



An das
Bundesministerium
für Finanzen
Himmelfortgasse 4-8
1015 Wien

Der Vorsitzende

VA 6100/72-V/1/03 - MK
Bearb.: Dr. Doralt

Wien, am 22. April 2003

Betr.: Bundesgesetz mit dem das Einkommenssteuergesetz 1988, das Körperschaftssteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz 1994 geändert werden, ein Internationales Steuervergütungsgesetz eingeführt wird, das Gesundheits- und Sozialbeihilfegesetz 1996, das Bewertungsgesetz 1955, das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, das Investmentfondsgesetz 1993, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, das Straßenbenützungsabgabengesetz, das Normverbrauchsabgabengesetz, das Elektrizitätsabgabengesetz und das Erdgasabgabengesetz geändert werden, ein Kohleabgabengesetz eingeführt wird und das Energieabgabenvergütungsgesetz, das Mineralölsteuergesetz, die Bundesabgabenordnung, das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz, das Zollrechts-Durchführungsgesetz und das Produktpirateriegesetz geändert werden

Stellungnahme der Volksanwaltschaft zu
GZ 040010/7-Pr.4/03

Sehr geehrte Damen und Herren!

Die Volksanwaltschaft erstattet zu den Ziffern 5 und 13 – die Anerkennung von Studiengebühren als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten - des Artikel I, Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988, des Entwurfes, mit dem unter anderem das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden soll, nachstehende Stellungnahme:

1.) Einleitende Bemerkungen

Bisher waren Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium vom Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten ausdrücklich ausgeschlossen. Nach dem vorliegen-

den Entwurf sollen Studiengebühren für ein ordentliches Hochschulstudium nunmehr steuerlich anerkannt werden.

Voraussetzung dafür ist eine berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der das Studienergebnis im Rahmen dieser beruflichen Tätigkeit oder als Umschulungsmaßnahme einsetzen wird.

Der Begriff der „Umschulungsmaßnahme“ ist mit Anfang dieses Jahres in das Einkommensteuergesetz (BGBl I 2002/155) aufgenommen worden. Nach dieser Gesetzesnovelle werden Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen, als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt (vgl. §§ 4 Abs. 4 Z 7 und 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988).

Eine Umschulung setzt nach den Materialien (GP XXI RV 1227, AB 1285) eine bestehende berufliche Tätigkeit voraus, und muss derart umfassend sein, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist.

Die bereits vorgenommene Gesetzesänderung in Verbindung mit dem geplanten Gesetzesentwurf ist von der Volksanwaltschaft insoweit zu begrüßen, als Bildungsmaßnahmen für die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit in einem größeren Umfang steuerlich berücksichtigt werden sollen. Durch den Begriff der „Umschulungsmaßnahme“ werden auch Weiterbildungen in anderen Bereichen als dem ausgeübten Beruf steuerlich berücksichtigt. Mit der Berücksichtigung der Studiengebühren wird nunmehr auch ein Teil der Aufwendungen für ein ordentliches Hochschulstudium steuerlich anerkannt.

2.) Kritikpunkte

Mag die Zielrichtung des Gesetzesentwurfs zu begrüßen sein, an der gesetzestechnischen Umsetzung ist Kritik zu üben:

a.) Zu Aufbau und Inhalt der §§ 4 Abs. 4 Z 7, 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988

Durch die bloße Anfügung an den bestehenden Gesetzestext ist die Regelung nur schwer verständlich. Denn der letzte Satz der bestehenden Rechtslage beinhaltet eine Ausnahme. Sie soll nunmehr mit der geplanten Anfügung durchbrochen werden. Normiert wird damit die Ausnahme von der Ausnahme. Klarer wäre gewesen, den Gesetzestext insoweit zu überarbeiten, dass zu einer Regelung lediglich eine Ausnahme festgeschrieben wird.

- 3 -

Zudem stimmt der Entwurfstext nicht mit den Amtlichen Erläuterungen überein. Nach dem geplanten Gesetzestext liegen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auch dann vor, wenn die Umschulungsmaßnahme „eine geänderte Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht“. Der geplante Gesetzestext verlangt damit nicht den Zusammenhang von der derzeit bestehenden mit einer künftigen beruflichen Tätigkeit. Demnach könnte z.B. ein Rechtsanwalt die Studiengebühren für ein Geschichtsstudium steuerlich absetzen, weil er mit der erworbenen Qualifikation etwa in den Beruf eines Fremdenführers wechseln könnte. Dagegen wird in den Amtlichen Erläuterungen ausgeführt, dass eine Absetzbarkeit nur unter den allgemeinen Voraussetzungen des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzuges möglich sein soll. Um damit nicht allgemeinbildende Maßnahmen steuerlich anzuerkennen, wäre eine Klarstellung zweckmäßig.

b.) Zum Begriff der „Umschulungsmaßnahme“

Offen bleibt auch mit der vorliegenden Novelle die Frage, wann eine „Umschulungsmaßnahme“ vorliegt. Die Materialien zu der Gesetzesnovelle BGBl I 2002/155 führen dazu lediglich aus, dass eine Umschulungsmaßnahme derart umfassend sein muss, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Bei Berufsbildern, die ein bestimmtes Ausbildungserfordernis vorsehen, ist die Beurteilung, wann eine Umschulungsmaßnahme vorliegt, relativ leicht. Als Grundlage dient hier das vorgeschriebene Ausbildungserfordernis (wie etwa bei Lehrberufen). In vielen Bereichen stehen aber sehr unterschiedliche (Grund-)Ausbildungen zur Verfügung, sodass eine einheitliche und nachvollziehbare Beurteilung, wann eine Ausbildung „umfassend“ im Sinne dieser Bestimmung ist, kaum vorgenommen werden kann. Das betrifft etwa den Marketing- oder IT-Bereich, für die keine genauen Ausbildungserfordernisse vorgesehen sind.

c.) Studiengebühren und das steuerfreie Bruttojahreseinkommen von rund 14.500 €

Die Abzugsfähigkeit der Studiengebühren greift außerdem nur dann, wenn der Studierende ein steuerpflichtiges Einkommen bezieht. Da nach dem Gesetzesentwurf Bruttojahreseinkommen von bis zu 14.500 € steuerfrei bleiben sollen, können Studiengebühren erst bei einem Bruttojahresbezug von mehr als 14.500 € steuerlich geltend gemacht werden.

Studenten, die neben ihrem Studium lediglich Gelegenheitsarbeiten nachgehen, werden in den seltensten Fällen ein Bruttojahreseinkommen von über 14.500 € beziehen und daher nicht die steuerliche Absetzbarkeit der Studiengebühren in Anspruch nehmen können.

Soll die steuerliche Berücksichtigung von Studiengebühren tatsächlich eine (soziale) Entlastung für Studierende mit kleineren Einkommen darstellen, dann geht die geplante Gesetzesänderung am gesteckten Ziel vorbei. Um den intendierten Effekt zu erzielen, müssten die Studiengebühren anders – etwa in Form eines Absetzbetrages, der gutgeschrieben werden kann – berücksichtigt werden.

d.) Fachhochschulen – ordentliche Universitätsstudien

Letztlich bleibt weiterhin eine steuerliche Ungleichbehandlung von Studenten an einer Fachhochschule und Studenten an Universitäten bestehen. Die Studiengebühren werden zwar sowohl bei Studenten von einer Fachhochschule als auch bei Studenten von einem ordentlichen Universitätsstudium berücksichtigt, die sonstigen Aufwendungen (Skripten, Fachliteratur sowie Fahrtspesen udgl.), die mit dieser Ausbildung im Zusammenhang stehen, können aber nur Studenten von einer Fachhochschule geltend machen. Bei Studenten eines ordentlichen Universitätsstudiums werden diese Aufwendungen steuerlich nicht berücksichtigt. Für diese unterschiedliche Behandlung ist eine sachliche Rechtfertigung nicht zu erkennen.

3.) Alternativvorschlag der Volksanwaltschaft

Im Hinblick auf die schwierige Abgrenzung der Begriffe „Ausbildung und Fortbildung“ sowie die aufgezeigten Schwierigkeiten bei der Auslegung des Begriffes „Umschulungsmaßnahme“ ruft die Volksanwaltschaft in Erinnerung, bereits wiederholt eine gesetzliche Klarstellung dieser Begriffe angeregt zu haben.

Im Interesse der Rechtssicherheit hat die Volksanwaltschaft bereits in ihrem 22. Bericht an den Nationalrat (S. 114 bis 117) festgehalten, dass es der Volksanwaltschaft zweckmäßig erscheint, eine plausible und nachvollziehbare Unterscheidung zwischen steuerlich absetzbaren und nicht absetzbaren Aufwendungen im Bildungsbereich zu treffen. Die Konturen zwischen nicht abzugsfähigen Aus- und steuerlich absetzbaren Fortbildungskosten sind nach Ansicht der Volksanwaltschaft aufgrund der kasuistischen Judikatur des VwGH derart unscharf, dass die betroffenen Bürger kaum beurteilen können, ob etwa die Kosten für Kursgebühren, Skripten, Fachliteratur sowie Fahrtspesen in ihrem Fall steuermindernd geltend gemacht werden können oder nicht. Die Volksanwaltschaft hat daher auf den entsprechenden Vorschlag der Steuerreformkommission verwiesen, die dazu Folgendes ausgeführt hat: *„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 Fortbil-*

- 5 -

dung 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 strengeren Anforderungen bei der steuerlichen Absetzung von Fortbildungskosten einhergehen und auf diese Weise Aufkommensneutralität gewährleistet werden".

Im Folgejahr (1999) hat die Volksanwaltschaft einen alternativen Lösungsvorschlag eingebracht und darauf hingewiesen, dass eine extensivere Regelung erforderlich sei, wenn man tatsächlich eine steuerliche Förderung derjenigen Beschäftigten, die von sich aus eine Weiterbildung betreiben, und sich rechtzeitig die Voraussetzungen für einen Berufswechsel schaffen wolle (vgl. den 23. Bericht der Volksanwaltschaft an den Nationalrat S 30 bis 32). Die entsprechenden Bestimmungen könnten etwa lauten: *"Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, wenn bereits ein Beruf ausgeübt wird, und die Bildungsmaßnahme der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung des bisherigen oder der Erlangung eines anderen Berufes dient, mit Ausnahme von Aufwendungen die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder einem ordentlichen Universitätsstudium stehen."*

An diesem Vorschlag hält die Volksanwaltschaft mit Ausnahme des letzten Satzteils betreffend die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium fest.

Der Vorsitzende



Volksanwalt Mag. Ewald Stadler e.Ö.

