



GZ. RV/0676-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn 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

A) Die Berufungswerberin (= Bw.) erklärte mit der am 11. Juni 2003 erstellten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 (OZ 6 f./2002) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 1.929,73, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Werbungskosten in Höhe von € 975,30, Sonderausgaben (d. s. freiwillige Prämien zu Personenversicherungen, Beträge zur Schaffung und Errichtung von Wohnraum, Kirchenbeitrag) und außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 291,49. Die Werbungskosten wurden in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung

(OZ 4/2002) als Fahrten zur Universität Wien (€ 598,08) und als Studienbeitrag für das Wintersemester 2002 (€ 377,22) aufgegliedert.

B) Mit Bescheid vom 28. Oktober 2003 (OZ 8 f./2002) wurde die Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2002 veranlagt. Bei dieser Veranlagung wurden die geltend gemachten Werbungskosten nicht berücksichtigt. Diese Nichtberücksichtigung der Werbungskosten wurde im genannten Bescheid damit begründet, dass die Zahlungen der Bw. im Zusammenhang mit ihrem Besuch an der Universität Wien keine Werbungskosten seien, da sie nicht für ihre Fortbildung, sondern für ihre Ausbildung getätigt worden seien.

C) Mit Schreiben vom 27. November 2003 erhob die Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 Berufung (OZ 12/2002). Darin führt die Bw. aus, dass sie seit 1992 in der Justizanstalt G. (Anstalt für geistig abnorme Rechtsbrecher) als diplomierte Krankenschwester arbeite. Ihre Tätigkeit umfasse die psychiatrische und psychologische Betreuung von Insassen. Sie studiere seit dem Wintersemester 2002 an der Universität Wien Psychologie. Als Grund dafür führt die Bw. an, dass eine berufliche Veranlassung gegeben sei, da ein objektiver Zusammenhang mit ihrem Beruf bestehe und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung ihres Berufes getätigt worden seien.

Mit dem Steuerreformgesetz, BGBl. I Nr. 106/1999, seien ausdrücklich Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt. Mit BGBl. I Nr. 155/2002 seien nun auch ausdrücklich Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen in das Einkommensteuergesetz aufgenommen und zum Abzug zugelassen worden.

Eine Differenzierung nach akademischen oder nichtakademischen Bildungsmaßnahmen erscheine unbegründet, wenn die Aufwendungen betrieblich oder beruflich veranlasst seien. Der Gesetzgeber dürfe zwar vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich regeln, doch müsse dies durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein. Eine solche sachliche Rechtfertigung sei für den Ausschluss von betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen für ein Universitätsstudium nicht ersichtlich.

Die Bw. beantrage daher die Anerkennung ihrer Ausgaben für ihr Studium an der Universität Wien in Höhe von € 975,30 als Werbungskosten.

D) Das Finanzamt wies die vorangeführte Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Dezember 2003 (OZ 18/2002) als unbegründet ab. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt: Aufgrund der derzeitigen Rechtslage seien die Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium nicht abzugsfähig. Unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten

(verwandten) Tätigkeit oder mit einer umfassenden Umschulungsmaßnahme seien 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. Die Kosten eines ordentlichen Universitätsstudiums könnten auch dann nicht abgezogen werden, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellten (siehe LStR RZ 360).

E) Mit Schreiben vom 1. Jänner 2004 (OZ 19 f./2002) stellte die Bw. den Vorlageantrag und wiederholte die Berufungsausführungen. Außerdem führte sie aus, dass der Grund für die Fort- oder Weiterbildung ein höherwertiger Posten mit wesentlich besserer Entlohnung in der Justizanstalt sei. Ihres Erachtens lägen eindeutig Werbungskosten vor, weil es um eine Verbesserung der Einkunftssituation und um Aufstiegsmöglichkeiten durch das Studium gehe. Überdies handle es sich weder um eine Ausbildung für eine andere Berufssparte noch um eine Umschulungsmaßnahme, die den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermögliche.

In seinen neuesten Erkenntnissen vom 4. Dezember 2002, ZI. VI R 120/01, und vom 17. Dezember 2002, ZI. VI R 137/01, habe auch der BFH in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung Aufwendungen für eine Umschulungsmaßnahme und Aufwendungen für ein berufsbegleitendes erstmaliges Hochschulstudium als (vorab entstandene) Werbungskosten anerkannt. Diese Rechtsprechung verstärke die in Österreich vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken zu § 4 Abs. 4 Z 7 und § 16 Abs. 1 Z 10 EStG. Nach der angeführten Judikatur des BFH lägen Werbungskosten vor, wenn sie durch den Beruf oder durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst seien. Eine berufliche Veranlassung sei gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf bestehe und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufes getätigt würden. Dabei sei es ausreichend, wenn die Ausgaben den Beruf des Arbeitnehmers im weitesten Sinn förderten. Denn in beiden Fällen würden die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass der Steuerpflichtige das erworbene Berufswissen am Markt einsetzen könne, um höhere Einnahmen zu erzielen oder die Einnahmen zu sichern.

Durch das zweitgenannte Urteil des BFH würden die in Österreich vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken am Ausschluss der Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium bestärkt. Der BFH lasse erkennen, dass ihm eine Differenzierung nach akademischen oder nicht akademischen Bildungsmaßnahmen unbegründet erscheine, wenn die Aufwendungen betrieblich oder beruflich veranlasst seien. Der BFH lasse in der Folge Aufwendungen für ein Erststudium zum Abzug zu und spreche dabei ausdrücklich alle Hochschulstudien an. Er unterscheide nicht zwischen Fachhochschul- und sonstigen Hochschulstudien.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Die Bw. war im Streitjahr als diplomierte Krankenschwester in einer Justizanstalt tätig. Sie begann im Wintersemester 2002 an der Universität Wien mit dem Psychologiestudium und machte in diesem Zusammenhang € 598,08 an Fahrtkosten und € 377,22 als Studienbeitrag geltend.

II) einkommensteuerliche Würdigung:

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt: Werbungskosten sind 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 Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisgebührevorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen."*

Diese Gesetzesbestimmung wurde mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, eingeführt und damit der allgemeine Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988 hinsichtlich der Aus- und Fortbildung konkretisiert.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Bw. im Streitjahr ein ordentliches Universitätsstudium betrieb. Im dritten Satz der oben ausgeführten Gesetzesstelle hat der Gesetzgeber ausdrücklich angeordnet, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Werbungskosten sind. Nach dem klaren Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung ist es unerheblich, ob dieses Studium im Fall der Bw. als Aus- oder Fortbildungsmaßnahme anzusehen ist.

Im Hinblick auf die von der Bw. behauptete Verfassungswidrigkeit der zitierten Gesetzesbestimmung ist zu beachten, dass die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität nicht den Verwaltungsbehörden und somit auch nicht dem unabhängigen Finanzsenat, sondern dem Verfassungsgerichtshof obliegt. Der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die geltenden gesetzlichen Bestimmungen unabhängig von ihrer Verfassungskonformität anzuwenden.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 6. Mai 2004