmittel als „echte“ Belastung angesehen wird.

Die Ausgaben im Zusammenhang mit der Forschungstätigkeit in den USA wurden bereits in den Jahren 2006 und 2007 geleistet und können schon aus diesen Gründen nicht im Jahr 2008 geltend gemacht werden.“

Seitens des Bw wurde dazu mit Schreiben vom 11. Juni 2010 (ESt-Akt BI 70ff/2008) folgendes mitgeteilt:

Die erhöhten Lebenshaltungskosten (insbesondere doppelte Wohnsitzführung, Verpflegungskosten sowie laufende Ausgaben vor Ort in US-Stadt1) seien durch das Stipendium abgedeckt worden. [Zu der bei Ansatz von pauschalen Taggeldern aus der Beilage hervorgehenden Unterdeckung iHv 3.597,31 € vgl. später]

Die Rückzahlung der Vorfinanzierung der Kosten sei durch Bankbelege in nach außen hin eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Form dargelegt worden. Angemerkt wurde seitens des Bw, dass auch fremde Institutionen rückzahlbare Darlehen für Studenten gewährten. Solche Bedingungen würden auch außerhalb des Familienverbandes häufig vorkommen.

Die Belastung der Leistungsfähigkeit des Bw sei im Zeitpunkt der Rückzahlung des Darlehens erfolgt.

Des Weiteren nahm der Bw Bezug auf eine Berufungsentscheidung des UFS 7.10.2004, RV/3548-W/02.

In einer Beilage (ESt-Akt BI 72/2008) zur Vorhaltsbeantwortung errechnete der Bw einerseits Mehrkosten der Lebenshaltung iHv 3.597,31 € gegenüber dem Stipendium, wobei der größte Posten aus pauschalierten Tagsätzen iHv 65,4 € für 365 Tage, somit 23.217 € besteht. [Anm: Da diese errechnete Unterdeckung nicht als Werbungskosten geltend gemacht wird – was freilich ihre amtswegige Berücksichtigung, soweit sie tatsächlich bestanden hätte, nicht hindern würde –, soll damit wohl klargestellt werden, dass vom Stipendium nichts zur Deckung der anschließend dargestellten 5.272,72 € zur Verfügung stand.]

Der ähnlich bereits in Anlage 1 (vgl oben; ESt-Akt BI 24/2008) zum Schreiben vom 19. Februar 2010 dargestellte, ungedeckte Betrag wurde nunmehr mit 5.272,72 € ermittelt, wobei die – nicht streitentscheidende – Abweichung aus den Positionen 'ungedeckte Flugkosten' und 'Krankenversicherung' resultierte. Nach dem Abzug der Finanzierung durch den Vater iHv 5.000 € verblieben somit noch 272,72 €.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2010, die dem Bw laut Rückschein am 22. Juni 2010 (Beginn der Abholfrist) zugestellt wurde, ab mit folgender Begründung:

„Gem. § 19 Abs. 2 EStG sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet wurden. Als Ausgaben iSd § 19 Abs. 2 EStG sind solche Aufwendungen zu verstehen, die mit der Einnahmeerzielung in Zusammenhang stehen (z. B. Werbungskosten) oder als Sonderausgaben bzw. außergew. Belastung zu berücksichtigen sind. Weder Einnahmen noch Ausgaben im Sinne des § 19 EStG sind Geldflüsse, die eine bloße Vermögensumschichtung bewirken, wie die Darlehenshingabe und –rückzahlung (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 19 Rz 2). Bei fremdfinanzierten Aufwendungen erfolgt der Abfluss bereits mit der Zahlung (somit in den Jahren 2006 und 2007), nicht erst bei der Rückzahlung im Jahr 2008 (vgl. Doralt, EStG § 19 Tz 31, UFS GZ RV/1008-W/08 vom 11.9.2009). Die von Ihnen zitierte UFS-Entscheidung konnte daher nicht berücksichtigt werden (vgl. LStR Rz 233 und 366). Generell gilt für Werbungskosten für einen Forschungsaufenthalt, für den ein steuerfreies Stipendium erhalten wurde, dass gem. § 20 Abs. 2 EStG die damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben nicht von anderen steuerpflichtigen Einkünften abgezogen werden dürfen (vgl. UFS GZ RV/0178-G/02 vom 15.9.2003).“

Mit am 20. Juli 2010 rechtzeitig eingelangtem Schreiben wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt (ESt-Akt BI 110/2008).

In den Ladungen zu der für 1. Dezember 2010 angesetzten mündlichen Berufungsverhandlung, die an das Finanzamt sowie – wegen der erst zu klarenden Zustellungsbevollmächtigung

– an die seit 23. April 2010 für den Bw einschreitende Steuerberatungsgesellschaft und auch an den Bw gerichtet waren, wurden die vom Referenten vorgesehenen Fragen angeführt (UFS-Akt Bl 79ff).

Mit Schreiben vom 29. November 2010 (UFS-Akt Bl 91f) wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen, die in der Ladung angekündigten Fragen beantwortet und neue Argumente vorgebracht:

- Antwort auf die Frage betreffend Zustellungsbevollmächtigung: Die steuerliche Vertretung sei im gegenständlichen Verfahren zustellungsbevollmächtigt.
- Antwort auf die Frage, ob der Bw schon vor dem März 2006 als Wissenschaftler berufstätig war: Ja.
- Antwort auf die – unter Verweis auf die darin hindeutende Aktenlage gestellte – Frage, ob der Bw während seines Aufenthaltes in den USA seine Wohnung in Österreich innegehabt habe unter Umständen, die darauf schließen ließen, dass er diese Wohnung beibehalten und benützen würde, d.h. dass er einen Wohnsitz iSd [§ 26 Abs 1 BAO](#) gehabt habe und somit auch während seines Aufenthaltes in den USA weiterhin in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sei: Ja.
- Antwort auf die Fragen,
 - ob der Bw die Kosten der Teilnahme am Wissenschaftlerkonferenz in US-Stadt2 im Jahr 2007 mit Zahlungsmitteln (insbesonders durch Kreditkartenbenutzung) in den Jahren 2006 (Mitgliedsbeitrag zur amerikan.Wissenschaftervereinigung) und 2007 beglichen habe, wobei auch die Belastungen seines Bankkontos nach Kreditkartenbenutzungen in den Jahren 2006 und 2007 erfolgt seien,
 - und ob der Bw die Kosten betreffend US-Stadt1 in den Jahren 2006 und 2007 mit Zahlungsmitteln (bar, Überweisung, Kreditkarte) beglichen habe, wobei auch die Belastungen seines Bankkontos nach Kreditkartenbenutzungen in den Jahren 2006 und 2007 erfolgt seien:
 - Antwort: Die Kosten der Teilnahme am Wissenschaftlerkonferenz in US-Stadt2 sowie die Kosten betreffend US-Stadt1 seien in den Jahren 2006 und 2007 vom Bankkonto nach Kreditkartenbenutzung abgebucht worden.
- Vorbringen zum Thema, in welchem Veranlagungszeitraum Werbungskosten zu berücksichtigen seien:
Grundsätzlich sei es richtig, dass bei Einkünften, die nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip zu ermitteln seien, im Allgemeinen auf die Verausgabung der Werbungskosten abgestellt

werde. Demgegenüber berücksichtige der VwGH bei außergewöhnlichen Belastungen den Zeitpunkt der Rückzahlung von Fremdmitteln und sehe die Leistungsfähigkeit in diesem Zeitpunkt als beeinträchtigt an. Dieser Widerspruch sei nur ein scheinbarer, da grundsätzliche Unterschiede hinsichtlich der betroffenen Tätigkeiten berücksichtigt werden müssten.

Bei Betätigungen, die typischerweise mit Kapitaleinsatz verbunden seien, sei das Abstellen auf den Zeitpunkt der Verausgabung sachgerecht. Dies betreffe sowohl betriebliche Einkünfte, die mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt würden als auch außerbetriebliche Einkünfte wie zB Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Hier würden steuerpflichtige Einkünfte unter anderem durch Einsatz von Kapital erwirtschaftet; dem Steuerpflichtigen bleibe es überlassen, ob er für die Verausgabung Eigen- oder Fremdmittel einsetze.

Bei außergewöhnlichen Belastungen werde dem Merkmal der Außergewöhnlichkeit durch den VwGH dadurch Rechnung getragen, dass eben diese ungeplanten, für den Einzelnen untypischen und belastenden – eben außergewöhnlichen – Ausgaben nicht unbedingt im Zeitpunkt der Verausgabung, sondern im Zeitpunkt der Fremdmitteltilgung steuermindernd berücksichtigt werden könnten.

Genau dieses Prinzip sei zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse auch auf Fälle der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzuwenden. Gerade Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit würden typischerweise ohne Kapitaleinsatz erwirtschaftet. Arbeitnehmer hätten daher nur in außergewöhnlichen Situationen Bedarf, Kapital für ihre Betätigung einzusetzen. Dies typischerweise dann, wenn – wie im konkreten Fall – erhebliche Fortbildungskosten auftraten und gerade durch diese Fortbildung im gleichen Veranlagungszeitraum wenig oder gar keine positiven Einkünfte zur Verrechnung erzielt würden. Der Arbeitnehmer sei zur Fremdmittelaufnahme gezwungen.

Würden diese Fortbildungskosten nicht im Jahr der Fremdmitteltilgung (in welchem durch die – wieder aufgenommene – Berufstätigkeit die Geldmittel zur Rückzahlung der Fremdmittel erarbeitet würden) als Abzugsposten zugelassen, werde dem Leistungsfähigkeitsprinzip unsachlicherweise nicht entsprochen. Ungleicher – nämlich Tätigkeiten mit oder ohne Kapitaleinsatz – würden gleich behandelt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw war schon vor dem März 2006 als Wissenschaftler beruflich tätig. Aufenthalt und Tätigkeit in den USA dienten der Fortbildung als Wissenschaftler; und zwar im Hinblick auf eine nichtselbständige Erwerbstätigkeit (als Universitätssistent an der öst.Universität ; vgl Vorhaltsbeantwortung vom 19. Februar 2010).

Das Finanzamt argumentierte auch mit der Steuerfreiheit des z-Auslandsstipendiums. In den Ladungen an die Streitparteien wurde vom Referenten ergänzend thematisiert, dass es dahingestellt bleiben könne, ob diese fehlende sachliche Steuerpflicht aus der Nichterfüllung des Tatbestandes irgendeiner Einkunftsart oder aus einer Befreiung – die genaugenommen die Erfüllung des Tatbestandes irgendeiner Einkunftsart voraussetze – gemäß [§ 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988](#) oder gemäß Doppelbesteuerungsabkommen resultiere. Weiters stünden laut Aktenlage die in den Jahren 2006 und 2007 bezahlten Ausgaben für den Kongreß der amerikan.Wissenschaftervereinigung in US-Stadt2 ab 25. März 2007 nicht in Zusammenhang mit dem z-Auslandsstipendium, sodass die zusätzliche Argumentation des Finanzamtes mit dem steuerfreien Stipendium nur einen Teil der Fortbildungskosten betreffe, welche mit den streitgegenständlichen 5.000 € vorfinanziert worden seien. Die 5.000 € wären folgendermaßen auf

einerseits „Kosten ‘US-Stadt1’“ (=Fortbildungskosten ohne Wissenschaftlerkonferenz) und andererseits „Kosten ‘US-Stadt2’“ (Wissenschaftlerkonferenz) aufzuteilen:

1. Rechenschritt: $5.272,73 - 1.091,38 = 4.181,35$ € vor Aliquotierung;
2. Rechenschritt: Aliquotierung: $4.181,35 \times 5.000 : 5.272,73 = 3.965,07$ € Anteil der Fortbildungskosten ohne Wissenschaftlerkonferenz in US-Stadt2 an den 5.000 €;
 $1.091,38 \times 5.000 : 5.272,73 = 1.034,93$ € Anteil der Kosten des wissenschaftlerkonferenz in US-Stadt2 an den 5.000 €.

Nach Ansicht des Berufungssenates können all diese zusätzlichen Argumentationen zur Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung überhaupt dahingestellt bleiben,

- weil die anschließende Begründung über die Zuordnung sämtlicher (allfälliger) Werbungskosten zu Veranlagungsjahren vor dem Streitjahr 2008 ausreicht, die Absetzbarkeit aller gegenständlicher Werbungskosten im Streitjahr 2008 auszuschließen;
- zumal die (allfällige) Höhe von Werbungskosten, die vom Stipendium nicht gedeckt ist, hinsichtlich der Mehrkosten der Verpflegung noch genauer zu ermitteln wäre (vgl etwa Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, Anm 112, 127, 135 zu § 16 EStG);
- sodass auch die Frage einer Subsumtion von allfällig ungedeckten Werbungskosten unter [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) dahingestellt bleiben kann.

Dem Bw erwachsen Fortbildungskosten aus seiner Teilnahme am Kongress der amerikan.Wissenschaftervereinigung in US-Stadt2, von 24. bis 28. März 2007. Ob und in welcher Höhe dem Bw auch ungedeckte Fortbildungskosten aus seinem Forschungsaufenthalt in US-Stadt1 vom 21. März 2006 bis 20. März 2007 erwachsen, kann dahingestellt bleiben. Entscheidend ist, dass sämtliche Ausgaben iZm mit diesen (allfälligen) Fortbildungskosten in den Jahren 2006 und 2007 iSd § 19 Abs. 2 geleistet worden sind, d.h. abgeflossen sind:

[§ 19 Abs. 2 EStG 1988](#) bestimmt: „*Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.*“

Bei der hier interessierenden Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte ist hinsichtlich der zeitlichen Erfassung von Einnahmen bzw. Ausgaben das sog. Zufluss-Abfluss-Prinzip zu beachten. Für Ausgaben bedeutet das, dass diese für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind. Dabei ist unbedeutlich, aus welchen Mitteln die verausgabten Leistungen bestritten werden (*Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 31, Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, Anm 40 zu § 19 EStG 1988*). Bei fremdfinanzierten Aufwendungen erfolgt daher der Abfluss bereits im Zeitpunkt der Zahlung, nicht erst bei Rückzahlung des Kredites (*Doralt aaO; Wanke aaO, zweiter Unterabsatz von Anm 51 zu § 19 EStG; UFS 30.3.2007, RV/0301-L/06; UFS 2.8.2007, RV/0063-G/05*). Bei Überweisungen/Einziehungen/Abbuchungen vom Bankkonto ist der Zeitpunkt der Durchführung entscheidend (*Wanke aaO, Anm 44 zu § 19 EStG*), ohne dass ein aus der Durchführung der Buchung resultierender Schultsaldo eine Rolle spielen würde (*Wanke aaO, Anm 45 zu § 19 EStG*).

Soweit der Bw die gegenständlichen Ausgaben in den Jahren 2006 und 2007 bar oder vom Bankkonto bezahlt hat, ist der steuerliche Abfluss in diesen Jahren erfolgt.

Soweit der Bw die gegenständlichen Fortbildungskosten in den Jahren 2006 und 2007 mit Kreditkarte bezahlt hat, ist jedoch noch darauf einzugehen, dass in der Fachliteratur umstritten ist, ob bei Zahlungen mit Kreditkarte der steuerliche Abfluss iSd [§ 19 EStG 1988](#) eintritt

- schon mit der Kreditkartenbenützung („*Belegausstellung bzw. Bestellung unter Angabe von Kartensummer und Gültigkeitsdauer*“; vgl *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, Anm 43 zu § 19 EStG 1988*);
- oder erst mit der „*Belastung des Kontos durch die Kreditkartengesellschaft*“ (*Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 40 „Kreditkarte“*), wobei unklar ist, ob damit die Belastung des von der Kreditkartengesellschaft für den Zahler geführten Kontos gemeint ist oder die Belastung des Bankkontos des Zahlers, von welchem die Kreditkartengesellschaft im Rahmen der meisten Kreditkartenverträge den Betrag einziehen kann. (Die Unklarheit ist vor allem bei anderen Kreditkartenverträgen, im Rahmen derer keine Einziehung vom Bankkonto des Zahlers erfolgt, von Bedeutung: Dort erhält der Zahler eine sogenannte ‘Monatsrechnung’ / ‘monthly statement’ o.ä., welche ein Kontoauszug ist, wobei der Zahler den Betrag oder zumindest eine Anzahlung innerhalb einer bestimmten Frist an die Kreditkartengesellschaft überweisen muss),

- oder erst mit der „*Abbuchung vom Konto des Zahlers*“ (EStR 2000 Rz 4624), womit wohl die Belastung des Bankkontos des Zahlers gemeint ist. (Unklar bleibt hier, ob damit auch die Situation bei Kreditkartenverträgen der zweitgenannten Art gemeint ist.)

Im Fall des Bw sind die Kreditkartenbenutzungen in den Jahren 2006 und 2007 erfolgt.

Die daraus schließlich resultierenden Belastungen des Bankkontos des Bw sind ebenfalls in den Jahren 2006 und 2007 erfolgt.

Aufgrund des technisch notwendigen Ablaufes muss jede Belastung des von der Kreditkartengesellschaft für den Zahler geführten Kontos nach der jeweiligen Kreditkartenbenutzung und vor der diesbezüglichen Belastung des Bankkontos des Zahlers erfolgen.

Deshalb sind auch die Belastungen des von der Kreditkartengesellschaft für den Bw geführten Kontos in den Jahren 2006 und 2007 erfolgt.

Damit können die Diskrepanzen in der Fachliteratur (inkl EStR) dahingestellt bleiben, denn alle Kreditkartenbenutzungs- und daraus resultierenden -belastungsvorgänge iZm den gegenständlichen Fortbildungskosten haben vor dem Streitjahr 2008 stattgefunden.

Somit sind im Streitjahr 2008 keine Abflüsse gemäß [§ 19 Abs. 2 EStG 1988](#) der gegenständlichen Fortbildungskosten erfolgt.

Ihr Abzug als Werbungskosten bei der Ermittlung der im Jahr 2008 erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bw ist daher ausgeschlossen.

Der Argumentation des Bw ist entgegenzuhalten:

- Eine Unterscheidung zwischen typischerweise ohne und mit Kapitaleinsatz erzielten Einkünften ist nach derzeitiger Rechtslage, wie sie hier im Sinne der herrschenden Meinung interpretiert wird, nicht möglich.
- Abweichende Regelungen, wonach der Zeitpunkt der Fremdmitteltilgung steuerlich entscheidend ist, betreffen nicht – wie hier – die Einkünfteermittlung, sondern:
 - die Belastung des laufenden Einkommens durch außergewöhnliche Belastungen gemäß [§ 34 EStG 1988](#)
 - und Sonderausgaben gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988](#) aus Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum aufgenommen worden sind.
- Der vom Bw zitierten Entscheidung UFS 7.10.2004, RV/3548-W/02 wird hier nicht gefolgt.
- Die vom Bw vorgebrachte Fremdüblichkeit der Gewährung von rückzahlbaren Darlehen für Ausbildungszwecke ist nicht der Punkt, der hier in Bezug auf Fremdüblichkeit relevant

sein könnte. Dies wäre hier allenfalls die vorgebrachte, zunächst bestehende Ungewissheit, ob das Darlehen zurückzuzahlen wäre und die Einigung zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer am Beginn des Streitjahres 2008, dass das Darlehen zurückzuzahlen sei.

Entscheidend ist hier jedoch, dass die gemäß [§ 19 Abs. 2 EStG 1988](#) vor dem Streitjahr 2008 liegenden Abflusszeitpunkte der Fortbildungskosten nicht durch die zu Beginn des Jahres 2008 erfolgte Vereinbarung der Rückzahlbarkeit eines Darlehens in das Jahr 2008 verschoben werden können.

Die Berufung ist somit abzuweisen.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 12. Jänner 2011