



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/1030-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen betreffend Einkommensteuer für das Jahr 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 Berufungswerberin bezog im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Referentin an der BH. N..

Anzumerken ist, dass im Vorlagebericht vom 9. Juli 2003 der Beruf der Bw mit Lehrerin angegeben worden ist.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 beantragte die Bw unter anderem die Anerkennung der für ihr Studium der Psychologie an der Universität Wien

angefallenen Studiengebühren als Werbungskosten in Höhe von € 754,44 (Wintersemester € 377,22 und Sommersemester € 377,22).

Mit Bescheid vom 26. Mai 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wurden die Studiengebühren nicht als Werbungskosten anerkannt.

Mit Eingabe vom 23. Juni 2003 erhob die Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde dazu ausgeführt:

"Meiner Ansicht handelt es sich dabei um Aufwendungen zur Aus- und Fortbildung, die im Zusammenhang der von mir ausgeübten Tätigkeit stehen. Es ist absolut nicht einzusehen, dass diese Studiengebühren der Universität Wien nicht berücksichtigt werden, wenn man betrachtet, dass Aufwendungen für WIFI Kurse oder der Besuch einer Fachhochschule sehr wohl absetzbar sind.

Angeblich sind diese Formen der Studiengebühren von Universitäten mit Wirkung der Steuerreform ab 1.1.2004 absetzbar.

Da somit eine absolute Ungleichbehandlung zwischen Studenten an Universitäten und solchen an Fachhochschulen erfolgt, dürfte ohnedies eine Klage beim Verfassungsgerichtshof anhängig sein.

Vielleicht besteht die Möglichkeit diese Entscheidung abzuwarten (wenn die Annahme richtig ist, dass diese dann für alle offenen Verfahren gilt)."

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

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz wurde die Bw mit Schreiben vom 31. Juli 2003 aufgefordert bekanntzugeben, welche Studienrichtung sie an der Universität Wien inskribiert habe und an welcher Schule bzw welche Fächer sie unterrichten würde.

Auf elektronischem Weg (19. August 2003) teilte die Bw mit, dass sie an der Uni Wien Psychologie mit dem Wahlfach Strafrecht inskribiert habe (Das Wahlfach Strafrecht habe die Bw in den beantragten Zeiträumen erledigt). Mit Erstaunen habe die Bw aus der Vorlageverständigung des Finanzamtes entnommen, dass ihr jemand den Beruf Lehrerin – verpasst habe. Diese Angabe stamme keineswegs von ihr und habe sie dazu auch niemand befragt. Tatsächlich sei sie seit 1986 an der BH. N. als Strafreferentin tätig, d.h. sie sei mit ihrer Abteilung für die Erledigung sämtlicher Verwaltungsstrafverfahren zuständig. Genau dies sei auch der Grund gewesen, warum sie sich für das Wahlfach "Strafrecht" im Rahmen ihres Psychologiestudiums entschieden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für die Veranlagung zur Einkommensteuer 2002 relevante Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

1.) Artikel 18 Abs. 1 B-VG bestimmt, dass die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Damit ist, als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips, die Bindung der gesamten Vollziehung (Verwaltung und Gerichtsbarkeit) an das Gesetz angeordnet (Legalitätsprinzip).

2.) Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 wurde für alle Studierenden an Universitäten und Universitäten der Künste ab dem Wintersemester 2001/02 ein Studienbeitrag für österreichische Staatsbürger eingeführt (BBG 2001, BGBl. I Nr.142/2000, vom 29.12.2000, Art.74 Änderung des Hochschul-Taxengesetzes, 1633 f). Auch die Erhalter von Fachhochschul-Studiengängen und Fachhochschulen sind berechtigt, diesen Studienbeitrag von den Studierenden einzuheben.

3.) § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Jahr 2002 gültigen Fassung lautet:

Werbungskosten sind: *"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 Nächtigungsgeldes 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 Z 10 wurde mit dem StREfG 2000, mit Wirkung ab 2000, neu eingefügt; bisher waren nur Fortbildungskosten als Werbungskosten abzugsfähig. Damit ist es grundsätzlich zu einer Ausweitung der steuerlich anerkannten Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen gekommen.

Die mit der Steuerreform 2000 geschaffenen Bestimmungen des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG und des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG sehen aber auch eine neue Einschränkung bei der Absetzbarkeit von Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen vor. Im jeweils letzten Satz der § 4 Abs. 4 Z 7 und § 16 Abs. 1 Z 10 EStG wird die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen verneint, "die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen".

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Steuerreform 2000 normiert somit explizit die Nicht-Absetzbarkeit von Aus- und Fortbildungskosten, die mit einem Universitätsstudium in Zusammenhang stehen.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Ausbildung ist somit Vorbedingung jedes Eintrittes in das Berufsleben und steht nach Art und Umfang weitgehend im Belieben des Auszubildenden.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufendem zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, ZI 95/15/0161). Auf Grund der bis 1999 geltenden Rechtslage abzugsfähige Fortbildungskosten sind daher auch weiterhin abzugsfähig (ausgenommen Zweitstudium).

Im Sinne der ob Gesetzesstelle ist die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkreten ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlernter Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit.

Die Verwandtschaft einer Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung und ist jeweils im Einzelfall zu überprüfen. Demnach ist von einer verwandten Tätigkeit auszugehen, wenn die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (so zB Dachdecker und Spengler) oder die Tätigkeiten im wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse erfordern (etwa Elektrotechniker und EDV-Techniker). Ein Indiz für die Verwandtschaft stellt die Möglichkeit der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten dar.

Die Bildungsmaßnahme muss im Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit stehen. Ein solcher ist gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten bzw verwandten Tätigkeit verwertet werden können.

Unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit oder mit einer umfassenden Umschulungsmaßnahme sind die im § 16 Abs. 1 Z 10 zweiter Satz EStG 1988 ausdrücklich angeführten Aufwendungen für den Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder für ein ordentliches Universitätsstudium nicht abzugsfähig.

Aufwendungen für ein Universitätsstudium werden einer gesonderten steuerrechtlichen Behandlung unterzogen. Laut ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung sind Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Universitätsstudium (und einer allgemein bildenden höheren Schule) in jedem Fall nicht als Aus- und Fortbildungskosten steuerlich absetzbar; während Aufwendungen für alle anderen Bildungsmaßnahmen als Aus- und Fortbildungskosten absetzbar sind, wenn sie mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen.

Die Kosten eines ordentlichen Universitätsstudiums können auch dann nicht abgezogen werden, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen. Ebenso nichtabzugsfähig ist ein Zweitstudium in Form eines ordentlichen Universitätsstudiums, auch wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium besteht – das Studium also geeignet ist, nach einem Erststudium den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissensstand auszubauen.

Besteht jedoch ein Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit, sind Aufwendungen für berufsbildende mittlere und höhere Schulen und für Fachhochschulen abzugsfähig.

Wenn die Bw in der Berufung meint, dass Aufwendungen für WIFI-Kurse oder der Besuch einer Fachhochschule sehr wohl absetzbar sind, dann muss darauf hingewiesen werden, dass dies nicht generell gesagt werden kann, sondern immer nur im Bezug auf einen bestimmten Steuerpflichtigen zu beantworten ist, denn was für den einen, der erst den Beruf anstrebt Berufsausbildung ist, kann für den anderen, der bereits im Beruf tätig ist, Berufsbildung sein.

Im vorliegenden Fall erfolgte aber, da es sich bei dem Studium der Bw um ein ordentliches Universitätsstudium im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG idGF handelt, die Versagung des Werbungskostenabzuges zu Recht.

Insoweit verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die im Einkommensteuerbescheid 2002 angewendeten Gesetzesbestimmungen in der Berufung anklingen, erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen, da einerseits gemäß Art 18 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung auf Grund der Gesetze auszuüben ist, andererseits es nicht in die Kompetenz des Senates fällt, Gesetzesbestimmungen auf ihre Verfassungskonformität hin zu überprüfen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 21. August 2003