



Außenstelle Feldkirch
Senat 1

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0302-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 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

Die Bw., die in den Berufungsjahren als Finanzbedienstete (Betriebsprüferin) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, machte in ihren Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2000 bis 2002 im Zusammenhang mit ihrem mit Beginn des Wintersemesters 2000/2001 begonnenen (berufsbegleitenden) Fernstudium der

Rechtswissenschaften an der J-K-Universität in L - im Verband mit dem Studienzentrum B - Aufwendungen (Fahrtkosten, Kosten für Fachbücher und Skripten, Studiengebühr, ÖH-Beitrag, Prüfungskosten, Kosten für Präsenzphase in V) in Höhe von insgesamt 19.935,00 S (1.448,73 €) im Jahr 2000, 58.239,20 S (4.232,41 €) im Jahr 2001 und 3.679,28 € im Jahr 2002 als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt berücksichtigte in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden die beantragten Studienkosten nicht als Werbungskosten, weil es sich um Ausbildungskosten handle (keine berufsspezifische Fortbildung).

Die Bw. berief dagegen und führte dazu in ihrem umfangreichen Berufungsschriftsatz vom 10. Oktober 2003, auf den im Übrigen verwiesen wird, ua. Folgendes aus:

Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) seien von den Einnahmen Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 in Abzug zu bringen.

Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 seien die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten seien nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (idF des StRefG 2000, gültig ab 1. Jänner 2000, BGBl. I Nr. 106/1999) auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Keine Werbungskosten stellten Aufwendungen dar, die in Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stünden (§ 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988).

Nach Lehre und Rechtsprechung sei bisher unbestritten, dass ein Hochschulstudium eine Ausbildung darstelle. Stellvertretend für zahlreiche Erkenntnisse werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. November 1990, 90/14/0219, verwiesen.

Als weitere Voraussetzung werde nach § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahmen mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit gefordert.

Das Anforderungsprofil für eine Betriebsprüferin im Finanzdienst umfasse insbesondere eingehende Kenntnisse im formellen und materiellen Steuerrecht, Grundzüge des Handelsrechts bzw. eingehende und genaue Kenntnisse des Rechnungslegungsgesetzes, Grundzüge des bürgerlichen und des öffentlichen Rechts, die Auseinandersetzung mit Lehre und Rechtsprechung zum Steuerrecht, die Fähigkeit Sachverhalte der Lebenswirklichkeit zu erfassen, unter juristische Tatbestände zu subsumieren und deren steuerrechtliche Folgen absehen zu können. Ein Konnex zwischen ihrer beruflichen Tätigkeit und den Zielen und

Inhalten eines Diplomstudiums der Rechtswissenschaften sei somit gegeben. Es könne angenommen werden, dass der im § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 verwendete Gesetzesbegriff "ausgeübt", also der enge Zusammenhang zwischen Ausbildungsmaßnahmen einerseits und ihrer beruflichen Tätigkeit andererseits, erfüllt werde. Würde man ungeachtet dessen dies aber in ihrem Fall als problematisch ansehen, wäre der etwas unscharfe Gesetzesbegriff "verwandt" im Sinne "verwandter beruflicher Tätigkeit" auszulegen.

Dazu könnten die amtlichen Erläuterungen (EB) zum StRefG 2000 herangezogen werden, wobei sich insbesondere in teleologischer Interpretation die Absicht des Gesetzgebers erkennen lasse. In Art. I Z 3 und Z 10 führten diese ua. aus, dass von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit dann auszugehen sei, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden könnten. Bei Bildungsmaßnahmen zum Erwerb grundsätzlicher kaufmännischer oder bürotechnischer Kenntnisse, zB Einstiegskurse für EDV, Erwerb des europäischen Computerführerscheines, Buchhaltung, sei stets von einem Zusammenhang mit der jeweils ausgeübten (verwandten) Tätigkeit auszugehen. Derartige Kenntnisse seien von genereller Bedeutung für alle Berufsgruppen, sodass in diesen Fällen die Prüfung, ob eine konkrete Veranlassung durch den ausgeübten Beruf gegeben sei, zu entfallen habe. Die Einführenden Erläuterungen und die Lohnsteuerrichtlinien 1999 ließen erkennen, dass der Gesetzgeber und die Verwaltungspraxis den Bogen für den Begriff "verwandt" sehr weit spannen hätte wollen. Die berufliche Tätigkeit einer Betriebsprüferin liege im Verhältnis zu den "Ausbildungsmaßnahmen" Diplomstudium der Rechtswissenschaften weit "enger" und sei im Sinne des § 16 EStG 1988 als "verwandt" anzusehen; den Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erster Satz werde entsprochen.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 normiere, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stünden, keine Werbungskosten darstellten. Die bisher zu dieser Gesetzesstelle veröffentlichte Lehre (Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 203/3 zu § 16 EStG 1988; Temm, Sind Studiengebühren für ein Universitätsstudium Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten?, SWK 2000, Seiten 691 ff) sehe diesen Ausschluss als problematisch an.

Der Gesetzgeber differenziere zwischen Aufwendungen für ordentliche Studien gemäß § 4 Z 2 Universitäts-StudienG, die nicht abzugsfähig seien, einerseits und zwischen abzugsfähigen Aufwendungen für Fachhochschulen, Pädagogische Akademien, Sozialakademien, die Militärakademie, Universitätslehrgänge und postgraduale Studien

(zB Master of Business Administration), die Verwaltungsakademie und die Beamtenaufstiegsprüfung andererseits.

In der österreichischen Verfassung sei ua. der Gleichheitsgrundsatz verankert. Dies ergebe sich insbesondere aus Art 2 StGG ("Vor dem Gesetze sind alle Staatsbürger gleich"), aus Art. 7 B-VG ("Alle Bundesbürger sind vor dem Gesetz gleich...") und aus Art. 14 MRK. Der Verfassungsgerichtshof stelle in den von ihm entwickelten Prüfungsformeln darauf ab, dass der Gleichheitsgrundsatz nur "sachlich gerechtfertigte" Differenzierungen zulasse.

Insbesondere spiele die Sachlichkeit von gesetzlichen Differenzierungen vor allem dann eine Rolle, wenn ein Gesetz eine Regel mit bestimmten Ausnahmen festlege.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 normiere, dass Aus- und Fortbildungskosten - als Regel - grundsätzlich Werbungskosten darstellten, aber als Ausnahme Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden höheren Schule oder in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stünden, nicht abzugsfähig sein sollten. Der Gesetzgeber sei durch den Gleichheitssatz verpflichtet, an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen zu knüpfen; unterschiedliche Regelungen, die nicht in entsprechenden Unterschieden im Tatsächlichen ihre Grundlage hätten, seien gleichheitswidrig.

Wie schon ausgeführt, seien bei einem Hochschulstudium alle Voraussetzungen zur Erfüllung des Tatbestandes Ausbildung im Sinne des EStG 1988, wie auch bspw. bei einem Fachhochschulstudium gegeben. Eine unterschiedliche Behandlung durch den Gesetzgeber bedürfe somit Unterschiede im Tatsächlichen bzw. Umständen, die eine sachlich gerechtfertigte Differenzierung erkennen lassen würden. Betrachte man die Entwicklung der mit dem StRefG 2000 mit Wirkung ab 1. Jänner 2000 eingeführten Z 10 des

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 und versuche man, zu erforschen, welche sachlich gerechtfertigte Differenzierung in der

steuerlichen Behandlung zwischen Hochschulstudium einerseits und Fachhochschulstudium (bzw. PÄDAK; Sozialakademien, Militärakademie, Universitätslehrgänge und postgraduale Studien, Verwaltungsakademie und Beamtenaufstiegsprüfung) andererseits gewollt (gewesen) sei, ergebe sich folgendes Bild:

Der neugefasste § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 habe offenbar seinen Ursprung in den Beratungen der Steuerreformkommission zum StRefG 2000 (konstituierende Sitzung vom 3. April 1997). Die Kommission habe die seinerzeitige Abgrenzung der bei den Werbungskosten angesiedelten Weiterbildung zu der steuerlich nicht zu berücksichtigenden Ausbildung einerseits als schwierig und andererseits in ihren Ergebnissen als unbefriedigend erachtet. Weiters sei reklamiert worden, dass der Aufstieg in eine - auch in derselben Berufssparte liegende - höhere Ausbildungsebene nicht berücksichtigt worden sei, geschweige denn eine

wirtschaftlich noch so sinnvolle Umschulung in eine andere Berufssparte.

Nehme man an, der Gesetzgeber sei von der Annahme ausgegangen, eine allgemein bildende höhere Schule (AHS) und auch eine Universität vermittelten in der Regel nur Kenntnisse, "die überwiegend unter nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 zu subsumieren seien", so sei dem entgegen zu halten, dass unter das Abzugsverbot des § 20 leg. cit. nur solche Bildungsmaßnahmen fallen könnten, die weder eine Ausbildung noch eine Fortbildung darstellen könnten, also Kenntnisse, die nur von allgemeiner Natur seien oder in keinem Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stünden bzw. keine Verwandtschaft mit dieser aufwiesen.

Ein Motiv für die Differenzierung durch den Gesetzgeber könne allenfalls noch im Bestreben, durch die Gesetzesänderung eine Aufkommensneutralität zu erreichen, liegen, sei doch durch die geänderte Gesetzeslage im § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die bisherige Absetzmöglichkeit für die Kosten eines qualifizierten Zweitstudiums eingeschränkt worden. Das Ziel, eine Aufkommensneutralität zu erreichen, sei keinesfalls eine sachlich gerechtfertigte Differenzierung der Absetzmöglichkeit von Aufwendungen für ein Fachhochschulstudium einerseits und eines ordentlichen Universitätsstudium andererseits. Ernennungserfordernis für einen Dienstposten in der Verwendungsgruppe A 1 (Höherer Dienst) sei eine entsprechende abgeschlossene Hochschulbildung. Dieses Ernennungserfordernis werde durch die erfolgreiche Absolvierung eines für den betreffenden Bereich von der Verwaltungsakademie veranstalteten Aufstiegskurses ersetzt.

Das Beamten-Dienstrechtsgesetz 1979 setze ein Studium der Rechtswissenschaften dem erfolgreichen Abschluss der Verwaltungsakademie für die Ernennungserfordernisse grundsätzlich gleich.

Ihr Ziel sei es, das Ernennungserfordernis für die Verwendungsgruppe A 1 zu erreichen und sich damit ein besseres berufliches Fortkommen zu sichern. Dieses Ergebnis könne sie einerseits durch den erfolgreichen Abschluss eines Hochschulstudiums der Rechtswissenschaften oder aber durch die Absolvierung eines Aufstiegskurses der Verwaltungsakademie erzielen.

Nach den Lohnsteuerrichtlinien 1999, Rz 361, stellten die Kosten für den Besuch der Verwaltungsakademie abzugsfähige Ausbildungskosten bzw. Werbungskosten dar. Die Verwaltungspraxis differenziere hinsichtlich der Abzugsfähigkeit ebenfalls ohne erkennbare sachlich gerechtfertigte Gründe.

Sie folgere daraus schließlich, dass das Abzugsverbot des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988 eine Verletzung des verfassungsgesetzlich verankerten Grundrechtes des Art. 7 Abs. 1 B-VG, Art. 2 StGG und Art. 14 MRK - Gleichheitsgrundsatz - darstelle.

Sie beantrage daher die Anerkennung der als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 16. Oktober 2003, auf deren zusätzliche Bescheidbegründung vom 17. Oktober 2003 verwiesen wird, stellte die Bw. einen nicht näher begründeten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Nach der im Berufungszeitraum geltenden Rechtslage sind somit unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit Aufwendungen für den Besuch einer allgemeinbildenden höheren Schule oder für ein Hochschulstudium, das sind ordentliche Studien gemäß § 4 Z 2 Universitäts-Studiengesetz, BGBl. Nr. 48/1997, nämlich Bakkalaureatsstudien, Magisterstudien, Diplomstudien und Doktoratsstudien, und für die Studienberechtigungsprüfung für diese Studien nicht abzugsfähig.

Die Kosten eines ordentlichen Studiums können somit auch dann nicht abgezogen werden, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausbildung darstellen.

Da im Berufungsfall unstrittig ist, dass die Bw. in den Berufsjahren ein ordentliches Universitätsstudium betrieb, konnten die in diesem Zusammenhang geltend gemachten, strittigen Aufwendungen nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Im Hinblick auf die behauptete Verfassungswidrigkeit der zitierten Gesetzesbestimmung ist zu sagen, dass die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität nicht den Verwaltungsbehörden und somit auch nicht dem unabhängigen Finanzsenat

(§ 1 Abs. 1 UFGS), sondern unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs. 1 B-VG dem Verfassungsgerichtshof obliegt. Der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die geltenden gesetzlichen Bestimmungen unabhängig von deren Verfassungskonformität zur Anwendung zu bringen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 25. November 2003