



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W, vom 10. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 23. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), die im streitgegenständlichen Jahr als Schadensreferentin in einer Versicherung arbeitete, beantragte in Ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2010 unter anderem die Berücksichtigung von Fortbildungskosten in Höhe von € 4.494,70. Über Aufforderung des Finanzamtes gliederte sie die geltend gemachten Kosten auf und führte zur Erklärung an, dass die Aufwendungen das Doktoratsstudium der Rechtswissenschaften an der Universität Graz sowie den Universitätslehrgang für Medizinrecht an der Universität Linz beträfen. Sowohl der Universitätslehrgang als auch das Doktoratsstudium stünden in engem Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit. Die dort erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten könnte sie in ihrer täglichen Arbeit (beispielsweise

Schadensabwicklung im Bereich Arzthaftung) verwerten, was ihrem beruflichen Fortkommen diene. Ihr Arbeitgeber unterstütze ihre Fortbildung und habe ihr für den Besuch der einzelnen Seminare Zeitausgleich im benötigten Ausmaß gewährt. Zur Absolvierung der Pflichtlehrveranstaltungen für das Doktoratsstudium und für den vermehrten Zeitaufwand sei ihr in der Zeit von März bis Mai 2010 eine Teilzeitbeschäftigung ermöglicht worden. Sämtliche Fortbildungskosten seien von der Bw. selbst getragen worden. Die entsprechende Bestätigung des Arbeitgebers wurde beigelegt.

In dem angefochtenen Bescheid wurden Fortbildungskosten in Höhe von € 2.252,70 anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, die Kurskosten Medizinrecht in Höhe von € 1.750,00 und die damit verbundenen Fahrtkosten von € 492,00 hätten nicht als Fortbildungskosten anerkannt werden können, weil es sich diesbezüglich um Ausbildungskosten für einen eigenständigen medizinischen Beruf handle. Sollte die Bw. aus diesem Beruf mehr als 50% Einnahmen tätigen, bestehne die Möglichkeit, diese Ausgaben gemäß § 295a BAO geltend zu machen.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung wandte sich die Bw. gegen die Nichtanerkennung der aus der Absolvierung des Universitätslehrganges Medizinrecht entstandenen Kosten als Fortbildungskosten und legte einen Notenspiegel dieses Universitätslehrganges vor, aus dem die besuchten Seminare ersichtlich sind. Ergänzend führte sie aus, dass dieser Universitätslehrgang eine Vertiefung ihrer juristischen Ausbildung vor allem im Zivilrechtsbereich aber auch im Verwaltungs- und Arbeitsrechts darstelle und nichts mit der Aneignung medizinischer Fachkenntnisse zu tun habe. Etwa 95% der Vortragenden seien Juristen. Dieser Universitätslehrgang werde von der Universität Linz (wissenschaftliche Leitung) in Zusammenarbeit mit der Ärztekammer Oberösterreich (organisatorische Leitung und Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten) organisiert, weshalb letztere die Rechnung für die Kurskosten ausstelle. Darüber hinaus habe ihr Arbeitgeber die berufliche Relevanz dieser Ausbildung bestätigt und hätte dieser keine Veranlassung, sie für eine berufsfremde Ausbildung vom Dienst freizustellen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 19.9.2011 als unbegründet abgewiesen. In der gesondert zugegangenen Begründung wurde davon ausgegangen, dass die strittige Ausbildung eine Umschulungsmaßnahme darstelle, und die dafür angefallenen Ausgaben nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten, wenn nach erfolgreichem Abschluss hauptberuflich eine Tätigkeit als Arzt ausgeübt werde.

Die Bw. beantragte rechtzeitig die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In ihrem Schreiben führte sie im Wesentlichen aus, dass der Universitätslehrgang Medizinrecht keineswegs eine medizinische Ausbildung sondern eine vertiefende juristische

Ausbildung darstelle, und sie auch weiterhin die Absicht habe, als Juristin tätig zu werden. Der Lehrgang richte sich unter anderem an Juristen aus den unterschiedlichsten Fachbereichen; den Absolventen werde der akademische Grad "Professional Master of Laws (Medical Law)" verliehen. Darüber hinaus wies sie auf die berufliche Relevanz dieser Ausbildung für ihre Tätigkeit als Schadensreferentin einer Versicherung hin.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 8.2.2012 wurde die Bw. aufgefordert, den Nachweis zu erbringen, dass sie die laut ihren Angaben zu den Ausbildungsstätten zurückgelegten Fahrten mit dem eigenen KZF zurückgelegt habe. Darüber hinaus wurde sie darüber informiert, dass eine Schätzung der Fahrtkosten mittels Kilometergeld keine Berücksichtigung weiterer damit in Zusammenhang stehender Kosten erlaube, weshalb Parkgebühren nicht in Abzug gebracht werden könnten. Tagesgelder seien nur dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn eine Nächtigung erforderlich sei. Hinsichtlich der Berücksichtigung von Nächtigungsgeldern sei erforderlich, dass tatsächlich Kosten entstanden seien, weshalb sie hierfür um die Beibringung eines Nachweises ersucht werde.

In Beantwortung dieses Schreibens legte die Bw. die Kopien ihrer Zulassungsscheine für das von ihr benutzte KFZ vor und machte als weitere Werbungskosten die von ihr entrichteten ÖH-Beiträge geltend. Hinsichtlich der Nächtigungskosten führte sie aus, dass die Nächtigungen in einem Jugendgästehaus vorgenommen worden seien, und sie pro Nacht € 17,-- bezahlt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw. – Magistra der Rechtswissenschaften - war im Streitzeitraum als Schadensreferentin bei einer Versicherung tätig. Sie belegte an der Universität Graz das Doktoratsstudium der Rechtswissenschaften und in Linz den Universitätslehrgang Medizinrecht.

In Zusammenhang mit diesen beiden Studien machte sie folgende Aufwendungen geltend:

Doktoratsstudium Graz:	
Fahrtkosten: Kilometergeld für 13 Fahrten	€ 2.200,80
Parkgebühren:	€ 51,90
ÖH-Beiträge Sommer- und Wintersemester	€ 33,36
Universitätslehrgang Linz:	

Fahrtkosten: Kilometergeld für 5 Fahrten	€ 315,00
Tagesgelder für 5 Tage	€ 132,00
Nächtigungsgelder für 3 Nächtigungen	€ 45,00
Kursbeitrag:	€ 1.750,00

Die Fahrten zu den beiden Studienorten legte sie mit dem auf sie zugelassenen KFZ zurück. Anlässlich der Teilnahme am Universitätslehrgang Medizinrecht nächtigte sie 3-mal in Jugendherbergen, wofür Nächtigungskosten von jeweils € 17,00 anfielen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen und ihrem glaubwürdigen Vorbringen. Er ist nicht strittig und in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Zif. 10 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. 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.

Mit der Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden. Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen. Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können(vgl. VwGH 22.09.2005, [2003/14/0090](#)).

Ein Universitätsstudium, aber auch ein Fachhochschulstudium dient in der Regel nicht der Berufsförderung, sondern der Berufsausbildung. Dies gilt auch für einen umfassenden postgradualen Studiengang, es sei denn, das postgraduale Studium wäre mit dem abgeschlossenen ersten Studium, auf Grund dessen der Steuerpflichtige seinen Beruf ausübt,

derart qualifiziert verflochten, dass dadurch die Ausweitung der Berufskenntnisse ermöglicht wird. Unter dieser Voraussetzung ist die Absolvierung des postgradualen Studiums nicht als Ausbildung für das Ergreifen eines Berufes zu betrachten, sondern stellt sich als eine den Beruf fördernde Ergänzung, Vermehrung und Vertiefung der vorhandenen Kenntnisse im Sinne einer Berufsförderung dar (vgl. VwGH 31.01.2002, [2001/15/0098](#)).

Im gegenständlichen Fall verfügt die Bw. über ein abgeschlossenes Diplomstudium der Rechtswissenschaften. Im Rahmen des Doktoratsstudiums sowie auch durch die Teilnahme am Universitätslehrgang Medizinrecht ist sie darin bestrebt, ihre bisher erworbenen Kenntnisse zu vertiefen bzw. ein in ihrem Tätigkeitsbereich als Schadensreferentin nützliches Spezialwissen zu erwerben. Wie aus dem vorgelegten Notenspiegel ersichtlich werden in den von der Bw. besuchten Seminaren ausschließlich juristische Themen im Hinblick auf ärztliche Tätigkeiten, wie insbesondere Haftungsfragen, Versicherungsfragen, Patientenrechte, Erstellung von Gutachten, etc. behandelt. Es ist daher davon auszugehen, dass gerade die im Rahmen des Universitätslehrganges erworbenen Kenntnisse der Bw. bei ihrer beruflichen Tätigkeit von besonderem Nutzen sind. Dass die nunmehr erworbenen Kenntnisse keine Anstellungsvoraussetzung darstellen, heißt nicht, dass es sich bei diesen um keine wertvolle berufsfördernde Ergänzung der bereits vorhandenen Kenntnisse handelt.

Sowohl die Kosten des Doktoratstudiums als auch des Universitätslehrganges stellen daher abzugsfähige Fort- bzw. Ausbildungsaufwendungen dar. Diesbezüglich sind daher sämtliche unmittelbaren Kosten der Bildungsmaßnahmen – wie Kurskosten, Studien- und ÖH-Beiträge -, Fahrkosten im tatsächlichen Ausmaß sowie Tagesgelder und Nächtigungskosten anzuerkennen.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt (vgl. VwGH 28.10.2010, [2007/15/0040](#) und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs). Es besteht daher kein Anlass, von den von der Bw. mithilfe des amtlichen Kilometergeldes geschätzten Fahrtkosten abzugehen. Wird allerdings das Kilometergeld geltend gemacht, können zusätzliche Fahrtaufwendungen, wie etwa jene für Parkgebühren, nicht angesetzt werden (vgl. Hofstätter-Reichl, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 9 Tz. 2 sowie Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 220).

Das Tagesgeld für Inlandsreisen beträgt € 26,40 pro Tag. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs steht eine Tagesgeld allerdings nur dann zu, wenn eine Nächtigung erforderlich ist; dauert die Reise nur einen Tag, kann ein Verpflegungsmehraufwand durch die Mitnahme von Lebensmitteln vermieden werden (vgl. Doralt, aaO Tz 196 und die dort

angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs). Daher können nur für jene 3 Tage Tagesgelder berücksichtigt werden, denen auch eine auswertige Nächtigung folgt.

Die Höchststufe der Nächtigungsgebühr beträgt gemäß § 13 Abs. 1 der Reisegebührenvorschrift 1955 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung 18,10 €. Gemäß [§ 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift](#) kann dem Beamten ein Zuschuss zur Nächtigungsgebühr bis zur Höhe der tatsächlich nachgewiesenen Auslagen, höchstens aber bis zu 350% der Nächtigungsgebühr, gewährt werden, wenn er nachweist, dass die tatsächlichen unvermeidbaren Auslagen für die in Anspruch genommene Nachtunterkunft die ihm zustehende Nächtigungsgebühr übersteigen. Beheizungszuschläge dürfen hiebei, soweit sie in dem Zuschuss nicht Deckung finden, gesondert in Rechnung gestellt werden. Der im Inland maximal abzugsfähige Betrag beläuft sich daher auf 81,45 €.

Da der Bw. Nächtigungskosten in Höhe von 17 € pro Nacht entstanden sind, und diese den gesetzlichen Höchstbetrag nicht überschreiten, sind Nächtigungskosten für 3 Nächtigungen von insgesamt 51,00 € anzuerkennen.

Die zu berücksichtigenden Aus- und Fortbildungskosten werden daher folgendermaßen ermittelt:

Doktoratsstudium Graz:	
Fahrtkosten: Kilometergeld für 13 Fahrten	€ 2.200,80
ÖH-Beiträge Sommer- und Wintersemester	€ 33,36
Universitätslehrgang Linz:	
Fahrtkosten: Kilometergeld für 5 Fahrten	€ 315,00
Tagesgelder für 3 Tage	€ 79,20
Nächtigungsgelder für 3 Nächtigungen	€ 51,00
Kursbeitrag:	€ 1.750,00
Summe	€ 4.429,36

Zusammen mit den weiteren geltend gemachten Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von € 239,95 und für Fachliteratur in Höhe von € 39,00 ergeben sich somit insgesamt Werbungskosten in Höhe von € 4.708,31.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 23. April 2012