



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/1081-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck-Eisenstadt-Oberwart betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 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 Bankangestellter und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Mit Bescheid vom 14. April 2004 (Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu dem Bescheid vom 3. März 2004) betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wurden die vom Bw beantragten Aus- und Fortbildungskosten in Höhe von 1.574,97 € (für Studiengebühren

und Medienkoffer iHv 972,22 €, sowie Fahrtkosten iHv 602,75 € für sein Studium der Rechtswissenschaften als Werbungskosten nicht berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt: "Da es sich in Ihrem Fall um Ausbildungskosten handelt (keine berufsspezifische Fortbildung), konnten Ihre Aufwendungen nicht berücksichtigt werden."

Mit Eingabe vom 6. Mai 2004 erhob der Bw gegen den oa Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 Berufung. Der Bw beantragte die Anerkennung der nachgewiesenen Aufwendungen für das Studium der Rechtswissenschaften als Werbungskosten und die Neuberechnung der Einkommenstuer für das Jahr 2003. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die gesetzliche Grundlage für die Absetzbarkeit von Werbungskosten im § 16 EStG 1988 finden würde. Die praktische Anwendung sei im Detail erlassmäßig vom BMF in den Lohnsteuerrichtlinien (gemäß Erlass des BMF vom 20.12.2002, GZ. 07 0104/5-IV/7/02) geregelt.

In den RZ 223 ff würden sich die allgemeinen Begriffsbestimmungen für die Werbungskosten finden.

"Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- *objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und*
- *subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und*
- *nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.*"

Der Werbungskostencharakter wird wie folgt definiert:

"Für den Werbungskostencharakter sind grundsätzlich weder ein unbedingtes berufliches Erfordernis zur Tätigung der Aufwendungen oder Ausgaben noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich. Die Notwendigkeit einer Aufwendung ist grundsätzlich keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern ein Indiz für die berufliche Veranlassung bzw. für das Fehlen einer privaten Veranlassung (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Auf die Notwendigkeit kommt es daher bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben an, die ihrer Art nach die Möglichkeit einer privaten Veranlassung vermuten lassen (VwGH 29.11.1994, 90/14/0231), wobei diesfalls die Notwendigkeit dahingehend zu prüfen ist, ob das Tätigen der Aufwendungen objektiv sinnvoll ist (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024)."

In den aktuell gültigen Lohnsteuerrichtlinien würden sich unter RZ 358 die Begriffsdefinitionen für Fortbildungskosten – Ausbildungskosten - Umschulungskosten finden. Demnach seien Fortbildungskosten dann gegeben, wenn sie dazu dienen würden, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienen würde (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Auf Grund der bis 1999 geltenden Rechtslage abzugsfähige Fortbildungskosten seien daher auch

weiterhin abzugsfähig (ausgenommen Zweitstudium). Das vom Bw betriebene Jusstudium würde diese Kriterien für absetzbare Fortbildungskosten zur Gänze erfüllen.

Er sei derzeit als Leiter der Buchhaltung in der Fa. A. beschäftigt. Zu seinen Aufgaben würden - neben dem Tagesgeschäft (Abwicklung des Zahlungsverkehrs, Sachkontenverbuchung,...) – insbesondere die Bereiche Bilanzerstellung, Anlagenbuchhaltung, Personalwesen, Meldewesen, und EDV zählen. Im Team mit der GL und den übrigen Abteilungsleitern würde er auch in diversen Projektteams der Gesamtbank mitarbeiten. Die tägliche Praxis würde zeigen, dass insbesondere die Bereiche Meldewesen, Bilanzierung und das Personalwesen immer bessere juristische Kenntnisse erfordern würden, die mangels hauseigenen Know-hows bei der Rechtsabteilung der Fa. B., sowie bei Rechtsanwälten und Notaren "zugekauft" werden müssten. Diese Entwicklung würde sich mit der kontinuierlichen Steigerung der Ausgaben der Fa. A. für Rechtsberatung untermauern lassen.

Da der Bw das Grundinteresse für Rechtsfragen mitbringen würde und er sich bereits in seiner vorhergehenden Funktion als Innenrevisor der Bank immer wieder mit rechtlichen Fragen auseinandergesetzt habe, habe er – mit Unterstützung der Bank – nach Weiterbildungsmöglichkeiten in diese Richtung gesucht. Die von den sektorinternen Bildungseinrichtungen angebotenen fachspezifischen Kurse habe der Bw besucht und diese seien vom Arbeitgeber auch bezahlt worden.

Nunmehr habe sich im Multimediestudium der Uni Linz, die mit der Stadtshainning eine Partnerschaft bilden würde, eine Möglichkeit für ihn als Berufstätigen geboten, das Diplomstudium der Rechtswissenschaften zu absolvieren. Diese Entscheidung sei von seinem Arbeitgeber begrüßt und unterstützt worden (Infrastruktur, flexible Handhabung von Freistellungen für Klausuren, usw...), weil er dadurch die Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf verbessern könne. Ein weiterer Aspekt sei für ihn die Tatsache, dass es laut Brancheninformation in den kommenden Jahren im Banken- und Versicherungsbereich zur Ausgliederung von standardisierten Abwicklungstätigkeiten (Zahlungsverkehr, etc....) kommen werde. Dabei seien auch Personalreduktionen im Bankenbereich zu erwarten. Angesichts seines Einkommens und des nicht mehr sehr niedrigen Lebensalters würde er hier zu den Verlierern zählen. Dem versuche der Bw durch eine fundierte Weiterbildung entgegenwirken und so seine Berufstätigkeit und somit sein Erwerbseinkommen zu sichern.

Und schließlich könne ihm das begonnene Studium bei der weiteren Karriere hilfreich sein, denn in der Kollegenschaft gebe es zahlreiche Handelsakademiker (er selbst habe eine AHS-Ausbildung), die mit ihrer kaufmännischen Ausbildung bei einer Bewerbung um Führungspositionen punkten würden.

Aus den oben dargelegten Gründen sei er der Überzeugung, dass die von ihm zu tragenden Aufwendungen Fortbildungskosten und somit Werbungskosten darstellen würden.

Im übrigen würde der Bw auch die Kriterien, die die RZ 358 für die Absetzbarkeit von Ausbildungskosten vorsehen erfüllen:

"Ausbildungskosten sind demnach Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlerner Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit."

Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (zB Friseurin und Kosmetikerin, Dachdecker und Spengler) oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (zB Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV-Techniker). Eine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten ist ein Hinweis für das Vorliegen von verwandten Tätigkeiten."

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können."

Also könne man im Sinne der Ausführungen des Bw und der oa Definition davon ausgehen, dass die Tätigkeit als "Leiter des Rechnungswesens" in einer Bank und der als "Leiter der Rechtsabteilung" nach der Verkehrsauffassung jedenfalls verwandte Tätigkeiten darstellen würden. Aufgrund der Betriebsgröße würde es diese Abteilungen derzeit im Unternehmen noch nicht geben. In der – bereits geplanten – organisatorischen Neugliederung der Bank werde es einen Kompetenzbereich "Backoffice" geben, in dem sämtliche Abwicklungstätigkeiten, auch jene aus dem Kreditgeschäft, gebündelt werden würden. Der Leiter dieses Bereiches werde über fundierte rechtliche Kenntnisse verfügen müssen.

Als dritte Möglichkeit zur Absetzbarkeit von "Ausbildungsaufwendungen als Werbungskosten" würde die RZ 358 noch die Umschulungsmaßnahmen vorsehen.

"Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (zB Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin). Der Begriff "Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat..."

Unter der Annahme, dass nach einem erfolgreich absolvierten Jus-Studium die weiterführende Praxisausbildung folgen würde, würden auch die Kriterien als abzugsfähige umfassende Umschulung (neue berufliche Tätigkeit als Anwalt, Staatsanwalt, etc..) erfüllt sein.

Der Fall des Bw würde auch nicht unter die in RZ 359 angeführten Punkte fallen.

"Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, B-Führerschein), sind nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind...."

Denn die Absolvierung eines Jusstudiums sei jedenfalls keine Sache der privaten Lebensführung (wie zB der Persönlichkeitsentwicklung), und somit abzugsfähig.

Somit würde sich nach Ansicht des Bw kein Grund ergeben, seine Aufwendungen nicht als beruflich bedingte Aus- und Fortbildungskosten anzuerkennen. Er ersuche daher um Aufhebung des entsprechenden Punktes in seinem Einkommensteuerbescheid und Neuberechnung der Lohnsteuer unter Einbeziehung der Aufwendungen für das Multimediestudium der Rechtswissenschaften.

In der im Veranlagungsjahr noch geltenden Fassung des § 16 Abs. 2 Z 10 EStG 1988 sei ein Hochschulstudium zwar ausdrücklich als nicht absetzbar ausgewiesen worden, jedoch würde er Praxisfälle von berufstätigen Studienkollegen in vergleichbaren Positionen kennen, denen das gleiche Studium bereits in der Veranlagung 2002 vom Finanzamt anerkannt worden sei. Somit nehme der Bw an, dass es einen Ermessensspielraum für Einzelfälle geben würde. Würde dies in seinem Fall für 2003 aus irgendwelchen Gründen nicht möglich sein, so verweise er auf das beim VfGH anhängige Gesetzesprüfungsverfahren dieser Ausschließungspassage des § 16 EStG (Wortlaut unter <http://www.vfgh.gv.at/presse/B1145-6-02.pdf> abrufbar, bzw als Beilage). Bei einem allfälligen positiven Ausgang für die Beschwerdeführer würde dem Bw jedenfalls rückwirkend die Anrechnung auch für 2003 gewährt werden.

Nachdem sich die Rechtslage ab dem Veranlagungsjahr 2004 geändert habe, sei für die Zukunft die Absetzbarkeit der Hochschulstudienkosten als Aus- und Fortbildungskosten gegeben.

Der Berufung beigelegt wurde eine Aufgliederung der Kosten in Höhe von 1.574,97 € für das Multimediestudium und eine Kopie des Beschlusses des VfGH B 1145-6-02, worin im Wesentlichen festgehalten worden ist, dass gemäß Art 140 Abs. 1 B-VG die Verfassungsmäßigkeit der Worte "oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium" im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400 in der Fassung BGBl. I 1999/106, von Amts wegen geprüft wird.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit dem ordentlichen Studium der Rechtswissenschaften (Multimediestudium an der Uni Linz). Unstrittig ist, dass die vom Bw als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Studium stehen.

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

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung bestimmt, dass Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten sind. Ausdrücklich normiert wird weiters, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Werbungskosten darstellen.

Das Studium der Rechtswissenschaften zählt gemäß Punkt 6.8. der Anlage 1 zum Universitäts-Studiengesetz zu den Diplomstudien und gilt damit als ordentliches Universitätsstudium.

Nach der im Berufungszeitraum geltenden Rechtslage sind somit – unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit – Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium nicht abzugängig.

Die im Zusammenhang mit einem Hochschulstudium anfallenden Kosten können somit auch dann nicht abgezogen werden, wenn die durch das Studium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen. Damit gehen Hinweise des Bw in der Berufung auf Karrieremöglichkeiten und somit Notwendigkeit der Studienkosten ins Leere.

Den Ausführungen des Bw, dass "*er Praxisfälle von berufstätigen Studienkollegen in vergleichbaren Positionen kenne, denen das gleiche Studium bereits in der Veranlagung 2002 anerkannt worden sei und er somit annehme, dass es einen Ermessensspielraum für Einzelfälle geben würde*", muss entgegengehalten werden, dass Aufwendungen, die mit einem ordentlichen Universitätsstudium im Zusammenhang stehen – wie von der Abgabenbehörde erster Instanz richtig beurteilt – unter das ausdrücklich normierte Abzugsverbot des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (siehe auch Doralt, Einkommensteuer-Kommentar, § 16 , Tz 203/1ff) fallen, und somit der klare Wortlaut des Gesetzestextes kein Ermessen zulässt.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz die geltenden gesetzlichen Bestimmungen unabhängig von ihrer Verfassungskonformität anzuwenden hat.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. Juli 2004