

GZ. RV/1571-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 18. Mai 2004 über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Zwettl, vertreten durch Amtsdirektor Roman Fragner, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 nach in Zwettl durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung 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.) unterrichtet an einer Höheren Technischen Bundeslehranstalt.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 wurden an Werbungskosten Aufwendungen für Unterrichtsmaterialien, Büromaterial, Batterien usw.

im Gesamtbetrag von 2.505 S, Aufwendungen für die Anschaffung eines Fischer Weltalmanach 2001 (196 S), sowie die AfA für einen 1998 um 11.990 S angeschafften Computer (Nutzungsdauer 4 Jahre) unter Berücksichtigung eines Privatanteils von 20% in Höhe von 2.398 S beantragt. Ferner wurden für ein im Oktober 2001 begonnenes Studium der Wirtschaftspädagogik in Wien Studiengebühren (5.690,71 S), Kilometergelder (7.408,80 S), Bahnkosten (4.420,00 S) und Tagesgelder (7.230,00 S) geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 25. Juli 2003 veranlagte das Finanzamt Zwettl den Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2001, wobei als Werbungskosten 4.303,00 S anerkannt wurden (2.505,0 S Unterrichtsmaterialien usw., 1.798,00 S AfA PC unter Ansatz eines Privatanteils von 40%).

In der Begründung des Bescheides wurde unter anderem ausgeführt:

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

Ausgaben für nicht typische Fachliteratur sind steuerlich nicht anzuerkennen. Die Ausgaben für den Fischer Weltalmanach konnten daher nicht anerkannt werden.“

Am 8. August 2003 sprach der Bw. beim Finanzamt Zwettl vor und teilte mit, dass er mit der Nichtanerkennung der Kosten für das Universitätsstudium nicht einverstanden sei. Hinsichtlich der Erhöhung des Privatanteils von 20% auf 40% wurde seitens des Finanzamtes darauf verwiesen, dass der Bw. selbst in seiner Steuererklärung für das Vorjahr einen Privatanteil von 40% angesetzt habe.

Innerhalb verlängerter Berufungsfrist erhab der Bw. mit Schreiben vom 25. September 2003 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit dem ersichtlichen Antrag, beim PC einen Privatanteil von 20% zu berücksichtigen und die Aufwendungen für das Hochschulstudium zur Gänze als Werbungskosten anzuerkennen. Im Einzelnen wurde unter anderem ausgeführt:

„Der Computer wurde im Jahr 1998 angeschafft. Damals war ich beruflich in einer Wirtschaftsstreuhandkanzlei tätig. Seit Herbst 1999 bin ich in ... als HTL-Lehrer tätig und nutze den PC äußerst umfangreich für meine Stundenvorbereitungen und für die Schulorganisation. Gerade als Junglehrer verbringt man täglich einige Stunden bei der Vorbereitung des Schulunterrichts.“

Damit hat sich der Charakter der PC-Nutzung für mich gänzlich verändert. Im Jahr 1998 war er eher noch Unterstützung und Ergänzung zur bürolichen Tätigkeit. Nunmehr ist der PC das zentrale Werkzeug, an dem man täglich sehr viel Zeit verbringen muss.“

Aus diesem Grund habe ich daher im Antrag zur Arbeitnehmerveranlagung den beruflichen Anteil von 60% auf 80% erhöht. Schätzungsweise liegt der Anteil sogar noch höher, ich denke jedoch, dass ein Durchschnittswert von 80% durchaus glaubhaft erscheint.

...

Ich habe mich im Sommer 1999 entschlossen, den beruflichen Umstieg vorzunehmen. Ich hatte in Wien Betriebswirtschaft studiert und war anschließend ... in einer großen Wirtschaftstreuhankanzlei in der Wirtschaftsprüfung tätig. Anschließend wechselte ich von Wien nach St. Pölten in den Rechnungsbereich einer Leasinggesellschaft. Private Gründe haben mich dazu bewogen, wieder in das Waldviertel zurückzukehren und da mich das Unterrichten immer schon interessiert hat, habe ich das Angebot der HTL ..., dort als Lehrer für die wirtschaftlichen Fächer tätig zu sein, wahrgenommen und bin seither als Lehrer für die kaufmännischen Fächer beschäftigt.

Der Vertrag mit dem Landesschulrat ist jedoch jeweils nur für ein Jahr befristet, da laut den Anstellungserfordernissen des Landesschulrates für Niederösterreich für die HTL ... ein „Wirtschaftspädagoge mit Praxis“ jedes Jahr aufs Neue ausgeschrieben wird und für mich daher das Studium der Betriebswirtschaft für eine Dauerstellung nicht ausreicht. Nach einer gewissen Überlegungsfrist, ob ich überhaupt im Lehrberuf bleibe, habe ich mich daher entschieden, neben meiner schulischen Tätigkeit in ..., das Studium der Wirtschaftspädagogik in Wien ab dem Wintersemester 2001/2002 zu beginnen. Ich bin derzeit am Ende des 1. Abschnittes und möchte diesen in diesem Wintersemester mit der 1. Diplomprüfung abschließen.

...

Die Stelle wird jeweils im Mai jeden Jahres über den Landesschulrat neu ausgeschrieben, wobei ein Anwärter, der alle Kriterien der Anstellung erfüllt, dh ein fertig ausgebildeter Wirtschaftspädagoge mit Praxis, allen anderen Kandidaten vorzuziehen ist. Für mich bedeutet das jedes Mal eine große Unsicherheit, wie es beruflich und finanziell für mich weitergehen wird. Ich habe im Jahr 2000 geheiratet und meine Frau ist seit September 2001 in Karenz.

Die Mitteilung über die weitere Anstellung kommt meist erst im August oder Anfang September des jeweiligen Jahres als mündliche Zusage und später als schriftliches Dokument.

Wenn ich dann das Studium abgeschlossen habe, wird mir hoffentlich meine berufliche Praxis anerkannt (nach den Einstellungskriterien benötigt der Bewerber zwei Jahre **nach** Abschluss des Studiums der Wirtschaftspädagogik) und erst dann habe ich die Möglichkeit auf einen unbefristeten Vertrag entsprechend den Bestimmungen für Vertragslehrer des Bundes.

Daher ist auch meiner Sicht der Anlass für das Studium der Wirtschaftspädagogik ein gänzlich anderer als zB im Erlass des Bundesministeriums und damit auch wie in der Begründung der Abweisung meines Antrages seitens des Finanzamtes, wo von einer ‚Eignung des Studiums zum Aufbau des Wissensstandes aus dem Erststudium‘ gesprochen wird.

Wenn ich im Lehrberuf einer berufsbildenden höheren Schule (HTL oder HAK) bleiben möchte, dann ist für mich das Studium und der Abschluss des Studiums der Wirtschaftspädagogik eine **unabdingbare Grundvoraussetzung** um erstens meinen bisherigen befristeten Vertrag jährlich bei den Ausschreibungen zu erhalten und letztendlich natürlich auf Dauer abzusichern.

Nach diesen angeführten Überlegungen fallen die Studienkosten in diesem Einzelfall aus meiner Sicht ganz eindeutig unter den Begriff der Werbungskosten des § 16 EStG...“

Beigefügt war eine Bestätigung des Leiters der HTL ... vom 27. August 2003, wonach der derzeitige Studienabschluss des Bw. „nicht zum Erreichen einer Daueranstellung als Lehrkraft für

wirtschaftliche und rechtliche Gegenstände geeignet ist“. Um eine Daueranstellung erreichen zu können, sei der Abschluss der Studienrichtung Wirtschaftspädagogik zwingend erforderlich. Die derzeitige Beschäftigungsgrundlage sei ein immer nur für ein Schuljahr verlängerter Sondervertrag.

Aus einem Schreiben des Landesschulrates für Niederösterreich vom 1. Juli 2003 ergibt sich, dass der Bw. vorübergehend ab 1. September 2003, längstens jedoch bis zum Ende des Schuljahres 2003/2004 als befristeter Vertragslehrer IL/11 gemäß Art. X des BG BGBI. Nr. 350/1982 weiterbestellt werde.

Laut Ausschreibungstext in der Wiener Zeitung (15. Mai 2003) wird unter anderem ausgeschrieben: „Magister der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften mit der Studienrichtung Wirtschaftspädagogik mit mehrjähriger facheinschlägiger Berufspraxis, Wirtschaftl. Bildung, Rechts- und Staatsbürgerkunde, Betriebstechnik (10/D)“.

Mit Bericht vom 10. Oktober 2003 legte das Finanzamt Zwettl die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Unter Hinweis auf das Jahr 2000, in welchem der Bw. ebenfalls ganzjährig als Lehrer tätig gewesen sei und selbst einen Privatanteil beim PC von 40% ermittelt habe, werde weiterhin der Ansatz eines Privatanteils in dieser Höhe beantragt. Da der Bw. ab Oktober 2001 noch ein Universitätsstudium betreibe, müsse dies noch zu einer zusätzlichen privaten Nutzung des PC führen.

Hinsichtlich des Studiums der Wirtschaftspädagogik führte das Finanzamt aus, dass dieses für eine Daueranstellung im derzeit ausgeübten Beruf erforderlich sei, der Abzugsfähigkeit aber die eindeutige gesetzliche Regelung des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988 entgegenstehe.

In der am Finanzamt Waldviertel in Zwettl am 18. Mai 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der Vertreter des Finanzamtes, dass der Bw. der klassische Fall sei, in welchem das Hochschulstudium als Werbungskosten abzugsfähig wäre, gäbe es nicht die ausdrückliche Regelung in § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988.

Zum Einsatz des PC hat der Bw. ausgeführt, dass sich dieser in seiner Wohnung befindet. Im Berufungszeitraum sei dem Bw. an seinem Arbeitsplatz kein PC zur Verfügung gestanden.

Aufzeichnungen über den Umfang der privaten bzw. beruflichen Nutzung des Computers existierten in dieser Form nicht.

Der PC verfüge über ein CD-Rom Laufwerk, nicht aber über ein DVD-Laufwerk. Im Bildschirm seien kleine Lautsprecher integriert. Der PC habe einen USB-Anschluss.

Am PC befänden sich die von der Standardsoftware angebotenen Computerspiele, darüber hinaus keine.

Der Bw. habe keine Digitalkamera, daher werde der PC auch nicht zur Archivierung privater Fotos verwendet.

Der Bw. habe allerdings einen Scanner, um Unterrichtsmaterialien herzustellen; damit verbunden sei auch die Möglichkeit der Bildbearbeitung.

Von diesem PC aus könne der Bw. auch das Internet nutzen und zwar über einen über einen Internetanschluss mittels Modems.

Der Hauptzweck des Einsatzes des Internet liege in der Unterrichtsvorbereitung, natürlich sei aber auch ein geringfügiger privater Einsatz gegeben.

Der Bw. übe mittels des PC's auch Telebanking aus, allerdings nur für ihn selber, nicht auch für Familienangehörige. Über den PC laufe auch der private Mailverkehr des Bw. und seiner Gattin, die den PC fallweise verwende.

Die Gattin habe keine eigenen PC; Kinder in einem Alter, in welchem ein Computer selbst genutzt wird, waren im Berufungszeitraum keine im Haushalt.

Allfällige Korrespondenz schreibe der Bw. nicht mit der Hand, sondern mit dem PC.

In den einigen Monaten des Jahres 2001, in welchem der Bw. inskribiert gewesen sei, habe er den PC nicht für das Hochschulstudium verwendet, dies sei im Hinblick auf die besuchten Lehrveranstaltungen auch nicht notwendig gewesen.

Der Bw. verfüge über keinen zweiten PC.

Beruflich werde der PC vor allem zur Herstellung von Folien und Handouts für den Unterricht verwendet. Auch Infoblätter werden produziert.

In den ersten Jahren bestehe zwar ein großer Aufwand, die Materialien neu zu erstellen, allerdings sei auch der Aufwand in den Folgejahren nicht unerheblich, da sich sowohl der Lehrplan als auch die rechtlichen Bestimmungen laufend ändern sowie neues Material zu verarbeiten ist.

Das Finanzamt vertrat auf Grund des Vorbringens des Bw. weiterhin die Auffassung, dass von einem 40%igen Privatanteil auszugehen sei, da eine höhere berufliche Nutzung nicht in dem gebotenen Umfang glaubhaft gemacht werden habe können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des Aktes des Finanzamtes sowie der Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung steht fest:

Der Bw. hat Betriebswirtschaft studiert und dieses Studium mit dem Magisterium abgeschlossen.

Nach dem Studium war der Bw. mehrere Jahre in einer großen Wirtschaftstreuhankanzlei in der Wirtschaftsprüfung tätig, anschließend arbeitete er im Rechnungswesenbereich einer Leasinggesellschaft. In weiterer Folge hat der Bw. einen Berufswechsel vorgenommen und ist seither an einer HTL als Lehrer für die kaufmännischen Fächer tätig. Das Beschäftigungsverhältnis beruht auf einem jeweils auf ein Jahr befristeten Sondervertrag, da Anstellungserfordernis für eine Dauerstellung unter anderem das abgeschlossene Studium der Wirtschaftspädagogik ist. Bewerber mit diesem Studium werden bevorzugt eingestellt.

Der Bw. studiert daher seit dem Wintersemester 2001 in Wien Wirtschaftspädagogik. Hierfür sind ihm Aufwendungen für Studiengebühren sowie Reisekosten im oben dargestellten Umfang erwachsen.

Der Bw. hat im September 1998 einen PC um 11.990,00 S angeschafft, dessen gewöhnliche Nutzungsdauer 4 Jahre beträgt. Der Bw. nutzt den PC teils beruflich, teils privat. Beruflich wird der PC für Stundenvorbereitungen und für die Schulorganisation genutzt, insbesondere zur Herstellung von Folien, Handouts und Infoblättern für den Unterricht, aber auch für Internetrecherchen. Privat wird der PC für fallweise Korrespondenz, Internetnutzung, E-Mail-Verkehr und Telebanking durch den Bw., hinsichtlich E-Mail-Verkehrs auch durch seine Gattin verwendet. Aufzeichnungen über den Umfang der privaten bzw. beruflichen Nutzung des Computers wurden nicht geführt.

Der Umfang der beruflichen Nutzung im Jahr 2001 wird mit 60% festgestellt. Hieraus resultiert eine AfA für dieses Jahr in dem vom Finanzamt berücksichtigten Umfang.

Der Sachverhalt ist hinsichtlich des beruflichen Erfordernisses der Absolvierung des Studiums der Wirtschaftspädagogik (als weiteres Studium nach dem bereits abgeschlossenen Studium der Betriebswirtschaft) zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens unstrittig. Auch hat der Bw. hierfür bereits der Abgabenbehörde I. Instanz entsprechende Beweismittel vorgelegt.

Unstrittig ist ebenfalls, dass der im Jahr 1998 angeschaffte Computer vom Bw. beruflich genutzt wird.

Hinsichtlich der Höhe dieses Nutzungsumfanges waren für die vom Unabhängigen Finanzsenat zu treffenden Feststellungen folgende Überlegungen maßgebend:

Der streitgegenständliche Computer ist in der Wohnung des Bw. aufgestellt. Erfahrungsgemäß werden PC auch für private Zwecke genutzt, insbesondere wenn sie sich nicht am Arbeitsplatz, sondern im Privatbereich befinden. Die Verwaltungspraxis geht von einem mindestens 40%igen Privatanteil aus, wenn eine niedrigere private Nutzung nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden kann (Rz 339 LStR 1999 bzw. 2002).

Doralt, EStG⁴, § 16 Tz 220 „Computer“, nennt folgende Umstände, die bei der Ermittlung der beruflichen und privaten Nutzung zu beachten seien:

- Verwendung berufsspezifischer Programme
- Verwertungsmöglichkeit der Arbeitsergebnisse von zu Hause auch im Betrieb (Kompatibilität der Geräte)
- Drucker, wenn ohne Ausdruck die berufliche Verwertung nicht möglich ist (zB Lehrer)
- Internetanschlüsse, für die keine berufliche Notwendigkeit besteht
- In Ausbildung befindliche Kinder.

Der berufliche Einsatz des PC durch den Bw. ist zu Recht unstrittig. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass im dritten Jahrtausend ein Lehrer auch einen selbst erworbenen PC beruflich verwendet.

Konkrete Nachweise über den Umfang des beruflichen Einsatzes, die naturgemäß schwer zu erbringen sind, konnte der Bw. nicht vorlegen. Aufzeichnungen hierüber wurden nicht geführt; Beweismittel zur konkreten Glaubhaftmachung dieses Umfanges nicht angeboten.

Der UFS ist bei Lehrern von Privatanteilen bei einem PC zwischen 20% und 40% ausgegangen. Normalerweise ist demzufolge ein Privatanteil von 40% anzusetzen (vgl. UFS [Wien], Senat 11 [Referent], 7. 10. 2003, RV/0881-W/02; UFS [Wien], Senat 11 [Referent], 18. 2. 2004, RV/0135-W/04), in Ausnahmefällen ein geringerer (vgl. UFS [Salzburg], Senat 1 [Referent], 28. 3. 2003, RV/0128-S/02, 30% bei einer AHS-Lehrerin, die den PC für den Unterricht eines blinden Kindes benötigte; hingegen Privatanteil 20% bei einem Informatiklehrer mit weiterem Privat-PC: UFS [Linz], Senat 3 [Referent], 17. 7. 2003, RV/1319-L/02). Ein derartiger Ausnahmefall ist hier nicht gegeben; das Vorbringen des Bw. reicht nicht hin, einen höheren beruflichen Anteil für die Tätigkeit als Lehrer als 60% glaubhaft zu machen:

Der UFS hält es für mit den Erfahrungen des Lebens in Einklang stehend, das der Bw. den PC für Stundenvorbereitungen und für die Schulorganisation nutzt, insbesondere zur Herstellung von Folien, Handouts und Infoblättern für den Unterricht, aber auch für berufliche Internetrecherchen. Es ist auf Grund der vom Bw. geschilderten technischen Ausstattung des PC und der dargestellten beruflichen und privaten Nutzungen glaubhaft, dass der PC überwiegend für die berufliche Tätigkeit als Lehrer eingesetzt wird. Die Arbeitsergebnisse können auch am Arbeitsplatz entsprechend eingesetzt werden. Da Standardsoftware für diese Einsatzzwecke ausreichend ist, war die Verwendung spezieller beruflicher Software nicht geboten.

Allerdings vermag der Bw. nicht überzeugend darzulegen, dass die private Nutzung einen geringeren Anteil als 40% der Gesamtnutzung im Jahr 2001 betragen hat. Die regelmäßige Nutzung des Internets auch für private Zwecke wie Internetrecherchen, Mailverkehr oder Telebanking entspricht der Lebenserfahrung und wird vom Bw. auch eingeräumt. Die Gattin des Bw. nutzt den PC ebenfalls, jedenfalls für ihren Mailverkehr. Gerade in diesen Bereichen können sehr rasch umfangreiche private Nutzungszeiten eintreten.

Andererseits ist eine schwerpunktmäßige Privatnutzung, die sich etwa aus Musik- oder Foto-bearbeitungen, Computerspielen oder sonstigen, über gelegentliche Korrespondenz hinausgehenden PC-Nutzungen ergeben kann, durch den Bw. und seine Gattin nicht gegeben; auch erfolgt keine Nutzung durch Kinder im Schulalter. Der UFS hält auch das Vorbringen des Bw., im Jahr 2001 den PC nicht in relevantem Umfang für das gerade erst begonnene Hochschulstudium verwendet zu haben, für glaubhaft.

Daher erscheint insgesamt ein Anteil von 60% beruflicher Nutzung als Lehrer den tatsächlichen Verhältnissen am Nächsten kommend.

Zur Nutzungsdauer bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung zur Einkünftezielung sich über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist festzuhalten, dass diese grundsätzlich vom StPfl. zu schätzen ist (vgl. zur vergleichbaren Regelung des § 7 EStG 1988 *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 7 Anm. 9 mwN). Wenngleich beim Einsatz von Personalcomputern im betrieblichen Bereich derzeit von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mittlerweile von 3 Jahren ausgehen ist (a.a.O.), sind diese Abschreibungssätze nicht ohne weiteres im Bereich der Überschusseinkünfte anzusetzen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 15 Anm. 22 a.E.). Die Schätzung der Nutzungsdauer mit 4 Jahren (die auch der seinerzeitigen Verwaltungspraxis, Rz 340 LStR 1999, entsprach; Rechtsprechung, VwGH 23. 5. 1996, 94/15/0060, und Lehre, *Doralt*, EStG⁴,

§ 16 Tz 220 „Computer“, gingen früher – vor der heutigen technischen Entwicklung - von fünf Jahren aus) durch den Bw. ist daher nicht zu beanstanden (mittlerweile geht die Verwaltungspraxis – Rz 340 LStR 2002 – auch im außerbetrieblichen Bereich von einer PC-Nutzungsdauer ab 2003 von drei Jahren aus).

Rechtlich folgt hieraus:

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

Computer

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 iVm § 20 Abs. 1 EStG 1988 können als Werbungskosten unter anderem – im Umfang der beruflichen Veranlassung – Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG 1988) geltend gemacht werden.

Da der im Jahr 1998 um 11.990 S erworbene Computer nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen im Jahr 2001 zu 60% beruflich genutzt wurde, war – wie bereits vom Finanzamt – eine AfA in Höhe von 1.798 S zu berücksichtigen.

Hochschulstudium

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Nach der ausdrücklichen Anordnung des Gesetzgebers stellen keine Werbungskosten "Aufwendungen" dar, "die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen."

Wie das (damalige) Finanzamt Zwettl zutreffend ausgeführt hat, sind nach der im Berufungszeitraum anzuwendenden Rechtslage Aufwendungen in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium sowohl als Fortbildungs- als auch als Ausbildungskosten vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen; auch die Aufwendungen für ein Zweitstudium bei qualifizierter Verflechtung mit einem Erststudium sind nicht mehr abzugsfähig (*Doralt*, EStG⁴, § 16 Tz. 203/5; zur gleichlautenden Bestimmung des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 auch *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 4 Anm. 147; *Pernt*, Studiengebühr steuerlich absetzbar?, SWK 2001, T 151; *Fritz-Schmied/Payerer*, Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein (ordentliches) Universitätsstudium, SWK 2003, S 455).

Die mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 (BGBl. I Nr. 71/2003) geschaffene Möglichkeit der Abzugsfähigkeit von Studienbeiträgen 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, betrifft nicht den Berufungszeitraum, 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. in Zusammenhang mit ihrem ordentlichen Universitätsstudium stehen, sind sie daher nach der für den Berufungszeitraum anzuwendenden Rechtslage nicht abzugsfähig. Dies auch dann nicht, wenn die Aufwendungen der Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf dienen.

Der Verfassungsgerichtshof 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.

Beilage: Übertragung der Niederschrift vom 18. Mai 2004 in Vollschrift (für Bw. und FA).

Wien, 21. Mai 2004