



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/0751-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Beruf/Bw., Ort/Bw., Straße/Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch XY betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 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

Der Berufungswerber (Bw.) ist Beamter (Bundesheer); aus dieser Tätigkeit stammen seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Jahr 2003 betragen diese Einkünfte € 40.957,50.

Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 (4. März 2004) sind von den als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 geltend gemachten € 3.168,00 € 500,55 als Sonderausgaben anerkannt worden; dies mit der Begründung, dass sog. "Topf-Sonderausgaben" ab 1996 nur zu einem Viertel zu berücksichtigen seien und dass das Sonderausgabenviertel bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.400,00 unter Anwendung der Formel " $(50.900,00 - 40.957,50) \times 730,00 / 14.500,00$ " einzuschleifen sei.

Gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 hat der Bw. berufen (10. März 2004).

Sein Berufsbegehren lautet, die Jahresprämie für seine private Unfallversicherung (€ 431,54) in einem neu auszustellenden Bescheid zu berücksichtigen.

Die Berufung hat das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung (16. März 2004) mit folgender Begründung abgewiesen:

"Da der Sonderausgabenhöchstbetrag für Versicherungen in Höhe von € 2.920,00 bereits ausgeschöpft wurde, kann die Unfallversicherung steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden".

Innerhalb der Vorlagefrist hat der Bw. folgenden Antrag gestellt (17. März 2004):

"... Ich studiere als ordentlicher Hörer seit Wintersemester 2002 an der Universität Wien Turkologie. Dieses Studium sieht als eines der Hauptziele den Spracherwerb der türkischen Sprache vor. Da sich aufgrund von Einbürgerungen die Anzahl der türkisch sprechenden Grundwehrdiener beim ÖBH jährlich erhöht, ist mein Studium in ursächlichem Zusammenhang mit meinem Beruf zu sehen.

Leider habe ich erst jetzt Kenntnis davon erlangt, dass alle entrichteten Studiengebühren bzw. in diesem Zusammenhang stehende Aufwendungen (2002 – 13 Fahrten nach Wien; 2003 – 25 Fahrten nach Wien; durch geführte Anwesenheitslisten nachprüfbar) von berufstätigen Studenten im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung steuerlich absetzbar wären, bzw. eine endgültige Entscheidung über die Absetzbarkeit aller Studienrichtungen in einem noch offenen Verfahren beim Verwaltungsgerichts noch ausständig wäre."

Dem Vorlageantrag beigelegt waren:

1.	Auftragsbestätigung, € 377,22, Studienbeitrag für Wintersemester 2002, bezahlt am 22. Oktober 2002;
2.	Auftragsbestätigung, € 377,22, Studienbeitrag für Sommersemester 2003, bezahlt am 18. März 2003;
3.	Studienblatt des ordentlich Studierenden für das Wintersemester 2002, Studienrichtung: Turkologie, Beginn 29. Oktober 2002;
4.	Studienblatt des ordentlichen Studierenden für das Sommersemester 2003, Studienrichtung: Arabistik, Beginn 1. März 2003 und Studienrichtung Turkologie, Beginn 29. Oktober 2002;
5.	Studienblatt des ordentlichen Studierenden für das Wintersemester 2003, Studienrichtung: Arabistik, Beginn 1. März 2003 und Studienrichtung Turkologie, Beginn 29. Oktober 2002.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Ausgaben (Studiengebühren, Fahrtkosten) für das Studium an der Universität Wien – Studienzweig(e): Turkologie bzw. Turkologie und Arabistik - bei einem Bundesheerbediensteten Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind oder nicht.

Die vom Finanzamt erlassene Berufungsvorentscheidung, worin über die Absetzbarkeit der Jahresprämie (€ 431,54) für eine private Unfallversicherung als Sonderausgabe abgesprochen worden ist, verliert mit dieser Berufungsentscheidung ihre Wirksamkeit; strittig ist deshalb auch, ob die im Streitjahr geleistete Jahresprämie (€ 431,54) für eine private Unfallversicherung als Sonderausgabe abziehbar ist oder nicht.

1. Ausgaben (Universitätsstudium):

Im Wintersemester 2002 hat der Bw. an der Universität Wien Turkologie inskribiert; im Sommersemester 2003 Turkologie und Arabistik. Die Studiengebühr für das Wintersemester 2002, die Studiengebühr für das Sommersemester 2003, die Ausgaben für 13 Fahrten nach Wien im Jahr 2002 und die Ausgaben für 25 Fahrten nach Wien im Jahr 2003 hat der Bw. als Werbungskosten geltend gemacht.

Die Absetzbarkeit der Ausgaben für sein Universitätsstudium als Werbungskosten hat der Bw. mit einer, ihm jetzt zur Kenntnis gelangten, geänderten, Gesetzeslage begründet.

Geänderte Gesetze sind ab dem Zeitpunkt, den der Gesetzgeber als Beginn ihres Geltungszeitraumes bestimmt hat, anzuwenden.

Die als Werbungskosten abziehbaren Ausgaben sind in § 16 Abs. 1 EStG 1988 aufgezählt.

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

Nach der, § 16 Abs. 1 EStG 1988 mit Wirksamkeit ab dem Kalenderjahr 2000 hinzugefügten, Ziffer 10 (Bundesgesetzblatt, BGBl. I Nr. 106/1999) sind die Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten; keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen, Werbungskosten. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen. § 16 idF des BGBl. 155/2002 ist anzuwenden, wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003, die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2002 enden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen, Werbungskosten. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen. Davon ausgenommen sind Studienbeiträge für ein ordentliches Universitätsstudium, wenn das Studium eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellt, die eine geänderte Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht. § 16 idF des BGBl. I Nr. 71/2003 ist anzuwenden, wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004, die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranla-

gung festgesetzt wird, erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2003 enden.

1.1. Studiengebühr Wintersemester 2002, Fahrtkosten 2002:

Nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes sind Aufwendungen oder Ausgaben Abrechnungsperioden zuzuordnen; bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist diese Abrechnungsperiode das Kalenderjahr.

Der Bw. hat die Studiengebühr für das Wintersemester 2002 am 22. Oktober 2002 eingezahlt und ist im Jahr 2002 nach eigenen Angaben 13 x von seinem Wohnsitz zur Universität Wien gefahren: Die Studiengebühr für das Wintersemester 2002 und die Ausgaben für die 13 Fahrten nach Wien sind Ausgaben, die im Kalenderjahr 2002 angefallen sind.

Aufwendungen oder Ausgaben sind ausschließlich in dem Kalenderjahr absetzbar, in dem sie geleistet worden sind (§ 19 Abs. 2 EStG 1988).

Der Bw. hat den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 angefochten; ob die Studiengebühr für das Wintersemester 2002 und die Ausgaben für die 13 Fahrten nach Wien absetzbare Ausgaben sind, ist aus der Sicht des Kalenderjahres 2003 zu beurteilen.

Im Kalenderjahr 2003 hat der Bw. die v.a. Ausgaben nicht geleistet, weshalb die Berufung in diesem Punkt abzuweisen ist.

1.2. Studiengebühr Sommersemester 2003, Fahrtkosten 2003:

Auf iZm mit einem Universitätsstudium stehende Ausgaben aus dem Jahr 2003 ist § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002 anzuwenden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen iZm mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen, keine Werbungskosten, wenn die Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahme ein ordentliches Universitätsstudium ist.

Nach den vom Bw. vorgelegten Studienblättern handelt es sich bei den vom Bw. inskribierten Studienzweigen Turkologie bzw. Turkologie und Arabistik um sog. ordentliche Universitätsstudien; die Studiengebühr für das Sommersemester 2003 hat der Bw. im Kalenderjahr 2003 eingezahlt und die Ausgaben für 25 Fahrten zur Universität Wien sind im Kalenderjahr 2003 angefallen: Die v.a. Ausgaben sind Ausgaben des Kalenderjahres 2003.

Das Berufungsbegehren, die Studiengebühr für das Sommersemester 2003 und die Ausgaben für 25 Fahrten nach Wien als Werbungskosten anzuerkennen, ist – der ausdrücklichen An-

ordnung des Gesetzgebers in § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002 folgend - abzuweisen.

Hätte der Bw. die Studiengebühr für das Wintersemester 2002 nicht im Kalenderjahr 2002 sondern 2003 eingezahlt und wäre nicht im Kalenderjahr 2002 sondern 2003 13x zur Universität Wien gefahren, hätte die Abweisung des Berufungsbegehren, diese Ausgaben als Werbungskosten anzuerkennen, nicht gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sondern gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002 erfolgen müssen.

Die mit § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 geschaffene Möglichkeit der Abzugsfähigkeit von Studienbeiträgen für ein ordentliches Universitätsstudium, wenn das Studium eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme iZm der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellt, die eine geänderte Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht, betrifft nicht den Berufszeitraum, sondern erstmalig die Veranlagung für das Jahr 2004 (§ 124b Z 80 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003).

Soweit die geltend gemachten Aufwendungen des Bw. iZm seinem ordentlichen Universitätsstudium stehen, sind sie nach der für den Berufszeitraum anzuwendenden Rechtslage nicht abzugsfähig.

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat mit Beschluss vom 5. Dezember 2003, B 1145/02, B 1222/02 und B 574/03 gemäß Art 140 Abs. 1 B-VG das Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Worte "*oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium*" im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF. BGBl. I 1999/106, eingeleitet. In diesem Beschluss ist auch die derzeitige Rechtslage detailliert dargestellt. In dem zu B 574/03 beim VfGH anhängigen Verfahren wurde einem Universitätsassistenten an der Universität Linz vom unabhängigen Finanzsenat (28.2.2003, RV/0788-S/02) die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das sozial und wirtschaftswissenschaftliche Doktoratsstudium an dieser Universität versagt.

Der unabhängige Finanzsenat ist an die geltende Rechtslage gebunden; zur Lukrierung einer allfälligen Anlassfallwirkung (Art 140 Abs. 7 2. Satz B-VG) ist eine rechtzeitige Beschwerde gegen diese Berufungsentscheidung an den Verfassungsgerichtshof erforderlich.

2. Sonderausgaben:

Der Bw. hat die im Streitjahr geleistete Prämie (€ 431,54) für eine private Unfallversicherung als Sonderausgaben geltend gemacht.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (in der im Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002) sind Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Unfallversicherung bei der Er-

mittlung des Einkommens als Sonderausgaben abziehbar, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

Für Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Wohnraumschaffung- und –sanierung) und § 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (Anschaffung Genussscheine, Erstanschaffung junger Aktien) gilt ein einheitlicher Höchstbetrag von € 2.920,00 jährlich (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung hat der Bw. € 3.168,98 in der für Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vorgesehenen Rubrik "*Summe aller Beiträge und Versicherungsprämien ...*" eingetragen. Werden € 3.168,98 mit den in der Berufung als Sonderausgaben geltend gemachten Versicherungsprämien (€ 431,54) addiert, betragen die als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 insgesamt geltend gemachten Ausgaben € 3.600,52.

Die vom Bw. als Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 geltend gemachten Ausgaben übersteigen den Sonderausgabenhöchstbetrag von € 2.920,00.

Sind die Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 und § 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag (€ 2.920,00), ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben absetzbar (Sonderausgabenviertel); betragen die Einkünfte mehr als € 36.400,00, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 50.900,00 kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Lt. Einkommensteuerbescheid 2003 betragen die Einkünfte des Bw. € 40.957,50; idF vermindert sich der Sonderausgabenhöchstbetrag von € 2.920,00 auf € 500,55 (siehe Einkommensteuerbescheid 2003). Mit den in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Ausgaben (€ 3.168,98) ist der – an den Einkünften des Bw. orientierte - Sonderausgabenhöchstbetrag (€ 500,55) bereits überschritten worden.

Wird der Sonderausgabenhöchstbetrag durch andere als Sonderausgaben anerkannte Ausgaben überschritten, darf die Jahresprämie für die private Unfallversicherung – unabhängig davon ob diese Jahresprämie eine Ausgabe im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist oder nicht – nicht als Sonderausgabe von den Einkünften abgezogen werden.

Das Berufungsbegehren, € 431,54 als von den Einkünften abziehbare Sonderausgaben anzuerkennen, ist abzuweisen.