



An das
Präsidium des Nationalrates
Parlament
Dr. Karl Renner-Ring 3
1017 Wien

VA 6100/7-V/1/99 - KM

Wien, am

13. Mai 1999

Betr.: Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das
Einkommensteuergesetz 1988 und andere Gesetze geändert werden
(Steuerreformgesetz 2000)

Die Volksanwaltschaft übermittelt in der Anlage 22 Ausfertigungen der Stellungnahme zum
gegenständlichen Gesetzesentwurf.

Für die Vorsitzende:

MinRat Dr. Eugen Muhr

Beilagen



An das
Bundesministerium
für Finanzen
Himmelpfortgasse 4-8
1015 Wien

Die Vorsitzende

VA 6100/7-V/1/99 - KM

Wien, am 7. Mai 1999

Betr.: Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988
ua. geändert werden (Steuerreformgesetz 2000)

Bezug: GZ. 14 0403/1-IV/14/99

Sehr geehrte Damen und Herren!

Die Volksanwaltschaft erstattet zu Artikel I, Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988,
des Entwurfes des Steuerreformgesetzes 2000 nachstehende Stellungnahme:

Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu Zi. 4. und 10.:

Einleitung:

Die VA wurde 1998 vermehrt mit Beschwerden konfrontiert, die sich gegen die Verweigerung der Anerkennung von Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige Werbungskosten richteten.

Die zuständigen Finanzbehörden beriefen sich bei ihren Entscheidungen jeweils auf die zur Unterscheidung von Aus- und Fortbildungskosten ergangene Judikatur des VwGH. Diese stellt vorwiegend auf die Umstände des Einzelfalles ab, wofür auch die Lohnsteuerrichtlinien 1999 (RZ 358 bis 365) einen Beleg darstellen.

Zur Unterscheidung zwischen Aus- und Fortbildungskosten wurde seitens der Finanzbehörden - gestützt auf die Judikatur des VwGH - bislang folgende Auffassung vertreten:

Neue Rechtschreibung

- 2 -

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung eines Berufes und zählen grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit.a EStG. Dieser bestimmt, dass bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden dürfen, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Fortbildungskosten sind hingegen jene Aufwendungen, die durch die Weiterbildung im erlernten Beruf erwachsen. Sie sind wegen ihres Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den hierauf beruhenden Einnahmen als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0078; 30.1.1990, 89/14/0227). Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Während die Ausbildung somit typischerweise eine Vorbedingung jedes Eintritts in das Berufsleben darstellt und nach Art und Umfang weit gehend im Belieben des Auszubildenden steht, kommt der Fortbildung viel stärkere Bedeutung für die Sicherung und nachhaltige Ausnutzung der Erwerbsgelegenheit zu und lässt den Neigungen des Auszubildenden weniger Spielraum (vgl. Müller, Fortbildungskosten versus Ausbildungskosten, ÖStZ 1995, 409 mit entsprechenden Judikaturnachweisen). Es ist daher von der Finanzbehörde im Einzelfall zu untersuchen, ob die Aufwendungen durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind oder ob die Bildungsmaßnahmen die Grundlage für einen neuen Beruf darstellen.

Die Volksanwaltschaft hatte nachstehende Beschwerdefälle zu beurteilen:

- Im Fall der Aufwendungen eines Baumarktleiters für ein Studium an der Fachakademie Handel beim WIFI Dornbirn gab die FLD für Vorarlberg der Berufung des Beschwerdeführers gegen den erstinstanzlichen Bescheid des FA Feldkirch unter Hinweis der Volksanwaltschaft auf das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 19.3.1997, 95/13/0238, 0239 statt. Der VwGH vertrat darin die Ansicht, dass der als "Fachakademie Handel" bezeichnete sechssemestrige Lehrgang ausschließlich Themen enthalte, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem vom dort beschwerdeführenden kaufmännischen Angestellten ausgeübten Beruf stehen.
- Im Fall des Lagerleiters, der ein Fern - Diplomstudium an der Hochschule für Berufstätige betrieb (AKAD, Ausbildung zum Wirtschaftsassistenten), wies die FLD für Vorarlberg die gegen den erstinstanzlichen Bescheid des FA Feldkirch eingebrachte Berufung in

Anlehnung an das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 23. Mai 1996, 94/15/0060 ab. Der VwGH sprach darin aus, dass durch das Fern - Diplomstudium an der Hochschule für Berufstätige eine neue Grundlage für eine sodann auf dem Studienabschluss beruhende - und nicht auf den bisherigen Beruf beschränkte - Berufstätigkeit geschaffen werde. Die Verwertbarkeit von Teilen der durch das Diplomstudium erworbenen Kenntnisse in dem ausgeübten Beruf rechtfertige es für sich allein nicht, anstatt von einer umfassenden Ausbildung für verschiedene Berufe von einer spezifischen fachlichen Weiterbildung (= Fortbildung) in einem bestimmten bereits ausgeübten Beruf zu sprechen (vgl. weiters die Erk. des VwGH vom 24.5.1993, 93/15/0065 und vom 21.3.1996, 93/15/0201).

- Im dritten Fall, in welchem Aufwendungen für die Liechtensteinische Ingenieurschule in Vaduz geltend gemacht wurden, berief sich die FLD für Vorarlberg in ihrer abweislichen Berufungsentscheidung auf das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 10.7.1996, 94/15/0011, in dem derartige Aufwendungen als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten eingestuft wurden. Der erfolgreiche Abschluss des Studiums an der Liechtensteinischen Ingenieurschule sei nicht bloß wie ein Abschluss einer Fachschule, sondern wie der einer HTL, an der die Absolventen mit der Matura abschließen, zu bewerten. Durch den Besuch des LIS werde für den Beschwerdeführer eine - nicht notwendigerweise auf seinen bisherigen Beruf beschränkte - Grundlage für seine Berufstätigkeit geschaffen. Die Verwertbarkeit von Teilen der durch diese Schule erworbenen Kenntnisse im ausgeübten Beruf rechtfertige es für sich allein nicht, von einer spezifisch fachlichen Weiterbildung (= Fortbildung) im ausgeübten Beruf zu sprechen.
- Im Fall des Berufsoffiziers berief sich die FLD für Steiermark auf das Erkenntnis vom 6.11.1990, 90/14/0219, wonach ein Hochschulstudium, welches betrieben wird, um die Voraussetzungen für die Überstellung in einen höheren beruflichen Werdegang zu erfüllen, der Hochschulreife voraussetzt, nicht als Berufsfortbildung anzusehen ist.

Die Finanzbehörden orientierten sich bei ihren Entscheidungen an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. In seiner bisherigen Rechtsprechung vertrat der VwGH ganz allgemein die Auffassung, dass der Besuch an einer höheren Schule auch dann als Ausbildung und nicht als Fortbildung zu qualifizieren ist, wenn diese neben einem bereits ausgeübten Beruf im Rahmen des so genannten "zweiten Bildungsweges" in einer Abendschule bzw. in Abendkursen erworben wird (vgl. die Erkenntnisse vom 9.4.1986, 85/13/0147; 4.2.1987, 84/13/0244; 17.9.1991, 90/14/0244 u.a.). Das in solchen Schulen vermittelte Wissen stelle

- 4 -

eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe dar und diene nicht der spezifischen fachlichen Weiterbildung (= Fortbildung) in einem bestimmten bereits ausgeübten Beruf. Der Umstand allein, dass der erfolgreiche Abschluss einer derartigen Schule für das berufliche Fortkommen vorteilhaft sein kann, vermöge an dieser Beurteilung schon deswegen nichts zu ändern, weil jede gediegene Ausbildung geeignet sei, die Chancen im künftigen Berufsleben zu verbessern, ohne deswegen die Eigenschaften einer Ausbildung zu verlieren. Auch ein Hochschulstudium diene grundsätzlich nicht der Fortbildung, es sei denn, es werde - bei qualifizierter Verflechtung mit dem Erststudium - als Zweitstudium betrieben (VwGH 28.10.1993, 90/14/ 0040; 24.11.1993, 92/15/0109 u.a.). Der VwGH hat sogar schon festgestellt, dass das Doktoratstudium für einen Vertragsassistenten einer Hochschule nicht Berufsforschung ist (30.1.1990, 89/14/0171).

Der VA erscheint deshalb eine gesetzliche Klarstellung grundsätzlich zweckmäßig, sodass im Interesse der Rechtssicherheit eine plausible und nachvollziehbare Unterscheidung zwischen steuerlich absetzbaren und nicht absetzbaren Aufwendungen im Bildungsbereich getroffen wird. Die Konturen zwischen nicht abzugsfähigen Aus- und steuerlich absetzbaren Fortbildungskosten sind nach Ansicht der VA auf Grund der kasuistischen Judikatur des VwGH derart unscharf, dass die betroffenen Bürger kaum beurteilen können, ob etwa die Kosten für Kursgebühren, Skripten, Fachliteratur sowie Fahrspesen in ihrem Fall steuermindernd geltend gemacht werden können oder nicht. Dies entspricht auch dem Vorschlag der Steuerreformkommission, die zu dieser Problematik ausführt: *"Die derzeitige Abgrenzung zwischen der bei den Werbungskosten angesiedelten Weiterbildung und der steuerlich nicht zu berücksichtigenden Ausbildung ist einerseits schwierig und andererseits in ihren Ergebnissen unbefriedigend. Sie begünstigt lediglich die Fortbildung in den engen Grenzen des bestehenden Berufsbildes. Der Aufstieg in eine - auch in der selben Berufssparte liegende - höhere Ausbildungsebene wird steuerlich nicht berücksichtigt, geschweige eine wirtschaftlich noch so sinnvolle Umschulung in andere Berufssparten. Den heutigen Gegebenheiten würde es besser entsprechen, die für eine sinnvolle Berufsentwicklung - sei sie nach derzeitigen Kriterien Ausbildung oder Fortbildung - getätigten Aufwendungen steuerlich gleich zu behandeln. Dies könnte mit strenger Anforderungen bei der steuerlichen Absetzung von Fortbildungskosten einhergehen und auf diese Weise Aufkommensneutralität gewährleistet werden"* (VA 116-FI/98, GZ. K 495/2-IV/7/98, VA 123-FI/98, V-AP 47/98, VA 167-FI/98, VA 209-FI/98).

Der Entwurf:

Während "Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen" bislang im EStG keine ausdrückliche Erwähnung gefunden haben, sollen sie nunmehr einheitlich als Betriebsausgaben (§ 4 Abs 4 Z 7) oder als Werbungskosten (§ 16 Abs 1 Z 10) steuerlich absetzbar sein. Dies unter der Voraussetzung, dass sie "im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten bzw. einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit" stehen. Keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sollen hingegen Aufwendungen darstellen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Die geplante Neuregelung hat im Lichte der an die Volksanwaltschaft herangetragenen Fälle zwar den Vorteil, dass Aus- und Fortbildungsmaßnahmen ausdrücklich genannt werden. Auch ist klargestellt, dass Kosten für Maßnahmen mit allgemein bildendem Charakter (z.B. Besuch einer AHS zur Erlangung der Matura) oder für ein ordentliches Universitätsstudium (Diplom- und Doktoratsstudium) als steuerlich nicht absetzbare Aufwendungen für die Lebensführung (§ 20 Abs 1 Z 2 lit a) einzustufen sind, mögen sie auch der Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen.

Auf dieser Grundlage kann aber nur einer der oben angeführten Beschwerdefälle, nämlich jener des Berufsoffiziers, eindeutig entschieden werden: Dieser kann die Ausgaben für sein Studium, geht es nach dem vorgelegten Entwurf, weiterhin nicht absetzen.

Aufwendungen für Fachhochschulstudien oder für Universitätslehrgänge wie jene an der AKAD oder der LIS sollen nach dem Entwurf dann abzugsfähig sein, wenn sie im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten bzw. einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stehen.

Damit werden die aufgezeigten und durch eine kasuistische Judikatur hervorgerufenen Auslegungsschwierigkeiten aber keineswegs beseitigt. Gerade die im Entwurf enthaltene Formulierung gibt Anlass für weitere Rechtsunsicherheit und bereitet den Boden für (u.U. auch regional) unterschiedliche Einzelfallentscheidungen. Wann nämlich eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit dem ausgeübten oder einem verwandten Beruf steht und welche Berufe mit dem bereits ausgeübten verwandt sind, bleibt offen und muss von den Finanzbehörden in jedem Einzelfall neu beantwortet werden. Ob Aufwendungen für die AKAD oder die LIS steuerlich absetzbar sind, hängt also davon ab, ob die im jeweiligen Studium erworbenen Kenntnisse im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen bisher

- 6 -

schon ausgeübten Berufstätigkeit oder einer damit verwandten Tätigkeit stehen (die in den Erläuterungen, Seite 78, angeführten Beispiele verdeutlichen dies; in beiden Fällen ist die Abzugsfähigkeit nach der Judikatur aber schon bisher gegeben).

Die Konturen dieser Unterscheidung sind also kaum schärfer als jene zwischen Aus- und Fortbildungskosten. Die Worte "Zusammenhang" und "verwandt" sind derart unbestimmt, dass sie nach Meinung der Volksanwaltschaft weder zur Rechtssicherheit beitragen noch eine Orientierungshilfe für die rechtsuchenden Bürger bieten können. Letztlich ist auch zu befürchten, dass es zu keiner Änderung der Verwaltungspraxis kommt, da bereits bisher der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur auf den "Zusammenhang" zwischen dem ausgeübten Beruf und der Bildungsmaßnahme abstellt. Mit diesem Entwurf wird sohin nicht, wie in den Erläuterungen ausgeführt (Seite 70), eine "bestehende Differenzierung gelockert", sondern lediglich die in den Lohnsteuerrichtlinien (entsprechend der Judikatur) enthaltene Differenzierung in das Einkommensteuergesetz übernommen. Darüber hinaus ist mit einer dergestalt fortgeschriebenen Einzelfallprüfung ein nicht unerheblicher Verwaltungsaufwand verbunden.

Im Hinblick darauf erscheint es der Volksanwaltschaft notwendig, eine präzisere Abgrenzung zwischen den nicht abzugsfähigen "Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen" (§ 20 Abs 1 Z 2 lit a) und den als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähigen "Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen" (§ 4 Abs 4 Z 7 bzw. § 16 Abs 1 Z 10) zu treffen.

22 Ausfertigungen dieser Stellungnahme werden dem Präsidium des Nationalrates übermittelt.

Die Vorsitzende:



Volksanwältin Dr. Christa Krammer