



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 30. Dezember 2002, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. Dezember 2002, betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999, und gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5. Dezember 2002, betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin hat mit den beiden am 20. Juni 2002 eingebrachten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1999 und 2000 unter anderem Ausgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem von ihr betriebenen Studium der Studienrichtungen „Bildnerische Erziehung (Lehramt an höheren Schulen ) als Erstfach und Textiles Gestalten und Werken (Lehramt an höheren Schulen) als Zweitfach“ als Fortbildungskosten und damit als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 geltend gemacht.

In einer Beilage zu den Erklärungen führte sie dazu aus:

*„Kostenentstehung für angestrebten neuen Beruf neben beruflicher Tätigkeit  
Bedingt durch einschneidende Veränderungen in meiner Unterrichtstätigkeit als  
Gewerbelehrer im berufsbildenden Schulwesen (Damenkleidermacher) habe ich eine  
weiterführende, akademische Ausbildung in Wien mit Lehramtsprüfung (Bildnerische  
Erziehung) neben der beruflichen Unterrichtstätigkeit durchgeführt.“*

Den geltend gemachten Aufwendungen wurde vom Finanzamt mit den im Spruch genannten Bescheiden der Werbungskostenabzug im Wesentlichen mit der Begründung verweigert, es handle sich dabei um Ausbildungs- und nicht um Fortbildungskosten.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten wortgleichen Berufungen führt die Berufungswerberin durch ihren bevollmächtigten Vertreter auszugsweise aus:

*„... Die BW ist seit 1964 an der Bundeslehranstalt für wirtschaftliche Berufe ... tätig.*

*Die BW hatte die Ausbildung zur Gewerbelehrerin für Textilverarbeitung absolviert; auf Grund einer Lehrplanänderung wird schon mehrere Jahre hindurch das von der BW unterrichtete Fach der Textilverarbeitung nicht mehr unterrichtet bzw. angeboten.*

*Die BW musste daher über Weisung der Dienstbehörde (...) eine qualifizierte Weiterbildung vornehmen; die beruflich notwendige bzw. angeordnete Weiterbildung bestand darin, als die Berufungswerberin die von ihr geforderten Weiterbildungsveranstaltungen absolvierte; und zwar:*

- kreatives Gestalten am Pädagogischen Institut des Bundes für NÖ und*
- bildnerische Erziehung sowie textiles Gestalten und Werken an der Akademie der bildenden Künste in Wien (diese letztgenannte Ausbildung schloss die BW als Mag. art. ab)*

*Davor hatte die BW an der Hochschule für Musik und darstellende Kunst (...) 7 Semester Bühnengestaltung studiert; das Absolvieren dieses Studiums war die Voraussetzung für die oben genannte qualifizierte Weiterbildung. ..."*

In den Berufungsschriften wurde weiters der Antrag auf Einvernahme eines namentlich genannten Bediensteten der Dienstbehörde gestellt.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 22. Dezember 2003 hat das Finanzamt beide Berufungen unter Hinweis auf die für das jeweilige Jahr geltende Rechtslage als unbegründet abgewiesen. Sie gelten jedoch zufolge des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages wiederum als unerledigt.

Mit Schreiben vom 10. August 2006 hat der unabhängige Finanzsenat die Dienstbehörde um eine Stellungnahme zu den Ausführungen der Berufungswerberin ersucht.

Diesem Ersuchen wurde durch das Schreiben vom 13. September 2006 (als Sachbearbeiter ist der von der Berufungswerberin namhaft gemachte Zeuge genannt) Rechnung getragen. In diesem Schreiben teilte die Dienstbehörde der Berufungswerberin mit, *„dass die Aussagen der Genannten nur bedingt bestätigt werden können.*

1) Das Fach „Textilverarbeitung“ wird sehrwohl unterrichtet, jedoch nur in einem verkürzten Ausmaß.

2) Bei Durchsicht des Personalaktes konnte keine Weisung der Dienstbehörde an die Genannte, eine qualifizierte Weiterbildung vorzunehmen, gefunden werden.

3) ... „

Beide Schriftstücke wurden der Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 2. Oktober 2006 mit der Bitte um Stellungnahme zur Kenntnis gebracht.

Diesem Ersuchen ist die Berufungswerberin nachgekommen und hat im Schreiben vom 23. Oktober 2006 unter anderem die Entwicklung der Lehrpläne und die Umsetzung ihrer Aus- bzw. Fortbildung ausführlich dargestellt.

Ein Absatz in diesem Schreiben lautet wörtlich:

*„Für mich war die Aus- und Weiterbildung sehr wichtig, als Gewerbelehrer hatte ich die Einstufung L2a2 und als geprüfter Lehrer für „Bildnerische Erziehung“ eine L1 Einstufung. Außerdem nahm ich die Matura ab; ...“*

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Für die beiden hier maßgeblichen Jahre 1999 und 2000 besteht eine unterschiedliche Rechtslage:

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 (StRefG 2000), BGBl I Nr. 106/1999, wurde in § 16 Abs. 1 eine Ziffer 10 eingefügt und mit Wirkung ab 2000 normiert, welche Aufwendungen und Ausgaben für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Diese Regelung lautet in der für das Jahr 2000 maßgebenden Fassung:

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.

In der für das Kalenderjahr 1999 maßgebenden Rechtslage kannte das Einkommensteuergesetz keine besondere Regelung für die Abzugsfähigkeit von Aus- oder Fortbildungskosten. Diese Frage ist daher ausgehend vom allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu beantworten.

Werbungskosten sind demnach allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung zählen bis zur erwähnten Novelle des EStG 1988, und somit bis einschließlich des Jahres 1999, Aufwendungen für die Berufsausbildung zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Hingegen sind Fortbildungskosten, die durch die Weiterbildung im bisherigen Beruf erwachsen, wegen des Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und der hierauf beruhenden Einnahmen, als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig.

Die Berufungswerberin war vor Absolvierung der hier streitgegenständlichen akademischen Ausbildung als (nicht akademisch ausgebildete) „Gewerbelehrerin“ (Verwendungsgruppe L2a2) tätig. Durch den Abschluss der akademischen Ausbildung konnte sie nunmehr als Lehrerin für „Bildnerische Erziehung“ in die Verwendungsgruppe L1 überstellt werden.

Es besteht für den unabhängigen Finanzsenat kein Zweifel, dass das Berufsbild eines Lehrers/einer Lehrerin der Verwendungsgruppe L1, eine akademische Ausbildung voraussetzend, mit dem Berufsbild eines Lehrers/einer Lehrerin der Verwendungsgruppe L2a2 (ohne eine solche akademische Ausbildung) nicht identisch ist. Dies ergibt sich schon aus den unterschiedlichen Anforderungsprofilen, Befähigungen und Befugnissen. Die Berufungswerberin selbst nennt hier beispielsweise die „Abnahme der Matura“.

Es besteht auch kein Zweifel, dass das (mehrjährige) Studium der Studienrichtungen „Bildnerische Erziehung (Lehramt an höheren Schulen)“ und „Textiles Gestalten und Werken (Lehramt an höheren Schulen)“ an einer Universität weit über eine Fortbildungsmaßnahme für eine bisher als „Gewerbelehrerin für Textilverarbeitung“ ausgebildete Abgabepflichtige hinaus geht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass ein Universitätsstudium grundsätzlich der Berufsausbildung dient (vgl. z. B. das Erkenntnis vom 30.1.1990, 89/14/0227, betreffend das Doktoratsstudium eines Vertragsassistenten einer Hochschule, das Erkenntnis vom 16.11.1990, 90/14/0219, betreffend ein Hochschulstudium eines so genannten „B-Beamten“). Auch auf die allgemein gültigen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 8.9.1992, 91/14/0141, betreffend Kosten für die Beamtenaufstiegsprüfung, wird hingewiesen.

Das Finanzamt hat daher die in Streit stehenden, mit dem Universitätsbesuch zusammenhängenden, Kosten des Jahres 1999 zu Recht als Ausbildungskosten, und damit als nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung qualifiziert.

Wie bereits ausgeführt wurde, sind gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988, in der für das Jahr 2000 maßgebenden Fassung, Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten abzuziehen.

Bei der Tätigkeit einer Lehrerin für „Bildnerische Erziehung“ und „Textiles Gestalten und Werken“ in der Verwendungsgruppe L1 handelt es sich nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenats um eine Tätigkeit, die mit der einer Lehrerin für „Textilverarbeitung“ in der Verwendungsgruppe L2a2 verwandt ist.

Allerdings stellen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, nach der ausdrücklichen Gesetzesanordnung keine Werbungskosten dar. Die in Streit stehenden Aufwendungen für das ordentliche Universitätsstudium der Berufungswerberin sind daher, trotzdem es sich um eine Ausbildungsmaßnahme für eine Tätigkeit handelt, die mit der von der Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, ausdrücklich vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen.

Beide Berufungen mussten daher, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden.

Graz, am 15. Jänner 2007