



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Franz Müller, gegen den Bescheid des Finanzamtes Tulln betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 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. Die Einkommensteuergutschrift beträgt € 118,75.

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 Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 wurde seitens der Bw. am 21. November 2002 erstellt und langte am 25. November 2002 beim Finanzamt ein. In dieser Erklärung wurden neben den Einkünften aus nichtselbstständiger

Arbeit vom Amt der NÖ. Landesregierung, freiwilligen Personenversicherungen (S 638,40) und Kirchenbeiträgen (S 1.000,00) folgende Werbungskosten geltend gemacht:

- a) Pendlerpauschale (wohl gemeint: Gewerkschaftsbeitrag) (12 x S 229,00) und kleines Pendlerpauschale (ab 20 km): S 8.028,00;
- b) Fachliteratur, Arbeitsmaterialien, Kursgebühr: S 3.838,00;
- c) Fahrtkosten zur Universität: S 18.228,00

Dieser Erklärung wurde u.a. eine Bestätigung der Universität Wien vom 28. September 2001 für das Wintersemester 2001/2002 beigelegt. Darin wird der Bw. bestätigt, dass sie für das Studium Pädagogik seit dem 5. Oktober 2000 gemeldet sei. Von den weiteren Beilagen betrifft die „Beilage 1“ die geltend gemachten Aufwendungen für Fachliteratur, Arbeitsmaterialien und Kursbeiträge und die „Beilage 2“ die geltend gemachten Fahrtkosten zur Universität Wien in Höhe von S 18.288,00 (31 Fahrten à 120 km à S 4,90).

B) Mit dem am 5. Dezember 2002 erstellten Erstbescheid wurde von den oben geltend gemachten Werbungskosten die Position b) in Höhe von S 2.107,00 vom Finanzamt anerkannt. Dieser Betrag von S 2.107,00 ergibt sich unter Abzug der erklärten Aufwendungen für Studienführer (S 45,00), Inskription an der Universität Wien (S 189,00), Vorteilsticket für die ÖBB (S 1.290,00), Adventkalenderfüllung (S 112,40) und Kopierkarte für die Universität Wien (S 95,00).

Dieser Erstbescheid führt die Begründung an, dass die Aufwendungen für ein ordentliches Studium nicht abzugsfähige Aufwendungen seien. Das kleine Pendlerpauschale stehe zu, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km für die einfache Wegstrecke betrage.

Auf dem Lohnzettel ist angeführt, dass vom Arbeitgeber Beiträge zur Interessenvertretung in Höhe von S 2.748,00 bei der Berechnung der steuerpflichtigen Bezüge berücksichtigt wurden.

C) Mit Schreiben vom 27. Dezember 2002 wurde seitens der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt B) Berufung erhoben und beantragt, die im Antrag zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 geltend gemachten Werbungskosten vollinhaltlich zu berücksichtigen.

Zur Begründung wird ausgeführt:

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung und Tatsachenfeststellung hätte das Finanzamt den Antrag der Bw. auf Zuerkennung des kleinen **Pendlerpauschales** nicht abweisen dürfen. Die Bw. sei im Jahr 2000 in der Zeit vom 1. Jänner bis 3. September der Volksschule Langenlebern zugeteilt gewesen. Erst mit Bescheid des zuständigen Bezirksschulrates vom

28. August 2000 sei sie mit Wirksamkeit vom 4. September 2000 der Volksschule Absdorf zur weiteren Dienstleistung zugewiesen worden. Die Volksschule Langenlebarn befinde sich mehr als 27 km von ihrem Wohnsitz entfernt, sei zumutbarerweise nur mit dem Pkw erreichbar, weil ihr der Transport der Unterrichtsmittel, Bücher und Hefte mit einem öffentlichen Verkehrsmittel gar nicht möglich wäre. Dazu komme, dass allein der Weg Wohnung – Bahnhof Kirchberg am Wagram und Bahnhof Langenlebarn – Schule gut über 3 km betrage, in Tulln ein Umsteigen in den Regionalzug erforderlich sei, was wiederum mit einer nennenswerten Wartezeit von 15 Minuten verbunden sei. Infolge Vorliegens der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen wäre der Bw. jedenfalls für den Zeitraum Jänner bis September 2000 das kleine Pendlerpauschale zuzuerkennen gewesen.

Weiters hätte der Bw. der **Gewerkschaftsbeitrag** von 12 x S 229,00, d. s. S 2.748,00, als weitere Werbungskosten zuerkannt werden müssen.

Unter dem Titel **Fachliteratur, Arbeitsmaterial und Kursgebühr** seien laut Beilage 1 detailliert jene Werbungskosten aufgeschlüsselt, die der Bw. im Jahr 2000 berufsbedingt aufgelaufen seien. Die dort angeführten Beträge seien ausschließlich durch ihren Beruf bedingt. Wenn in der Begründung (des Erstbescheides) ausgeführt sei, dass Aufwendungen für ein ordentliches Studium nicht abzugsfähige Aufwendungen darstellten, sei dieser Satz für sich allein betrachtet richtig, im Fall der Bw. aber unrichtig. Aus dem Landeslehrerdienstgesetz ergebe sich, dass der Lehrer zwingend verpflichtet sei, zumindest 15 Jahresstunden für verpflichtende Fortbildung und 10 Stunden für Teilnahme an mehreren Schulveranstaltungen aufzuwenden. Die von der Bw. verzeichneten **Fahrtkosten** seien ihr ausschließlich im Rahmen der durch Gesetz vorgeschriebenen Fortbildung aufgelaufen und damit zwangsläufig, weil sie sich der gesetzlichen Pflicht zur Fortbildung nicht entziehen könne. Fortbildungskosten dienten, wie sich aus den Lohnsteuerrichtlinien ergebe, dazu, um im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene. Aus ihrer Aufstellung ergebe sich, dass die Bw. an der Universität Wien jene Vorlesungen besucht habe, die ausschließlich mit ihrem Beruf als Pädagogin im ursächlichen Zusammenhang stünden und ihrer Fortbildung dienten. Die dort erworbenen Kenntnisse könnten in ihrem Beruf nutzbringend für die Schüler verwendet werden.

Selbst wenn man sich auf den Standpunkt des Finanzamtes stelle, dass hier Ausbildungskosten vorlägen, seien diese im konkreten Fall voll abzugsfähig. Wie sich aus der vorgelegten Aufstellung über die von der Bw. besuchten Vorlesungen ergebe, habe sie ausschließlich fachpädagogische Vorlesungen besucht, die mit der von ihr ausgeübten Tätigkeit als Pädago-

gin verwandt seien und deren Wissen und Anwendung in ihrem ausgeübten Beruf für den besseren Umgang mit Schulkindern und deren Eltern für eine gewissenhafte Lehrerin von größter Wichtigkeit sei, sodass jedenfalls von einer verwandten Tätigkeit zu ihrem ausgeübten Beruf zu sprechen sei. Auch deshalb hätte ihrem Antrag vollinhaltlich stattgegeben werden müssen.

D) In der am 11. August 2004 erstellten Berufungsvorentscheidung wurden neben den im Erstbescheid anerkannten Werbungskosten weitere Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von S 3.960,00 von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit abgezogen. Dieser Betrag ergibt sich aus dem in § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988 normierten Pauschbetrag für eine Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km in Höhe von S 5.280,00 jährlich. Umgerechnet auf 9 Monate ergibt sich der Pauschbetrag von S 3.960,00. Zur Begründung dieser Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt:

Die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen (z. B. Gewerkschaftsbeiträge) seien bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden (§ 62 Abs. Z 1 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens sei daher nicht möglich.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 stellten Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stünden, keine Werbungskosten dar. Im konkreten Fall sei unstrittig, dass ein ordentliches Universitätsstudium betrieben werde (Pädagogik). Im dritten Satz der o. a. Gesetzesstelle habe der Gesetzgeber ausdrücklich angeordnet, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stünden, keine Werbungskosten seien. Nach dem klaren Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung sei es daher unerheblich, ob dieses Studium als Aus- oder Fortbildungsmaßnahme anzusehen sei. Es habe daher nur das Pendlerpauschale anerkannt werden können.

E) Mit dem am 8. September 2004 erstellten und am 9. September beim Finanzamt eingelangten Schreiben wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Begründend wird ausgeführt:

Das Finanzamt übersehe bei seiner Berufungsvorentscheidung, dass der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 in der Fassung BGBl I 106/1999 die Worte „oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium“ im zitierten Gesetz als verfassungswidrig aufgehoben habe. Frühere gesetzliche Bestimmungen träten nicht wieder in Kraft. Im Hinblick auf dieses Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes hätte das Finanzamt der Berufung der Bw. vollinhaltlich stattgeben müssen. Im Übrigen werde auf das Vorbringen

in der Berufung verwiesen, dass das Studium der Pädagogik mit dem von der Bw. ausgeübten Beruf verwandt sei.

Da der kurzen bescheidenen Begründung nicht zu entnehmen sei, welche Positionen das Finanzamt als steuermindernd anerkannt habe und welche nicht, werde das gesamte Berufungsvorbringen ausdrücklich aufrecht erhalten. Es werde daher der Berufungsantrag wiederholt.

F) In Telefonaten vom 20. und 21. Jänner 2005 teilte der Vater und steuerliche Vertreter der Bw. Folgendes mit: Seine Tochter habe das Pädagogikstudium mittlerweile abgeschlossen, sie bleibe Volksschullehrerin, wolle aber mit verhaltensauffälligen Kindern selbst zu Rande kommen können, ohne eine/n Sonderpädagogin/en anfordern zu müssen. Die Bw. habe nach dem Landeslehrer-Dienstrechtsgesetz, BGBl. 302/1984, ihre Fortbildung wahrzunehmen. Bei dem im Vorlageantrag erwähnten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) sei jenes vom 15. Juni 2004, G 8/04, gemeint.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind, die Anerkennung des Gewerkschaftsbeitrages, der kleinen Pendlerpauschale, der Fachliteratur, des Arbeitsmaterials und der Kursgebühr sowie der erklärten Fahrtkosten zur Universität Wien als Werbungskosten.

1) Gewerkschaftsbeitrag:

Auf dem Lohnzettel sind Beiträge zu Interessenvertretungen in der Höhe von S 2.748,00 p. a., d. s. S 229,00 p. M., angeführt und in den übrigen Abzügen (KZ 243) in der Höhe von S 5.575,00 enthalten. Da gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen Werbungskosten sind, wurden die gegenständlichen Beiträge vom Arbeitgeber der Bw. gesetzeskonform beim Lohnsteuerabzug als Werbungskosten berücksichtigt. Die nochmalige Berücksichtigung dieser Beiträge bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Streitjahr ist daher nicht möglich.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2) kleine Pendlerpauschale:

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass die Bw. im Streitjahr bis 3. September der Volksschule in Langenlebarn dienstzugeteilt war. Danach war die Bw. der Volksschule Absdorf dienstzugeteilt. Laut Landkarte beträgt die Entfernung zwischen Kirchberg am Wagram und Langenlebarn mehr als 21 km, in der Berufung werden 27 km angegeben. Die Entfernung zwischen Kirchberg am Wagram und Absdorf beträgt laut Landkarte 13 km.

Die Fahrtdauer mit öffentlichen Verkehrsmitteln beträgt zwischen Kirchberg am Wagram und Langenlebarn zwischen 45 Minuten und 62 Minuten in der für den Schulbeginn maßgeblichen Frühzeit. Diese Fahrtstrecke ist mit zwei- oder dreimaligem Umsteigen verbunden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung werden bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km S 5.280,00 jährlich als zusätzliche Pauschbeträge berücksichtigt, wenn die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km beträgt und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist.

Im Fall der Bw. beträgt die Entfernung zwischen Kirchberg am Wagram und Langenlebarn mehr als 20 km. Die Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels läge dann vor, wenn auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehren würde (vgl. Doralt, EStG, 4. Aufl., Tz 109 zu § 16). Dieses Erfordernis ist bei der Bw. nicht erfüllt, denn öffentliche Verkehrsmittel verkehren morgens auf der erwähnten Strecke um 6Uhr05 und 7Uhr12. Auch nach Schulende verkehren öffentliche Verkehrsmittel z. B. um 14Uhr34, 15Uhr41 und 16Uhr26. Der Bw. steht somit für die Monate Jänner bis August 2000 der Pauschbetrag gemäß der oben angeführten Gesetzesstelle zu, für die Monate September bis Dezember 2000 (Dienstverrichtung in der Volksschule Absdorf) ist das Entfernungskriterium von 20 km nicht erfüllt. Dieser Pauschbetrag macht S 3.520,00 für acht Monate aus.

Der Berufung ist in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

3) Fachliteratur, Arbeitsmaterial und Kursgebühr:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben für Arbeitsmittel Werbungskosten. Unter Abschnitt B) der Entscheidungsgründe wurde bereits ausgeführt, dass diese Ausgabenposition mit S 2.107,00 im Erstbescheid und der Berufungsvorentscheidung als Werbungskosten anerkannt worden ist. Die nicht anerkannten Ausgaben für Studienführer, Inskription an der Universität Wien, Vorteilsticket für die ÖBB, Adventkalenderfüllung und Kopierkarte für die Universität Wien sind nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keine Arbeitsmittel im Sinne dieser Gesetzesstelle für die Tätigkeit der Bw. als Volksschullehrerin und daher unter diesem Punkt nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Berufung ist in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

4) Fahrtkosten zur Universität Wien als Fortbildungskosten:

Laut der der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beigelegten Bestätigung ist sachverhältnismäßig davon auszugehen, dass die Bw. seit dem Wintersemester 2000 das Studium

Pädagogik an der Universität Wien betreibt. Laut Beilage 2 zur gegenständlichen Steuererklärung führte die Bw. 31 Fahrten zur Universität Wien durch. Diese Fahrten betrugen jeweils 120 km, d. s. 3.720 km insgesamt, wofür das Kilometergeld von S 4,90 geltend gemacht wurde (= S 18.228,00).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Der letzte Satz dieser Gesetzesstelle lautet: 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 Gesetzesstelle wurde mit BGBl. I 1999/106 eingeführt und gilt erstmals für das Veranlagungsjahr 2000. Mit dieser Gesetzesbestimmung wurde erstmals explizit die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen sowohl für Aus- als auch für Fortbildungsmaßnahmen geregelt, wobei auch Ausbildungskosten im „verwandten Bereich“ abzugsfähig gemacht wurden. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium oder einem Fachhochschulstudium stellten dabei nach der Rechtsprechung des VfGH (vgl. VfGH vom 23. 5. 1996, 95/15/0038) grundsätzlich nicht abzugsfähige Ausbildungskosten dar. Ausgenommen von dieser Rechtsprechung waren die Fälle einer „qualifizierten Verflechtung“ eines mit dem Erststudium eng verflochtenen Zweitstudiums. Die weitere Rechtsentwicklung betraf die Öffnung der Aus- und Fortbildungskosten auf „umfassende Umschulungsmaßnahmen“ durch das BGBl. I 155/2002 und die Absetzbarkeit von Studienbeiträgen für ein ordentliches Universitätsstudium durch das BGBl. I 73/2003 (Budgetbegleitgesetz 2003).

Der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G 8-10/04, die Worte „oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium“ im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig aufgehoben. Das Erkenntnis wurde dem Bundeskanzler am 23. Juli 2004 zugestellt und die Aufhebung dieser Wortfolge im BGBl. I 102/2004 veröffentlicht.

Nach Art. 140 Abs. 5 B-VG tritt die Aufhebung mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt hat. Eine Fristsetzung durch den Verfassungsgerichtshof erfolgte im gegenständlichen Fall nicht, weshalb die Aufhebung der in Rede stehenden Wortfolge mit Ablauf des 4. August 2004 in Kraft tritt.

Nach Art. 140 Abs. 7 B-VG ist das Gesetz jedoch auf (mit Ausnahme des Anlassfalles) alle vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände weiterhin anzuwenden, sofern der Ver-

fassungsgerichtshof nicht in seinem Erkenntnis Anderes ausspricht. Ein Ausspruch betreffend eine rückwirkende Nichtanwendbarkeit der verfassungswidrigen Wortfolge des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 106/1999 ist im gegenständlichen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes nicht erfolgt.

Hieraus ergibt sich für den vorliegenden Berufungsfall, dass § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 106/1999 nur dann nicht anwendbar wäre, wenn der vorliegende Fall als Anlassfall anzusehen wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall. Als Anlassfall gilt nämlich nur jener Fall, anlässlich dessen „das Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes bereits tatsächlich eingeleitet worden“ war. Diesem Anlassfall im engeren Sinn sind jene Fälle gleichzuhalten, die im Zeitpunkt des Beginnes der mündlichen Verhandlung im Gesetzesprüfungsverfahren oder wenn eine mündliche Verhandlung unterbleibt, dem Beginn der nicht-öffentlichen Beratung beim Verfassungsgerichtshof bereits anhängig waren.

Da demzufolge kein Anlassfall vorliegt, ist nach Art. 140 Abs. 7 B-VG § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 106/1999 weiterhin anzuwenden. Nach dieser Gesetzesbestimmung sind Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium aber explizit von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen. Diese Gesetzesbestimmung betrifft auch die unter Punkt 3) der Erwägungen angesprochenen Ausgaben für den Studienführer, die Inskriptionsgebühren an der Universität Wien sowie die Kosten für die Kopierkarte für die Universität Wien.

5) Die Werbungskosten mit und ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag ergeben sich laut der nachstehenden Berechnung:

	Beträge in S
Fachliteratur etc.	2.107,00
Aus- und Fortbildung	0,00
Summe Werbungskosten (mit Anrechnung auf Pauschbetrag)	2.107,00
kleine Pendlerpauschale (ohne Anrechnung auf Pauschbetrag)	3.520,00

Demnach war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 14. Februar 2005