



GZ. RV/0329-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 15 am 29. Juni 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Ulrike Schlagenhaufen, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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**

HN machte im Zuge ihrer Einkommensteuererklärung für 2001 u.a. Werbungskosten in Höhe von 44.513,94 S geltend, die in der vorgelegten Einnahmen/Ausgabenrechnung unter dem Titel „Fortbildung 2001“ wie folgt dargestellt wurden:

„ Forschungsaufenthalt an der Widener Library und Andover Library, Harvard, sowie Forschungskontakte an der Yale University und der State University Stony Brook, New York 27.08. – 17.09.2001, Harvard University, Cambridge, Massachusetts; Yale University, New Haven, Connecticut und Stony Brook, New York, USA

Flug	10.430,00
22 Tagesgebühren à S 900	19.800,00
14 Nächtigungen lt. Beleg	9.183,74
7 Nächtigungen à S 702	4.914,00
38 km à S 4,90	186,20 „.

Das Finanzamt ersuchte HN mit Schreiben vom 6. November 2002 bezüglich des Forschungsaufenthalts in den USA die berufliche Veranlassung desselben und die einzelnen Tagesabläufe darzustellen, sowie mitzuteilen, ob sie von ihrem Arbeitgeber Kostenersatz erhalten habe. Zum Umstand, dass der Forschungsaufenthalt gemeinsam mit dem Ehepartner durchgeführt worden sei, wurde um entsprechende Stellungnahme ersucht.

Der steuerliche Vertreter von HN bezog zur Anfrage des Finanzamtes mit Schreiben vom 24. Jänner 2003 Stellung und wies eingangs darauf hin, seine Mandantin sei Professorin an der philosophischen Fakultät der Universität Wien und sei in dieser ihrer Eigenschaft verpflichtet zu forschen und zu lehren. Veröffentlichungen seien Ausdruck der Forschungstätigkeit.

HN sei Mitherausgeberin der „DZ“ im Akademieverlag Berlin. In dieser Zeitschrift würden die neuesten Erkenntnisse und Strömungen behandelt, weshalb HN eine Studienreise in die USA unternommen habe, um die jüngsten Erscheinungen kennen zu lernen. Die Veröffentlichung dieser Erkenntnisse erfolge in dieser Zeitschrift.

HN arbeite auch am Buchprojekt der wissenschaftlichen Buchgesellschaft Darmstadt zum Thema GP mit, welches mit der Bucherscheinung im Sommer 2003 abgeschlossen sein wird. Dazu sei es ebenfalls erforderlich, die jüngsten Entwicklungen der amerikanischen P, insbesondere am amerikanischen Markt, kennen zu lernen.

Bei diesem Forschungsaufenthalt habe HN als Organisatorin auch mit einer Reihe von Universitätsprofessoren gesprochen, um sie für den von der österreichischen Akademie der Wissenschaften geplanten internationalen KK als Vortragende zu gewinnen.

HN habe jedenfalls pro Woche wesentlich mehr als 40 Stunden in Bibliotheken bzw. mit Gesprächen mit Universitätsprofessoren verbracht.

Vom Arbeitgeber seien keine Kostenersätze geleistet worden.

Das Finanzamt erließ am 30. Jänner 2003 den Einkommensteuerbescheid für 2001, wobei die im Zusammenhang mit dem Forschungsaufenthalt in den USA geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 44.513,94 S nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass es sich hierbei um eine „Studien- bzw. Fortbildungsreise“ gehandelt habe, für die durch nichts belegt worden sei, dass sie jeglicher Anziehungskraft für Dritte, nicht berufliche einschlägig Orientierte, entbehrt habe. Trotz Aufforderung habe HN keine konkrete, nachvollziehbare Darstellung der einzelnen Tagesabläufe gegeben.

HN erhob gegen den diesen Bescheid am 4. März 2003 das Rechtsmittel der Berufung, wobei dargetan wurde, bei der vorliegenden Reise habe es sich nicht um eine „Studienreise“ im üblichen Sinn gehandelt, sondern um eine Reise, die ausschließlich aus beruflichen Gründen, um für die Lehre neue Erkenntnisse nach Österreich zu bringen und Buchprojekte voranzutreiben und abzuschließen, unternommen worden sei.

Aus diesem Grund habe die Bw. die meiste Zeit ihres Aufenthaltes in Bibliotheken zugebracht, soweit dies die Öffnungszeiten erlaubt hätten. Wochentags sei sie zwischen 10 und 12 Stunden pro Tag in Bibliotheken gewesen. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1990, Zl. 89/14/0106 und Zl. 92/15/0150, das auf eine durchschnittliche Arbeitszeit von 8 Stunden pro Tag abstelle, wurde verwiesen.

Es handle sich im konkreten Fall also nicht um eine Studien- bzw. Fortbildungsreise, sondern um das Aufsuchen von Bibliotheken für Forschungszwecke. Diese Bibliotheken seien gezielt ausgesucht und aufgesucht worden, nicht aber Gegenstand einer Reise gewesen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2003 als unbegründet ab.

Begründend wurde hierin ausgeführt, dass Nachweise für die Berufungsbehauptungen nicht erbracht worden seien, insbesondere sei in Anbetracht der Teilnahme des Gatten der Bw. am Auslandsaufenthalt eine private Mitveranlassung nicht auszuschließen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei in diesen Fällen eine Abzugsfähigkeit der entsprechenden

Ausgaben oder Aufwendungen nur dann gegeben, wenn dieselben für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig seien. Diesbezügliches sei nicht vorgebracht worden, wie überhaupt unter Bedachtnahme auf andere Möglichkeiten nicht erkennbar sei, dass zur Information über Neuerscheinungen an Fachliteratur und jüngsten Entwicklungen sowie zur persönlichen Kontaktierung von Kollegen eine USA – Reise erforderlich gewesen sei.

Nach Auffassung des Finanzamtes liege somit eine Reise mit Mischprogramm vor, deren Ausgaben auf Grund des bestehenden Aufteilungsverbot es zur Gänze nicht abzugsfähig seien.

Die Bw. stellte am 19. Dezember 2003 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei dargelegt wurde, dass der konkrete Aufenthalt in den USA zu Studienzwecken mit einer Studienreise im herkömmlichen Sinn, an der eine Vielzahl von Personen teilnimmt und die ein weites Spektrum an Programmpunkten erforderlich macht, nicht verglichen werden könne.

Die Durchführung der „Reise“ – eigentlich seien dies Aufenthalte – sei in der Weise erfolgt, dass gezielt jene Bibliotheken an den Universitäten Harvard und Yale sowie an der State University Stony Brook aufgesucht wurden, die für den Forschungszweck notwendig gewesen seien. Weiters seien Fachgespräche mit amerikanischen Universitätsprofessoren gesucht worden, um sie für den KK in Wien als Vortragende bzw. für Veröffentlichungen in verschiedenen Zeitschriften zu gewinnen. Durch das Studium in den Bibliotheken sei der Forschungsauftrag erfüllt und die Voraussetzung dafür geschaffen worden, dass das Buch „GKK“ mitherausgegeben werden konnte.

Zum Nachweis, dass die Forschungsaufwendungen notwendig und ausschließlich beruflich veranlasst gewesen seien, seien der Berufung Kopien von Deckblättern verschiedener Zeitschriften und des Buches „GKK“ beigegeben. Die Verfassung der Einleitung zu diesem Buch sei ein Resultat der oben genannten Forschungstätigkeiten in den USA. Die englischsprachigen Beiträge der markierten amerikanischen Professoren seien nur durch persönliche, intensive Fachgespräche im Zuge des Forschungsaufenthaltes zu Stande gekommen.

Dem Vorlageantrag beigelegt ist eine Kopie eines Deckblattes eines von JR und ND herausgegebenen Werkes „GKK“ auf der handschriftlich der Hinweis ersichtlich ist, die im Inhaltsverzeichnis markierten englischsprachigen Beiträge seien durch die Forschungskontakte in Harvard ermöglicht worden. Aus dem gleichermaßen in Fotokopie beiliegenden Inhaltsverzeichnis sind folgende durch handschriftliche Pfeile markierte englischsprachige Beiträge ersichtlich:

„RP

H

AG

PP".

Weitere in Kopie beiliegende Deckblätter der „ZP“ weisen durch handschriftliche Pfeile erfolgte Hinweise auf in diesen Zeitschriften erschienene Beiträge auf, deren Titel allerdings jeweils englischsprachig ist.

Der Dekan der Fakultät für Human- und Sozialwissenschaften teilte dem Unabhängigen Finanzsenat am 15. März 2004 über Anfrage mit, dass HN in der Zeit vom 27. August bis 17. September 2001 gem. § 160 Beamtendienstrechtsgesetz (BDG) für einen Forschungsaufenthalt in den USA - gemäß den durch den Rektor genehmigten Antrag für Bibliotheksstudien an der Schlesinger Library on the History of Women - freigestellt gewesen sei. Die Bibliotheksstudien seien mit Sicherheit im weiteren Sinn im Forschungsauftrag einer Universitätsprofessorin gem. § 165 Abs. 1 BDG als gerechtfertigt anzusehen, zu werten und zu beurteilen. Die erbrachten und publizierten Forschungsleistungen hätten niemals „im Inland“ bewältigt werden können. Gleichermaßen sei das Verfassen der resümierenden Einleitung zur angeführten Publikation „GKK“ ein Forschungs- und Dienstauftrag.

HN sei von der Anwesenheit am Dienstort Wien unter Beibehaltung der Bezüge befreit aber keinesfalls von der Wahrnehmung von Forschungsaufgaben entbunden gewesen.

Die Berufungsbehörde ersuchte HN mit Schreiben vom 4. März 2004 zum Nachweis der an diversen Universitäten in den USA durchgeführten Studien Zeitaufzeichnungen vorzulegen, aus denen insbesondere die Anwesenheit an den jeweiligen Universitäten und die Art der Studien (z.B. welcher Autor war zu welcher Zeit Gegenstand der Bibliotheksstudien), hervorgeht. Bezüglich der persönlichen Kontakte zu ausländischen Kollegen werde ersucht, Name und Adresse derselben anzugeben.

Schließlich wurde um Angabe dahingehend ersucht, Einnahmen in welcher Höhe aus der Herausgabe bzw. Verfassung der Einleitung hinsichtlich des Werkes „GKK“ erzielt wurden und ob diese Tätigkeit der Herausgabe von Werken und der Verfassung von Beiträgen mit Gewinnerzielungsabsicht erfolge, d.h. ob in einem überschaubaren Zeitraum ein Überschuss der Einnahmen über die entsprechenden Ausgaben zu erwarten ist. Wann dies der Fall sei, möge bekannt gegeben werden.

Soweit bereits in der Vergangenheit bezogene Einnahmen aus der Herausgabe von Werken und der Verfassung von Beiträgen erzielt worden seien, werde ersucht dies mitzuteilen, wobei

bezogen auf das jeweilige Jahr die erzielten Einnahmen und jene Ausgaben, die damit im Zusammenhang stehen, anzugeben wären.

Im Zuge der am 29. Juni 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Verfahrensparteien Einigkeit darüber erzielt die Berufungsfälle LN und HN gemeinsam abzuhandeln, da der Sachverhalt in beiden Fällen deckungsgleich sei.

Der steuerliche Vertreter der Bw. Dr. Wilhelm Frei legte dem Berufungssenat vorerst einen "vorbereitenden Schriftsatz für die mündliche Verhandlung" vor und teilte nach Befragung durch den Berichterstatter mit, dass seine Mandanten keine Kostenersätze seitens der Verlage erhalten hätten.

Die Finanzamtsvertreterin Mag. Schlagenhaufen führte aus, dass sich das in der Berufung zitierte Erkenntnis mit Studienreise beschäftigt habe. Deshalb habe sie eine Beurteilung anhand dieses Erkenntnisses vorgenommen, demzufolge der private Anteil nicht übergeordnet sein dürfe. Weiters handle es sich bei den Berufungswerbern um ein Ehepaar, das gemeinsam die strittige USA – Reise unternommen habe. Wiewohl zugestanden werde, dass die beiden Ehegatten im Wesentlichen in gleichen Bereichen tätig seien, seien bei derartigen Reisen an die Nachweispflicht erhöhte Maßstäbe anzulegen.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Dezember 1988, ZI. 88/14/0002 ergebe sich weiters, dass jedenfalls Aufzeichnungen über den Umfang und die Art der beruflichen Tätigkeiten zu führen seien.

Wenn nun eingewendet werde, dass für die Bw. als Universitätsprofessoren keinerlei Zeitbindung gelte, so mag dies für den universitären Bereich maßgeblich sein, nicht aber für die steuerliche Beurteilung. Zudem lägen Auslandsbeziehungen vor, sodass ein erhöhter Maßstab an die Mitwirkung der Bw. gestellt werden müsse.

Mag. Schlagenhaufen wies schließlich darauf hin, dass der Verwaltungsgerichtshof in zwei Erkenntnissen, die allerdings Fälle von Künstlern betrafen, ausgesprochen habe, dass eine Reise, deren Ergebnis Niederschlag in Werken des Künstlers gefunden habe, zu steuerlichen Absetzungen führen kann. Nun sei aber, ungeachtet der Vorlage der Publikationen der Bw. nicht klar erkennbar, dass die besagten Bibliotheksstudien in den dort angeführten Werken ihren Niederschlag gefunden hätten.

Dr. Frei hielt diesen Ausführungen entgegen, aus der Bestätigung des Dekans sei ersichtlich, dass die Forschungsarbeiten seiner Mandanten sehr wohl ihren Niederschlag gefunden hätten. Wer überdies wisse, unter welchen Voraussetzungen Dienstfreistellungen gewährt würden

und überdies berücksichtige, dass die USA-Reise nur drei Wochen gedauert hätte, könne ermessen, dass die Zeit für die Durchführung von Bibliotheksstudien sehr kurz gewesen sei. Schließlich habe auch der Dekan bestätigt, dass die Ergebnisse der Forschungsreisen ihren Niederschlag in akademischer Lehre und Publikationen gefunden hätten.

Mag. Schlagenhaufen führte hiezu aus, es sei zu konzedieren, dass eine Dienstfreistellung ein Indiz für die berufliche Bedingtheit der durchgeführten Reise darstelle. Dennoch fordere der Verwaltungsgerichtshof einen konkreten Niederschlag der Ergebnisse einer Reise auf die jeweiligen Werke der Steuerpflichtigen. Eine bloß abstrakte Einwirkung auf Vorlesungen und Ähnliches seien aber nicht ausreichend.

Hiezu replizierte Dr. Frei, entgegen der Auffassung der Finanzamtsvertreterin hätten die Forschungsergebnisse konkret Niederschlag in den Publikationen der Bw. gefunden. Es werde nochmals auf die vorgelegten Ablichtungen betreffend das von LN herausgegebene philosophische Werk sowie auf die vielfältigen Publikationen von HN in Deutschland hingewiesen.

### ***Der Senat hat erwogen:***

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen für die Lebensführung abgezogen werden, 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. So können die Kosten von Auslandsreisen nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Beruf veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen ist (vgl. VwGH vom 3. Februar 1993, 91/13/0001). Dabei ist hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlichen betrieblichen Anlasses ein strenger Maßstab anzulegen, weil bei Auslandsreisen ein Überschneiden mit privaten Interessen besonders naheliegt.

Im Falle von Auslandsreisen einer Rechtsanwältin hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. Dezember 1988, 88/14/0002 ausgesprochen, dass wohl nicht gefordert werden könne, dass die Beschwerdeführerin (Bf.) am Reiseziel ihre gesamte Aktivität beruflichen Zwecken zuwendet, doch dürften die "Privatzeiten" nicht mehr Raum einnehmen als jenen, der während der laufenden Berufungsausübung im Inland als Freizeit zur Verfügung

steht. Dies erfordere aber, dass die Bf. für alle Tage während der Reise nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen gehabt hätte, welche Tagesstunden an welchen Tagen beruflichen und welche privaten Zwecken dienten. In dem dem Verwaltungsgerichtshof zur Beurteilung vorgelegten Fall seien derartige Nachweise nicht erbracht worden, sodass der Gerichtshof ausgesprochen habe, eine pauschale Angabe über Arbeitszeiten zwischen sechs und zehn Stunden könne "bei dem an den Nachweis der (nahezu) ausschließlichen betrieblichen Veranlassung von Auslandsreisen anzulegenden strengen Maßstab die geforderten konkreten Angaben über die für die beruflichen Tätigkeiten an den einzelnen Arbeitstagen jeweils aufgewendeten Zeiten nicht ersetzen" (VwGH vom 13. Dezember 1988, 88/14/0002).

Dieser im Zuge des genannten Erkenntnisses beurteilte Fall ist vergleichbar mit dem hier vorliegenden, hat doch der HN über die in den USA erfolgten beruflichen Tätigkeiten keinerlei Aufzeichnungen geführt, sondern nur angegeben, an Wochentagen 10 bis 12 Stunden in den Bibliotheken verbracht zu haben, wiewohl sie mit ho. Schreiben vom 4. März 2004 ersucht worden war, zum Nachweis der in den USA an verschiedenen Universitäten durchgeführten Studien Zeitaufzeichnungen vorzulegen, aus denen insbesondere die Anwesenheiten an der jeweiligen Universität und die Art der Studien (z.B. welcher Autor war zu welcher Zeit Gegenstand der Bibliotheksstudien) hervorgeht. Gleichmaßen wurde auch dem Ersuchen der Berufsbehörde, Name und Adresse der kontaktierten ausländischen Kollegen anzugeben, nicht entsprochen.

Dieser Nachweispflicht nachzukommen hätte der Bw. aber schon deshalb obliegen, weil für die Beurteilung der hier vorliegenden Reise Sachverhaltselemente von Bedeutung sind, die im Ausland ihre Wurzel haben, sodass eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen bei der Prüfung der Voraussetzungen bestand (vgl. VwGH vom 16. November 1993, 93/14/0138). Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil die Reise gemeinsam mit dem Ehegatten der Bw. erfolgte, was trotz des beruflichen Engagements desselben, eine private Mitveranlassung der Reise geradezu miteinschließt, weshalb schon aus diesem Grund regelmäßige Aufzeichnungen der beruflichen Tätigkeiten unumgänglich gewesen wären.

Die Einwendung der Bw., wonach die durch sie im Jahr 1993 erfolgte Mitherausgabe des Buches "GKK" sowie die Verfassung der Einleitung zu diesem Ausfluss der 2001 in den USA durchgeführten Bibliotheksstudien gewesen seien, wird dem Grunde nach nicht in Abrede gestellt. Dieser Umstand reicht jedoch für die steuerliche Anerkennung der mit dieser Reise im Zusammenhang stehenden Ausgaben nicht aus, da allein entscheidungswesentlich ist, ob die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich veranlasst war (vgl. VwGH vom 13. Dezember



1988, 88/14/0002). Dies nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen war die Bw. jedoch bislang nicht in der Lage.

Die in Rede stehenden Ausgaben sind daher mangels Nachweises ihrer ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung als Ausgaben für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu sehen, die auch dann bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 20, Tz 10).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Juni 2004