



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0085-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Dkfm. Elmar Rattacher Steuerberatungs KG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2001: 14.210,88 €; Einkommensteuer-Gutschrift 2001 nach Berücksichtigung der einbehaltenden Steuerabzugsbeträge: 1.078,10 €

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 Abgabepflichtige bezog im Jahr 2001 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrem Angestelltenverhältnis mit dem Landesschulrat für Tirol. Mit der am 8. Oktober 2002 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2001 machte sie Werbungskosten von insgesamt 23.211,32 S geltend, die Aufwendungen für das Lehramtsstudium aus den Unterrichtsfächern Bildnerische Erziehung und Werkerziehung an der Universität für künstlerische und industrielle Gestaltung in L betrafen (ua. Studiengebühren, Fahrtspesen I - L, Nächtigungskosten L).

Mit Schreiben vom 14. November 2002 wurde die Abgabepflichtige ersucht bekannt zu geben, inwieweit die geltend gemachten Werbungskosten objektiv im Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit stünden und subjektiv zur Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet worden seien und nicht unter § 20 EStG 1988 fallen würden. Dieses Schreiben wurde am 23. November 2002 von der steuerlichen Vertreterin wie folgt beantwortet:

"Frau BL hat ein Architekturstudium abgeschlossen. Diese Ausbildung befähigt sie dazu, als AHS-Lehrerin im Fach ‚Bildnerische Erziehung und Werkerziehung‘ tätig zu sein.

Grundsätzlich ist aber für dieses Fach ein abgeschlossenes ordentliches Universitätsstudium im Fach ‚Bildnerische Erziehung und Werkerziehung‘ erforderlich.

Im Moment sind in ganz Tirol allerdings zu wenig Lehramtskandidaten mit einem abgeschlossenen Studium dieser Art vorhanden.

Nur aufgrund dieser Tatsache hat Frau BL die Möglichkeit, wegen ihrer vorhergehenden Ausbildung als AHS-Lehrerin ohne Lehramtsstudium auf diesem Gebiet tätig zu werden.

Da allerdings das Lehramtsstudium bereits in drei Städten angeboten wird (neu hinzugekommen ist neben W und L auch S), ist damit zu rechnen, dass in den nächsten Jahren genügend Lehramtskandidaten zur Verfügung stehen werden.

Sobald ein geeigneter Kandidat gefunden ist, hat Frau BL damit zu rechnen, ihren Arbeitsplatz zu verlieren.

Aufgrund dieser Tatsache hat sich Frau BL dazu entschieden, ab dem Herbstsemester 2001 mit dem Lehramtsstudium ‚Bildnerische Erziehung und Werkerziehung‘ zu beginnen.

Die angesetzten Werbungskosten stellen somit eindeutig Ausgaben zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dar."

Zur Untermauerung dieses Vorbringens wurde eine Bestätigung des Landesschulrates für Tirol vom 13. Dezember 2002 mit folgendem Inhalt vorgelegt:

"Frau BL hat das Architekturstudium an der Technischen Fakultät der Universität I mit dem Diplom abgeschlossen.

Das Studium der Architektur wird als facheinschlägiges Studium für das Lehramt für Bildnerische Erziehung und Werkerziehung anerkannt. Das Studium muss allerdings an einer

Kunst-universität absolviert werden, mit dem Diplom der Technischen Fakultät der Universität I kann Frau BL nur mit Sondervertrag eingestuft werden.

Frau BL unterrichtet seit dem Schuljahr 1998/99 Bildnerische Erziehung und Werkerziehung am AG bzw. PV.

Nur aufgrund des großen Mangels an vollqualifizierten Bewerberinnen und Bewerbern mit abgeschlossenem Lehramtsstudium für Bildnerische Erziehung und Werkerziehung konnte Frau BL in den Schuldienst aufgenommen werden.

Ohne Qualifikation mit Lehramt für Bildnerische Erziehung und Werkerziehung und anschließendem Unterrichtspraktikum ist ihre Anstellung auf Dauer nicht gesichert. Das Lehramtsstudium für Bildnerische Erziehung und Werkerziehung an der Hochschule für künstlerische und industrielle Gestaltung in L mit Abschluss Lehramt für höhere Schulen ist die notwendige Voraussetzung für die weitere Verwendung im Schuldienst.“

Am 9. Jänner 2003 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001, mit dem die geltend gemachten Werbungskosten von 23.211,32 S nicht anerkannt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass eine Ausbildung an einer Universität als Berufsausbildung und nicht als Berufsfortbildung anzusehen sei. Dies gelte grundsätzlich auch dann, wenn sie neben einem bereits ausgeübten Beruf im Rahmen eines zweiten Bildungsweges erfolge. Ergänzend wurde auf § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988 hingewiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Abgabepflichtige fristgerecht am 23. Jänner 2003 Berufung, die sich gegen die Nichtberücksichtigung der Werbungskosten für Fortbildung richtete. Auch wenn sie ein ordentliches Universitätsstudium absolviere, müsse auf den besonderen Sachverhalt hingewiesen werden, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Einkünften aus dem Dienstverhältnis beim Landesschulrat für Tirol und dem Lehramtsstudium aus den Unterrichtsfächern Bildnerische Erziehung und Werkerziehung in L vorliege. Dieses Studium werde ausschließlich zur Sicherung ihrer Anstellung betrieben. Die Bestätigung des Landesschulrates für Tirol mache deutlich, dass die Anstellung ohne dieses Studium auf Dauer nicht gesichert sei. Im Hinblick auf den allgemeinen Werbungskostenbegriff sei die berufliche Veranlassung gegeben, wenn Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stünden und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet würden. Die Nichtanerkennung der Werbungskosten sei daher zu Unrecht erfolgt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stünden (§ 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988), stellten keine Werbungskosten dar. Am 18. Februar 2003 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Vom

Finanzamt sei nicht auf den unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Einkünften aus dem Dienstverhältnis beim Landesschulrat für Tirol und der Verpflichtung zum Abschluss des Studiums, damit der Arbeitsplatz gesichert sei, eingegangen worden.

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 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der ab dem Veranlagungsjahr 2000 (somit auch für das Streitjahr) geltenden Fassung StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit.

Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgebdes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Die Berufungswerberin, die auf ein abgeschlossenes Architekturstudium verweisen kann, betreibt seit dem Wintersemester 2001/02 das Lehramtsstudium aus den Unterrichtsfächern Bildnerische Erziehung und Werkerziehung an der Universität für künstlerische und industrielle Gestaltung in L. Sie versucht, die dafür angefallenen Aufwendungen im Hinblick auf den allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten berücksichtigt zu bekommen. Ihre Anstellung als AHS-Lehrerin für die Fächer Bildnerische Erziehung und Werkerziehung sei ohne Abschluss eines entsprechenden Lehramtsstudiums auf Dauer nicht gesichert. Das Lehramtsstudium für Bildnerische Erziehung und Werkerziehung an der Universität für künstlerische und industrielle Gestaltung in L sei die notwendige Voraussetzung für die weitere Verwendung im Schuldienst (vgl. die Bestätigung des Landesschulrates für Tirol vom 13. Dezember 2002).

Die Berufungswerberin verkennt, dass § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988 in der ab dem Veranlagungsjahr 2000 geltenden Fassung StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, als lex specialis dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988 vorgeht.

Demnach stellen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Werbungskosten dar. Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden; aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes sind Aufwendungen iZm einem ordentlichen Universitätsstudium auch dann nicht als Werbungskosten abzugsfähig, wenn das Studium die unmittelbare Grundlage für die Berufsausübung darstellt. Für den Streitfall kann es daher dahingestellt bleiben, ob die Aufwendungen für das berufsbegleitende Lehramtsstudium an der Universität für künstlerische und industrielle Gestaltung in L beruflich veranlasst sind, weil die weitere Verwendung der Berufungswerberin als AHS-Lehrerin für die Fächer Bildnerische Erziehung und Werkerziehung ohne dieses Universitätsstudium nicht gesichert wäre. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium sind aufgrund des

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch als Fortbildungskosten seit dem Jahr 2000 nicht mehr abzugsfähig (vgl. Doralt, EStG, 4. Auflage, Tz 203/1 ff § 16).

Das Lehramtsstudium aus den Unterrichtsfächern Bildnerische Erziehung und Werkerziehung an der Universität für künstlerische und industrielle Gestaltung in L zählt unbestritten (vgl. auch das Vorbringen im Schreiben vom 23. November 2002 und in der Berufung vom 23. Jänner 2003) zu den ordentlichen Universitätsstudien. Gemäß § 4 Z 2 Universitäts-Studiengesetz sind ordentliche Studien die Bakkalaureatsstudien, die Magisterstudien, die Diplomstudien und die Doktoratsstudien. Die Anlage 1 ("Diplomstudien") des Universitäts-Studiengesetzes führt in Pkt. 3 die Lehramtsstudien und dabei unter Pkt. 3.2 lit. d) die künstlerischen Unterrichtsfächer "*Bildnerische Erziehung*" und "*Werkerziehung*" an.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2002 wurde die Berufungswerberin vom Finanzamt aufgefordert, die geltend gemachten Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen. Eine Überprüfung der vorgelegten Belege ergab, dass die geltend gemachten Werbungskosten nur zum Teil das Universitätsstudium in L betrafen (Studiengebühren, Fahrspesen I - L, Nächtigungskosten L). Die unter dem Titel "*Fortbildung, Schulmaterial, Büromaterial*" (9.866,67 S) und "*Porti*" (74 S) geltend gemachten Werbungskosten stehen offensichtlich (zumal sie großteils auch vor der Immatrikulation angefallen sind) unmittelbar mit ihrer Tätigkeit als AHS-Lehrerin für Bildnerische Erziehung und Werkerziehung im Zusammenhang. Ein Betrag von 9.940,67 S ist daher als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 (in Schilling) ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABI. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, 15. Dezember 2003