



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0958-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Die Bw. machte in ihrer Arbeitnehmerveranlagung für 2002 unter anderem Aufwendungen (Studiengebühren) für ein ordentliches Universitätsstudium als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt lehnte die Anerkennung dieser Kosten im Einkommensteuerbescheid 2002 mit folgender Begründung ab:

„...Aufwendungen für ordentliches Universitätsstudium, darunter fallen auch Doktoratsstudien, sind den Ausbildungskosten zuzurechnen und als solche steuerlich nicht begünstigt.“

Die Bw. erhob gegen obigen Bescheid fristgerecht Berufung und begründete diese wie folgt:

„Ich war im, die Arbeitnehmerveranlagung 2002 betreffenden Zeitraum, von September 2001 bis 31. Dezember 2002 als wissenschaftliche Mitarbeiterin mit der Judikaturdokumentation des Verfassungsgerichtshofes betraut. Neben dieser Tätigkeit war ich ebenfalls wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Verfassungs- und Verwaltungsrecht an der Universität Wien. Mit 8. November 2002 beendete ich das Doktoratsstudium der Rechtswissenschaften. Meine Dissertation „Die Entwicklung des Europäischen Artenschutzrechts – Darstellung des Zusammenspiels der Vogelschutz- und Fauna-Flora-Habitat Richtlinie“ behandelte im wesentlichen die wechselseitige Bedingtheit von Gemeinschafts- und österreichischem Recht auf dem Gebiet des Natur- und Umweltrechts.“

Das Doktoratsstudium diente nicht ausschließlich meiner persönlichen und beruflichen Fort- und Weiterbildung iS einer Vertiefung des Wissens ua. durch wissenschaftliche Forschungstätigkeit. Vielmehr verschaffte es mir durch die Literatur- und Judikaturforschung einen profunden Ein- und Überblick über die (österreichische und europäische) höchstgerichtliche Judikatur, die insbesondere für meine berufliche Tätigkeit im Evidenzbüro von wesentlicher Bedeutung war (vgl. hierzu VwGH v. 30.1.1990, Zl. 89/14/0227).

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 wurde ab dem Wintersemester 2001/2002 für alle Studierenden an Universitäten verpflichtend eine Studiengebühr iHv € 363,36 eingeführt. Ich habe diese (lediglich) für das Sommersemester 2002 (Semester in dem ich ua. auch die Rigorosen ablegte) in der Arbeitnehmerveranlagung 2002 unter dem Titel Werbungskosten geltend gemacht (nunmehr ergänzt für das Wintersemester 2001/2002), welche jedoch unter Hinweis auf § 16 EStG als (nicht begünstigte) Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium nicht in Abzug gebracht wurden.

2. Berufungsgründe:

Anwendung eines gleichheitswidrigen Gesetzes (Art. 7 Abs. 1 B-VG, Art. 2 StGG):

Werbungskosten sind dem EStG zufolge jene Aufwendungen oder Ausgaben, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Darunter fallen insbesondere Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung. Im Gegensatz zu Ausbildungskosten, die der Vorbereitung auf den Beruf dienen und Aufwendungen zur Erlangung von Fähigkeiten erfassen, fallen Fortbildungskosten durch die Weiterbildung im Beruf an.

Seit dem Steuerreformgesetz 2000 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen iZm. der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit abzugsfähig. Demnach sind insbesondere Aufwendungen für Fachhochschulstudien und (postgraduale) Universitätslehrgänge dann abzugsfähig, wenn sie in einem engen Zusammenhang mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit stehen bzw. dieser oder einer verwandten dienen (EB RV zu § 16 EStG). Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, hingegen nicht.

Aus den Erläuterungen (1766 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XX. GP) ergeben sich keine sachlichen Rechtfertigungsgründe: „Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen (Diplom- und Doktoratsstudium), und zwar auch dann nicht, wenn es sich um ein mit dem Erststudium qualifiziert verflochtenes Zweitstudium handelt. Aufwendungen für Fachhochschulstudien sowie für Universitätslehrgänge (einschließlich postgradualer Lehrgänge) sind hingegen abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der ausgeübten bzw. einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stehen.“

Dem steht gegenüber, dass sowohl ein ordentliches Universitätsstudium wie auch ein Fachhochschulstudium bzw. ein postgradualer Lehrgang in unmittelbarem Zusammenhang mit der ausgeübten bzw. einer verwandten beruflichen Tätigkeit stehen, weil alle drei Bildungseinrichtungen den Studenten einen praxisnahen und doch (wissenschaftlich) weiterführenden Zugang zu dem jeweiligen Fachgebiet vermitteln. Nach § 3 Abs. 1 Fachhochschul-StudienG sind Fachhochschulstudiengänge Studiengänge auf Hochschulniveau, die einer wissenschaftlich fundierten Berufsausbildung dienen. Gleichfalls nehmen nach § 2 Abs. 2 UniversitätsstudienG die Universitäten ihre Bildungsaufgaben ua. durch die wissenschaftliche Berufsvorbildung wahr. Doktoratsstudien sind definiert als ordentliche Studien, die

der wissenschaftlichen Berufsvorbildung und der Qualifizierung für berufliche Tätigkeiten dienen (§ 51 Abs. 2 Z. 3 UG 2002).

Der gesetzlichen Ausnahmegvorschrift des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG idF SteuerreformG 2000 fehlt angesichts der einschlägigen Normen jegliche sachliche Rechtfertigung. Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG erscheint daher im Lichte des Gleichheitssatzes als verfassungswidrig (so ebenda auch Kofler, 310ff, SWK 2002 mwN). Denkbar wäre allenfalls die in Rede stehende Bestimmung verfassungskonform dahingehend zu interpretieren, dass – wie § 16 Abs. 1 Z 10 EStG idF BudgetbegleitG 2003 wieder vorsieht – zumindest Studienbeträge als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Es wird sohin der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben und die Studiengebühr für das Wintersemester 2001/2002 sowie das Sommersemester 2002 als begünstigte Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG anzusehen...”

Das Finanzamt erließ am 5. April 2004 eine Berufungsvorentscheidung, mit der es die Berufung mit folgender Begründung abwies:

„Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium sind gem. § 16 Abs. 1 Z. 10 zweiter Satz EStG 1988 nicht abzugsfähig. Darunter fallen ua. ordentliche Studien gem. § 4 Z. 2 UniversitätsstudienG, BGBl. I Nr. 48/1997 (ua. Doktoratsstudien) und die Studienberechtigungsprüfung für diese Studien.

Die Kosten eines ordentlichen Universitätsstudiums können auch dann nicht abgezogen werden, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen.“

Die Bw. stellte mit Schreiben vom 5. Mai 2004 den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und legte den Prüfungsbeschluss des VfGH vom 5. Dezember 2003, B 1145/02 u.a, zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG idF des Steuerreformgesetzes 2000 in Ablichtung bei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Nach der im Berufszeitraum geltenden Rechtslage sind somit unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit Aufwendungen für den Besuch einer allgemeinbildenden höheren Schule oder für ein Hochschulstudium, das sind ordentliche Studien gemäß § 4 Z 2 Universitäts-Studiengesetz, BGBl.Nr. 48/1997, nämlich Bakkalaureatsstudien, Magisterstudien, Diplomstudien und Doktoratsstudien und die Studienberechtigungsprüfung für diese Studien nicht abzugsfähig.

Die Kosten eines ordentlichen Studiums können somit auch dann nicht abgezogen werden, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausbildung darstellen.

Die Bw. war im Streitzeitraum als wissenschaftliche Mitarbeiterin mit der Judikaturdokumentation des Verfassungsgerichtshofes betraut. Neben dieser Tätigkeit war sie

wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Verfassungs- und Verwaltungsrecht der Universität Wien. Für das Sommersemester 2002 hatte sie einen Studienbeitrag von € 363, 63 zu entrichten. Da es sich bei dem angeführten Doktoratsstudium um ein ordentliches Universitätsstudium im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988 idgF handelt, erfolgte die Versagung des Werbungskostenabzuges zu Recht.

Nicht zu befinden war hingegen über die behauptete Verfassungswidrigkeit der zitierten Gesetzesbestimmung, da Abgabenbehörden Erledigungen nach den gesetzlichen Bestimmungen auszuführen haben und die Beobachtung einer eventuellen Verfassungswidrigkeit nicht in die Zuständigkeit des unabhängigen Finanzsenates fällt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. Juni 2004