



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FS, vom 19. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 11. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr bei der HJ in F als Buchhalter beschäftigt. Er besuchte neben dieser Tätigkeit einen Universitätslehrgang in B zur Vorbereitung auf die Studienberechtigungsprüfung und machte daraus resultierende Kosten für Literatur, Bürobedarf, Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand und Studiengebühren von zusammen 2.769,50 € als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt lehnte in seinem Einkommensteuerbescheid einen Abzug dieser Kosten mit der Begründung ab, es handle sich um Aufwendungen für eine Ausbildung, nicht aber für eine berufsspezifische Fortbildung.

In der daraufhin eingebrachten Berufung führte der Berufungswerber aus, er sei im Rechnungswesen tätig und könne seine neu erworbenen Kenntnisse sehr wohl in seinem

Arbeitsumfeld einsetzen. Überdies sichere er sich durch die Aufstiegsmöglichkeiten innerhalb des Unternehmens. Man könne daher von berufsspezifischer Fortbildung sprechen. Er verwies diesbezüglich auch auf ein bereits aktenkundiges Schreiben der HJ .

In seiner Begründung vom 19.5.2004 zur abweisenden Berufungsvorentscheidung erläuterte das Finanzamt, dass Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium, worunter auch jene für die Studienberechtigungsprüfung fielen, völlig unabhängig von einem etwaigen Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit ganz grundsätzlich gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 zweiter Satz EStG nicht abzugsfähig seien.

Der Berufungswerber brachte einen Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und wiederholte im Wesentlichen das bereits bisher Vorgebrachte.

Wie seitens des unabhängigen Finanzsenates ermittelt wurde, ist der Berufungswerber seit Oktober 2004 nicht mehr bei der HJ beschäftigt. Im Rahmen einer telefonischen Kontaktaufnahme erklärte er, inzwischen die Studienberechtigungsprüfung abgelegt zu haben und an der Wirtschaftsuniversität Wien die Fachrichtung Internationale Betriebswirtschaft zu studieren. Sein Studium könne mit seiner vormals bei der HJ ausgeübten Tätigkeit in einem engen Zusammenhang gesehen werden. Auch dort sei er ja im kaufmännischen Bereich beschäftigt gewesen und habe umfangreich mit Buchhaltung, in kleinerem Ausmaß auch mit Controlling zu tun gehabt. Seine kaufmännische Praxis komme ihm bei seinem Studium sehr entgegen.

Zur Doppelerfassung von Tagen in seiner Kilometergeldaufstellung für Fahrten von F zum Studienzentrum nach B konnte der Berufungswerber keine Erklärung abgeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die für die Studienberechtigungsprüfung aufgewendeten Kosten unter dem Titel der Aus- oder Fortbildungskosten als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Zu den Werbungskosten zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit sowie Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen. Nach der im Streitjahr 2003 geltenden Rechtslage, nämlich § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002, stellten Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium standen, **ausdrücklich keine** Werbungskosten dar.

Insofern kann die Begründung der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 19.5.2004 im Zeitpunkt ihrer Erlassung nicht als unzutreffend betrachtet werden. Allerdings ist festzuhalten, dass der VfGH mit Erkenntnis vom 28. September 2004, G 89/04-6, die Worte "oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium" im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 155/2002 als **verfassungswidrig** aufgehoben hat. Das AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004, Kundmachung am 30. Dezember 2004) beseitigt in der Folge die Nichtabzugsfähigkeit von Studienaufwendungen, wie bisher im § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 normiert, zur Gänze. § 124 b Z 107 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 spricht ein rückwirkendes Inkrafttreten der die Absetzbarkeit erweiternden Bestimmung insoweit aus, als diese erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden sei.

Für den Streitfall bedeutet das Ausgeführte, dass die Studienaufwendungen nicht – wie es im Zeitpunkt der Berufungsvorentscheidung noch der geltenden Rechtslage entsprach – grundsätzlich nichtabzugsfähig sind. Vielmehr ist zu prüfen, ob sie Aus-, Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen im Sinne des Gesetzes darstellen.

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass Aufwendungen für eine Studienberechtigungsprüfung zum Katalog der in Zukunft grundsätzlich abzugsfähigen Kosten im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium gehören. Sie stellen dann eine abzugsfähige Aus- oder Fortbildungsmaßnahme dar, wenn ein objektiver Zusammenhang zwischen ihnen und der beruflichen Tätigkeit besteht.

Unter **Fortbildungskosten** versteht man solche, die der Verbesserung der bisherigen beruflichen Fähigkeiten und Kenntnisse dienen. Für die Tätigkeit eines Buchhalters im Rechnungswesen bedarf es keines Universitätsstudiums – insofern wäre im Streitfall eine Subsumtion unter Fortbildungskosten wohl als verfehlt zu betrachten. **Ausbildungskosten** sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Sie sind dann abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Die Verwandtschaft von Tätigkeiten bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung, so betrachtet man sie etwa als vorliegend, wenn die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern.

Der Berufungswerber bereitete sich im Streitjahr auf die Studienberechtigungsprüfung vor, die ihm den Zugang zum Betriebswirtschaftsstudium ermöglichen sollte. Schon im Rahmen der vorbereitenden Kurse wurde u.a. allgemeine Betriebswirtschaftslehre unterrichtet. Der Arbeitgeber bestätigte in einem Schreiben, dass die Bildungsbemühungen des Berufungswerbers diesem einen Aufstieg im Unternehmen ermöglichen würden und beruflichen Zwecken dienten. Wenn auch der Berufungswerber heute nicht mehr bei dem

selben Arbeitgeber beschäftigt ist, sondern sich zur Gänze dem Studium widmet, kann für das Streitjahr ein Zusammenhang mit der konkret ausgeübten Tätigkeit bejaht werden, geht es doch in beiden Bereichen um kaufmännische Agenden, die etwa Buchhaltungs- und Controllingkenntnisse erfordern bzw. vertiefen. Die vom Berufungswerber aufgewendeten Kosten stehen als Vorstufe des Betriebswirtschaftsstudiums im Zusammenhang mit diesem, das genannte Studium wiederum mit dem kaufmännischen Aufgabenbereich bei der HJ.

Da nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates die an eine Subsumtion unter den steuerrechtlichen Ausbildungskostenbegriff geknüpften Anforderungen erfüllt sind, kann eine Überprüfung hinsichtlich Einstufung als **Umschulungsmaßnahmen** entfallen.

Verpflegungsmehraufwand

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie nicht die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge übersteigen. In der Literatur ausdrücklich als zu den in dieser Weise begünstigten Reisen zählend erwähnt sind solche zum Zweck von Fortbildungsmaßnahmen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, 9. Lieferung, WUV-Universitätsverlag, 2005, TZ 183 zu § 16). Konsequenterweise wird aber auch bei im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 begünstigungsfähigen Ausbildungsmaßnahmen eine berufliche Veranlassung zu bejahen sein.

Näher definiert spricht man von einer Reise wie oben dann, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen vorliegt und **kein weiterer Mittelpunkt** der Tätigkeit begründet wird. Im Streitfall wurde dem Erfordernis der Mindestentfernung Rechnung getragen. Die laut Aktenlage dokumentierte Dauer von je vier Stunden wurde nicht weiter in Zweifel gezogen. Zu bemerken ist jedoch, dass der Berufungswerber von 8.9.2003 bis 30.12.2003 regelmäßig wiederkehrend, nämlich ein- bis zweimal pro Woche, das Studienzentrum in B aufsuchte. Er hat dadurch einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, was zur Folge hat, dass ein Verpflegungsmehraufwand nur für eine Anfangsphase von fünf Tagen anzuerkennen ist (Doralt, Einkommensteuergesetz wie oben, TZ 176 zu § 16). Der Gesetzgeber geht davon aus, dass einem Steuerpflichtigen, der wiederholt am selben Ort tätig wird, die dortigen, preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind, weshalb ein steuerlich berücksichtigungswürdiger Verpflegungsmehraufwand nicht mehr vorliegt.

Der für Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigende Werbungskostenbetrag beläuft sich somit auf **26,40 € : 12 x 4 x 5 = 44,00 €**.

Kilometergelder

Als Werbungskosten zu berücksichtigen sind Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte im tatsächlich angefallenen Umfang, dh etwa in Form von Kilometergeldern. Das amtliche Kilometergeld beträgt laut § 10 Abs. 3 Reisegebührenvorschrift 1955 idF BGBl I Nr. 142/2000 für Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer 0,356 €. Der Berufungswerber hat in seiner "Fahrtkostenzusammenstellung" 35 Fahrten von F nach B und zurück à 67 km verzeichnet, wobei 11 Fahrten doppelt aufscheinen. Telefonisch hierüber befragt, konnte er keine Erklärung abgeben. Da ein zweimaliges Aufsuchen des Studienzentrums B pro Tag von F aus für jeweils vierstündige Veranstaltungen nicht glaubhaft erscheint, wurden bei der Fahrtkostenberechnung 11 Tage ausgeschieden:

$$24 \times 67 \times 0,356 = 572,45 \text{ €}.$$

Fachliteratur

Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre steht, sind als Werbungskosten absetzbar. Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, stellt keine Werbungskosten dar (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184). Dies gilt auch dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098). Die Eignung von Zeitschriften, fallweise auch berufliche Informationen zu enthalten, ändert nichts daran, dass dafür getätigte Aufwendungen grundsätzlich den Kosten der Lebensführung zuzuordnen sind. Dies gilt für Tageszeitungen, Wirtschaftsmagazine, Wochen- oder Monatsmagazine gleichermaßen.

Aus den vom Berufungswerber für Literatur geltend gemachten Kosten waren daher auszuscheiden: Hackl: Abschied von Sidonie; Kalender Business English 2004, Salinger: The Catcher in the Ry, Cunningham: The Hours, Hemingway: Old Man and the Sea, Kafka: Die Verwandlung, Beran: Hitting the Nail...., Gauß: Ins unentdeckte Österreich, Jelinek: Lust, Menasse: Die Vertreibung aus der Hölle, Haslinger: Das Vaterspiel, Enquist: Der Besuch des Leibarztes, sowie Spotlight Sprachmagazin.

Wegen Geringfügigkeit nicht näher hinterfragt wurden die für Büromaterial geltend gemachten Kosten. Berücksichtigt wurde auch das Werk "Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre" (siehe Rechnung amazon.de, 29,81 €).

Insgesamt berücksichtigt: **33.80 €.**

Gesamtaufstellung der als abzugsfähig anerkannten Werbungskosten:

Universitätslehrgang	1.400,00 €
Studienbeitrag	14,86 €
Tagesdiäten	44,00 €
Kilometergelder	572,45 €
Fachliteratur und Bürobedarf	33,80 €
zusammen	2.065,11

Der Berufung war wie ausgeführt teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 22. November 2005