



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Franz Müller, gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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 2001 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 201.915,20) und Kirchenbeiträgen (S 1.000,00) folgende Werbungskosten geltend gemacht:

- a) Gewerkschaftsbeiträge (12 x S 234,00): S 2.808,00;
  - b) Reisekosten für Comeniusprojekt in Luxembourg: S 4.205,00;
  - c) Int. Pädagogische Werktagung Salzburg: S 6.612,00;
  - d) Fortbildung - Zentrum für Kultur und Pädagogik: S 2.000,00;
  - e) Fortbildung - ISAP-Kongress: S 2.000,00;
  - f) Studiengebühr SS 2001 + WS 2001/02: S 5.187,00;
  - g) Fahrtkosten Universität Wien mit Pkw 64 x: S 37.632,00;
  - h) Fachliteratur: S 2.452,90;
  - i) Arbeitsmaterial: S 676,10;
  - j) Werbungskosten lt. Beilage des Amtes der NÖ. Landesreg.: S 453,00
- Summe: S 61.218,00.

**B)** Mit Ergänzungsersuchen vom 3. Februar 2003 wurde die Bw. ersucht, die nachstehenden Fragen zu beantworten und Belege nachzureichen:

Erfolgte die Planung und Durchführung der Reise (Comeniusprojekt) im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt? Wenn Ihrerseits kein belegmäßiger Nachweis (Programm, Stundenplan etc.) geführt werden könne, werden Sie gebeten, eine tageweise Aufstellung für die von Ihnen besuchten Veranstaltungen, unter Angabe der jeweiligen Stundenzahl pro Tag vorzulegen.

**C)** Mit Schreiben vom 20. Februar 2003 wurde das Ergänzungsersuchen laut Abschnitt B) wie folgt beantwortet:

Als Beilage würden die Ausführungen der Bw. zum Comenius-Projekt vorgelegt. Insbesondere werde darauf verwiesen, dass es sich bei diesem Projekt um ein von der Volksschule Absdorf gemeinsam mit der Schule in Reuler (Luxemburg) und Daleiden (Deutschland) durchgeführtes Projekt gehandelt habe und die Teilnahme an diesem Projekt von den Lehrern der Volksschule Absdorf im Rahmen ihrer Tätigkeit als Lehrer erfolgt und deshalb aus beruflichen Gründen erforderlich gewesen sei. Die Planung und Durchführung sei im Rahmen der Organisation des Comenius-Projektes durch die Lehrerschaft der beteiligten Schulen erfolgt. Die Reise selbst sei rein beruflich bedingt gewesen. Bei dem gegenständlichen Projekt handle es sich um ein von der EU und dem Land Niederösterreich genehmigtes Projekt.

In der vorgenannten Beilage wird von der Bw. ausgeführt:

Beim Comenius-Projekt handle es sich um eine während des Schuljahres 2000/2001 durchgeführte schulische Zusammenarbeit zwischen den mitwirkenden Schulen, wobei ein reger Austausch zum Thema „Brauchtum“ in den einzelnen Ländern stattgefunden habe. Mit dem so genannten Mult-Kulti-Fest, eine völkerverbindende Veranstaltung, die zur unten angegebenen Zeit in Luxemburg stattfand, sei das Comenius-Projekt abgeschlossen worden. Zu dieser Veranstaltung seien alle am Projekt beteiligten Schüler, deren Eltern und Lehrer eingeladen worden. Die Bw. habe gemeinsam mit ihren Kollegen von der Volksschule Absdorf an dieser Veranstaltung teilgenommen und dabei sowohl die Schule als auch Österreich an dem als pädagogisch wertvoll anerkannten Comenius-Projekt vertreten. Der Programmablauf habe sich folgendermaßen dargestellt:

15. 6. 2001: Hinflug mit AUA von Wien-Schwechat nach Luxemburg (7.25 – 8.35 Uhr); Direktfahrt vom Flughafen zur Schule in Reuler, Begrüßen der am Projekt beteiligten Kollegen, Kennenlernen weiterer Kollegen, Besichtigung der Schulklassen, Hospitation in den einzelnen Schulklassen;

13.30 Uhr: Einchecken im Hotel in Clervaux, Mittagessen;

15.00 Uhr: Rückfahrt zur Schule, Aufstellung und Aufhängung der mitgebrachten Arbeitsmappen und der von Absdorfer Schulkindern gestalteten Kunstwerke für die am nächsten Tag stattfindende Ausstellung;

18.00 Uhr: Vorstellen des Bürgermeisters von Heinerscheid, Munchhausen und Clervaux;

19.30 Uhr: Arbeitstreffen mit den am Projekt mitwirkenden Lehrpersonen und Elternvertreter sämtlicher Schulen.

16. 6. 2001:

7.00 Uhr: Wecken

9.00 Uhr: Fahrt zur Schule, letzte Vorbereitung am Österreichstand zur besseren Demonstration der ausgestellten Arbeiten;

10.00 Uhr: Eröffnung, Führung durch den Österreichstand, Erklärung der ausgestellten Arbeiten der Kinder;

12.00 Uhr: Teilnahme am Österreichstand mit dem Thema: Österreichische Lehrer backen Kaiserschmarren.

18.00 Uhr: Abräumen des Österreichstandes, Säubern, Zusammenräumen und Einpacken der ausgestellten Arbeiten zwecks Zurückbringung nach Absdorf.

20.00 Uhr: Abschlusssitzung, Besprechung des Geschäftsberichtes, Planung zur Fortsetzung des Projektes im folgenden Schuljahr, Abschlussbesprechungen zum Projekt, an dem alle mitwirkenden Lehrer teilnahmen.

17. 6. 2001:

9.00: Besichtigung von Clervaux, anschließend Fahrt zum Flughafen und Rückflug (14.45 – 16.10 Uhr).

Diese Angaben und die Teilnahme der Bw. an diesem Projekt wurden von der Leitung der Volksschule Absdorf bestätigt.

**D)** Mit dem am 11. August 2004 erstellten Erstbescheid wurden von den oben geltend gemachten Werbungskosten folgende Positionen anerkannt: a), b), c), d), h) mit einem Betrag von S 1.053,90 und i) mit einem Betrag von S 581,10. Die Summe der vom Arbeitgeber nicht berücksichtigten Werbungskosten betrug somit S 14.452,00.

In der gesonderten Begründung zu diesem Bescheid wurde ausgeführt:

- Vom Dienstgeber bereits steuerfrei ausbezahlte Reisekosten [S 453,00 = Position j)] könnten nicht als Werbungskosten anerkannt werden;
- Aufwendungen für Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sei, könnten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden (die Geschichte von Josef und Maria, das Buch: „Vogel im Winter“, das Buch: „Wie fang ich´s an“);
- Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 stellten Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Werbungskosten dar. Im vorliegenden 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 stehen, keine Werbungskosten seien. Nach dem klaren Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung sei es daher unerheblich, ob dieses Studium als Aus- oder Fortbildungsmaßnahme anzusehen sei. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Studium könnten daher nicht anerkannt werden (Kopierkarte Universität Wien, Kurs bei ISAPA-13th International Symposium Adapted Physical Acti, Literatur: „Ef. in die Pädagogik“, Skripten „Gehörlosenpädagogik“, Statistik, Tabellen, „Begabtenförderung“, Geschichte der Pädagogik, Studienführer, Skriptum „Drogenpädagogik“);
- Die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen (z. B. Gewerkschaftsbeiträge) seien bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden. Ein nochmaliger Abzug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens sei daher nicht möglich.

**E)** Mit Schreiben vom 8. September 2004 wurde seitens der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt D) berufen und vorgebracht, dass sich aus der sehr kurzen Begründung des angefochtenen Bescheides nicht entnehmen lasse, welche der von der Bw. geltend gemachten Positionen das Finanzamt akzeptiert und welche (beantragten) Werbungskosten nicht anerkannt worden seien. Insoweit sei der angefochtene Bescheid daher unüberprüfbar und leide an einem wesentlichen Mangel.

Wie sich aus der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung und den von der Bw. vorgelegten Beilagen ergebe, seien Reisekosten in Höhe von S 453,00 nicht verzeichnet worden. Es könne nicht davon gesprochen werden, dass bereits steuerfreie ausbezahlte Reisekosten von mir ein zweites Mal geltend gemacht worden seien. Um welche Reisekosten es sich handle, sei dem Bescheid nicht zu entnehmen. Eine Aufklärung sei nicht erfolgt.

Soweit das Finanzamt meine, dass Aufwendungen für 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 sei, nicht als Werbungskosten anerkannt werden könnten, sei dieser Satz an sich richtig, auf den konkreten Fall aber deshalb nicht anwendbar, weil die von der Bw. verzeichneten Werke „Die Geschichte vom Maria und Josef“, „Vogel im Winter“ sowie „Wie fang ich´s an“ keineswegs Bücher seien, die der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt seien, sondern diese Bücher, die im konkreten Fall ausschließlich als Schulbehelf dienten, um eben an Hand dieser Bücher und dessen (gemeint: deren) Inhalt und die dort enthaltenen Bilder die Volksschulkinder zu bilden und die Kinder an Hand dieser Bücher zu lehren und zu unterrichten. Die Bw. persönlich könne diese Kinderbücher zweifelsohne nicht gebrauchen. Es könne daher bei richtiger Tatsachenfeststellung und richtiger rechtlicher Beurteilung nicht davon gesprochen werden, dass es sich hierbei um Bücher handle, die für die Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt seien. In Wahrheit handle es sich um Lehrbehelfe.

Insofern das Finanzamt meine, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Aufwendungen, die im Zusammenhang für den Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Werbungskosten darstellten, übersehe das Finanzamt, dass diese Bestimmung des EStG mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2004 als verfassungswidrig aufgehoben worden sei. Wie sich aus dem Antrag (zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung) ergebe, sei die Bw. eine berufstätige Studentin und habe daher die Möglichkeit, die Studiengebühren und die Kosten ihres Pädagogikstudiums, welches mit ihrem ausgeübten Beruf zusammenhänge und verwandt sei, von der Steuer abzusetzen. Der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen,

dass mit ihr studierende Kolleginnen diese Steuerbefreiung von ihren Finanzämtern schon als steuermindernde Aufwendungen anerkannt erhalten haben.

Aus den vorhin angeführten Gründen werde der Antrag gestellt, der Berufung stattzugeben.

**F)** Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004 wurde der Berufung der Bw. teilweise stattgegeben und vom Arbeitgeber nicht berücksichtigte Werbungskosten in Höhe S 14.845,00 anerkannt. In der gesonderten Begründung zu diesem Bescheid wurde ausgeführt:

Der Berufung werde insoweit stattgegeben, als die als Fachliteratur (Lehrbehelf) geltend gemachten Aufwändungen anerkannt würden (S 393,00).

Hinsichtlich der geltend gemachten Werbungskosten für das Universitätsstudium müsse die Berufung abgewiesen werden. Das Finanzamt habe keineswegs übersehen, dass der VfGH die Differenzierung zwischen Fachhochschule und einem ordentlichen Universitätsstudium aufgehoben habe; im Entwurf zum AbgÄG 2004 sei die Nichtabzugsfähigkeit von Studienaufwändungen zur Gänze beseitigt worden. Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung des Entwurfes zum AbgÄG 2004 seien nunmehr „Aufwändungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwändungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen“. Die Regierungsvorlage zum AbgÄG 2004 vom 9. 11. 2004 normiere (Art 1 zu Z 3 und 9), dass diese Bestimmung bereits für das Jahr 2003 zur Anwendung komme, nicht für Vorjahre. In der Bescheidbegründung vom 13. August 2004 seien alle Abweichungen gegenüber der Erklärung dargestellt, ein Mangel könne daher nicht erkannt werden.

Ergänzend werde ausgeführt, dass sämtliche Kosten in Verbindung mit dem Studium (angeführt auf Seite 2 der Bescheidbegründung) ausgeschieden worden seien; das betreffe den ISAP-Kongress, die Studiengebühr, die Fahrtkosten zur Universität, teilweise auch die Fachliteratur und das Arbeitsmaterial (insgesamt S 45.920,00) und den geltend gemachten Betrag von S 453,00, welcher bereits auf dem Lohnzettel als steuerfreier Ersatz (§ 26 EStG) berücksichtigt sei. Der Gewerkschaftsbeitrag (€ 32,95) sei bereits beim Lohnzettel als Abzug berücksichtigt.

**G)** Mit Schreiben vom 21. Dezember 2004 wurde seitens der Bw. der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

In der Bescheidebegründung der Berufungsvorentscheidung behaupte das Finanzamt, nicht übersehen zu haben, dass der VfGH die Differenzierung zwischen Fachhochschule und einem ordentlichen Universitätsstudium aufgehoben habe, es meine aber infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung, dass im Entwurf zum AbgÄG 2004 die Nichtabzugsfähigkeit von Studienaufwendungen zur Gänze beseitigt worden wäre. Durch die Regierungsvorlage zum AbgÄG 2004 vom 9. 11 2004 werde normiert, dass diese Bestimmung bereits für das Jahr 2003 zur Anwendung komme.

Folge man dieser Bescheidebegründung, ergebe sich daraus eindeutig, da Gegenstand der Berufung nicht das Jahr 2003, sondern erst das Jahr 2001 gewesen sei, dass die Argumentation des Finanzamtes bereits aus diesem Grund ins Leere gehe. Darüber hinaus müsse das Finanzamt darauf aufmerksam gemacht werden, dass eine Regierungsvorlage nie ein Gesetz ändern könne. Damit sei aber die Argumentation (des Finanzamtes) verfehlt.

Es werde daher der Berufungsantrag vollinhaltlich aufrecht erhalten und beantragt der Berufung stattzugeben.

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

Strittig sind sämtliche in der Erklärung laut Abschnitt A) geltend gemachten Werbungskosten, weil in der Berufung [siehe Abschnitt E)] argumentiert wird, dass aus dem Erstbescheid und der dazu ergangenen gesonderten Begründung nicht nachvollziehbar sei, welche Werbungskosten das Finanzamt in welchem Umfang anerkannt habe.

#### ***1) Gewerkschaftsbeitrag:***

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen Werbungskosten. Im Fall der Bw. ist der Jahresbetrag von S 2.808,0, d. s. S 234,00 p. M., bereits auf dem Lohnzettel berücksichtigt (siehe KZ 243, „übrige Abzüge“). Der Gewerkschaftsbeitrag der Bw. für das Jahr 2001 wurde vom Arbeitgeber der Bw. gesetzeskonform beim Lohnsteuerabzug als Werbungskosten berücksichtigt, weshalb eine nochmalige Berücksichtigung bei der Arbeitnehmerveranlagung der Bw. nicht möglich ist.

Die Berufung ist in diesem Punkt daher als unbegründet abzuweisen.

#### ***2) Positionen b), c), d), h) und i) der Erklärung lt. Abschnitt A):***

Diese Positionen betreffen die Reisekosten für das Comeniusprojekt in Luxembourg (S 4.205,00), die Int. Pädagogische Werktagung Salzburg (S 6.612,00), die Fortbildung – Zentrum für Kultur und Pädagogik (S 2.000,00), die Fachliteratur (S 1.053,90 von S 2.452,90)

und das Arbeitsmaterial (S 581,10 von S 676,10). In Summe ergibt sich ein Betrag von **S 14.452,00**, der im Erstbescheid als vom Arbeitgeber nicht berücksichtigte Werbungskosten ausgewiesen ist. In der Berufungsvorentscheidung wurden von der Fachliteratur weitere S 393,00 anerkannt, sodass S 14.845,00 als diesbezügliche Werbungskosten von den Einkünften abgezogen wurden. Diese in der Berufungsvorentscheidung zusätzlich anerkannten S 393,00 betreffen die in der Berufung urgierten Bücher „Die Geschichte von Maria und Josef (S 161,00), „Vogel im Winter“ (S 25,00) und „Wie fang ich´s an“ (S 207,00). Neben der anderen, bereits mit dem Erstbescheid anerkannten Fachliteratur sind keine weiteren in der Beilage zur Steuererklärung aufgelisteten Bücher als Fachliteratur zu berücksichtigen. Beim Arbeitsmaterial wurde die Kopierkarte der Universität Wien mit S 95,00 nicht als Werbungskosten anerkannt.

Damit ist der Berufung in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

*3) Positionen e), f) und g) der Erklärung laut Abschnitt A):*

Diese Positionen betreffen die Fortbildung – ISAP Kongress (S 2.000,00), die Studiengebühr SS 2001 + WS 2001/02 (S 5.187,00), die Fahrtkosten zur Universität Wien mit dem Pkw (S 37.632,00) und die Kopierkarte der Universität Wien (S 95,00). In Summe ergibt sich unter diesem Punkt der Betrag von S 44.914,00. Diese geltend gemachten Ausgaben stehen im Zusammenhang mit dem Pädagogikstudium der Bw. und werden unter Bezugnahme auf § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung als Werbungskosten geltend gemacht. Dazu ist festzuhalten, dass die Rechtslage im Streitjahr der Rechtslage im Jahr 2000 gleicht und dazu bereits eine Berufungsentscheidung, erstellt am 14. Februar 2005, an die Bw. ergangen ist (siehe GZ: **RV/1951-W/2004**). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird daher auf Punkt 4) der Erwägungen dieser Berufungsentscheidung verwiesen (siehe S. 7 bis 8).

Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

*4) Position j) der Erklärung laut Abschnitt A):*

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit.

Bei dieser Position handelt es sich um Bahnkontospesen von brutto S 453,40 (= € 32,95), die der Arbeitgeber der Bw. an diese für die Monate 10 bis 12/2001 als Reisegebühren ausbezahlt. Dieser Betrag ist zwar in den Bruttobezügen der Bw. enthalten, jedoch wurde der gegenständliche Betrag laut Lohnzettel gemäß § 26 EStG steuerfrei an die Bw.

ausgezahlt oder überwiesen. Die vom Arbeitgeber der Bw. ausgestellte Bestätigung dieser Werbungskosten kann nicht zu einer nochmaligen Berücksichtigung als Werbungskosten führen.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

*5) Berechnung der Werbungskosten für das Jahr 2001:*

Die vom Arbeitgeber nicht berücksichtigten Werbungskosten sind aufgrund der vorstehenden Ausführungen wie in der Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004 mit S 14.845,00 anzusetzen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 3. Mai 2005