



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., in W., vom 24. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 11. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der im Bundesdienst beschäftigte Berufungswerber (Bw.) machte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 u.a. im Zusammenhang mit seinem Universitätsstudium der Rechtswissenschaften stehende Aufwendungen (ÖH-Beitrag, Studienbeitrag, Fahrtkosten, Fachliteratur) in Höhe von insgesamt € 1.226,40 als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt anerkannte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 11. Mai 2004 diese strittigen Aufwendungen mit der Begründung nicht als Werbungskosten, dass (nach der zur Zeit der Bescheiderlassung geltenden Rechtslage) die Kosten eines ordentlichen Universitätsstudiums auch dann nicht abgezogen werden könnten, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellten. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG seien Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, nicht abzugsfähig.

In der Begründung der gegen den Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung führt der Bw. (im Wesentlichen) aus:

„Ich habe im Jahr 2001 nebenberuflich an der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien studiert. Die notwendigen Aufwendungen für das Studium ... habe ich ... als Werbungskosten geltend gemacht. ...

Ich fühle mich durch den Bescheid in meinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt. Des Weiteren mache ich die Verletzung von Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes geltend. Der angefochtene Bescheid stützt sich in materiell-rechtlicher Hinsicht insbesondere auf § 16 Abs. 1 Z 10 EStG. Gegen diese Bestimmung bestehen verfassungsrechtliche Bedenken, weil die Bestimmung bei Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in gleichheitswidriger Weise zwischen Aufwendungen, die mit einem ordentlichen Universitätsstudium, und Aufwendungen, die nicht mit einem ordentlichen Universitätsstudium im Zusammenhang stehen, unterscheidet.

Der Verfassungsgerichtshof hat aus dem eben genannten Grund aus Anlass ähnlich gelagerter Fälle wegen der gleichen Rechtsfrage ein Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet (VfGH-Beschluss Zl. B 1145/02 ua).

In seinem Beschluss hält der Verfassungsgerichtshof fest, dass er vorläufig keine sachliche Rechtfertigung dafür zu erkennen vermag, dass kraft § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung Aufwendungen, die in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, generell nicht steuerlich abzugsfähig sind. Es dürfte nämlich nicht von vornherein ausgeschlossen sein, dass ein ordentliches Universitätsstudium eine 'Aus- [oder] Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit' darstellt. Das dürfte auch die mittlerweile mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 erfolgte Änderung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG indizieren, der zufolge zukünftig Studienbeiträge für ein ordentliches Universitätsstudium steuerlich abzugsfähig sind, 'wenn das Studium eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellt, die eine geänderte Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht'. Ausgehend davon dürfte aber die im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung vorgenommenen Differenzierung zwischen Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium einerseits und Aufwendungen im Zusammenhang mit sonstigen 'Aus- [oder] Fortbildungsmaßnahmen' andererseits nicht zu rechtfertigen sein.

Ob die aufgezeigten Bedenken zutreffen, wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu klären sein. Ich beantrage daher die

a) Abänderung des Einkommensteuerbescheides für 2001 in der Weise, dass die Festsetzung der Einkommensteuer unter Abzug der geltend gemachten Werbungskosten erfolgt.

b) Aussetzung der Entscheidung über die Berufung bis das anhängige Gesetzesprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof beendet ist.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird auf das Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G 8/04 u.a., hingewiesen, mit dem „der Verfassungsgerichtshof das Abzugsverbot von Aufwendungen in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium für verfassungswidrig erklärt. Dieses Erkenntnis wurde nunmehr durch das AbgÄG 2004 gesetzlich implementiert. Aufwendungen eines ordentlichen Universitätsstudiums können folglich rückwirkend ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 (§ 124b Z 107 EStG 1988) Berücksichtigung finden. Bis zum Kalenderjahr 2002 konnten Ausbildungskosten im Rahmen eines ordentlichen Universitätsstudiums nicht als Werbungskosten i.S.d. § 16 EStG 1988 geltend gemacht werden. Ihre Berufung muss daher für das betreffende Kalenderjahr abgewiesen werden.“

Den daraufhin eingebrachten Antrag vom 8. Februar 2005 auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz begründete der Bw. unter Einbeziehung eines die Begründung der Vorlage ergänzenden Schriftsatzes vom 10. Februar 2005 wie folgt:

„Diese Begründung [der Berufungsvorentscheidung] entbehrt jeglicher Rechtsgrundlage, weil der durch das AbgÄG 2004 eingeführte § 124b Z 107 EStG 1988 sich nicht auf das Veranlagungsjahr 2001 bezieht und daher auf den gegenständlichen Fall gar nicht anwendbar ist.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G 8-10/04, die Wortfolge 'oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium' im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der – u.a. für das Kalenderjahr 2001 geltenden – Fassung BGBl. I Nr. 106/1999 als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung dieser Wortfolge wurde am 4. August 2004 im BGBl. I Nr. 102/2004 veröffentlicht.

Hinsichtlich der Rechtsfolgen des Erkenntnisses hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass frühere Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten. Die weiteren Rechtswirkungen des Erkenntnisses sind in Art. 140 B-VG geregelt. Nach Art. 140 Abs. 5 B-VG tritt die Aufhebung mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt hat. Eine Fristsetzung durch den Verfassungsgerichtshof erfolgte im gegenständlichen Fall nicht, weshalb die Aufhebung der in Rede stehenden Wortfolge mit Ablauf des 4. August 2004 in Kraft trat.

Gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG sind Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Nach dem weiteren Gesetzeswortlaut ist jedoch das aufgehobene Gesetz mit Ausnahme des Anlassfalles auf Sachverhalte, die vor der Aufhebung liegen, weiterhin anzuwenden. Nach dem (etwas zweifelhaften) Wortlaut des Gesetzes hätte die Aufhebung damit nur Auswirkung auf den Anlassfall.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Anlassfallwirkung daher auf die so genannten 'Quasi-Anlassfälle' ausgedehnt. Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes sind 'dem Anlassfall (im engeren Sinn)' nur diejenigen Fälle gleichzuhalten, die zu Beginn der mündlichen Verhandlung bzw. der nichtöffentlichen Beratung des Verfassungsgerichtshofes im Normenprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof bereits anhängig sind.

Der gegenständliche Fall ist nur deswegen nicht zum Anlassfall oder Quasi-Anlassfall geworden, weil andere Fälle zufällig zugefallen sind. Tendenziell hat die bestehende Judikatur damit zur Folge, dass bei einem derart offenbaren Verdacht der Verfassungswidrigkeit einer gesetzlichen Bestimmung – wie im anlassfallbezogenen Abzugsverbot für ordentliche Universitätsstudien – ein regelrechter Wettlauf um die Anfechtung der Bestimmung beim Verfassungsgerichtshof initiiert wird, damit man ja rechtzeitig zum Verfassungsgerichtshof gelangt. Denn nur wenn man dieses Ziel rechtzeitig erreicht, kommt man in den Genuss der Anlassfallwirkung. Durch bloßes Beschleunigen oder Verzögern des Verfahrens hat es die Behörde überdies in der Hand, weitere Anlassfälle überhaupt entstehen zu lassen. Die Behörde hat dadurch die Möglichkeit zu bestimmen, wer in den Genuss der Anlassfallwirkung kommt und wer nicht. Dieses Vorgehen würde dem rechtsstaatlichen Prinzip widersprechen. Die Anlassfallwirkung eines aufhebenden Erkenntnisses wäre daher auf alle Fälle auszudehnen, die zu Beginn der Verhandlung des Gesetzesprüfungsverfahrens behördlich anhängig waren, und sollte sohin nicht weiter beschränkt sein auf die beim Verfassungsgerichtshof anhängigen Fälle.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis G 8-10/04 in den Entscheidungsgründen festgestellt, dass die in Prüfung gezogene Bestimmung gegen den Gleichheitssatz verstößt. Er hat damit die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung festgestellt. Im gegenständlichen Verfahren zur Bemessung der Einkommensteuer für 2001 wurde somit eine verfassungswidrige Bestimmung angewendet. Die verfassungswidrige Bestimmung ist im angefochtenen Bescheid in der Begründung explizit angeführt. Der Inhalt des Bescheides leidet damit an Rechtswidrigkeit, was wiederum zur Aufhebung des Bescheides führen würde. (vgl. VfGH Erk. v. 15.6.1991, B 827/88, VfSlg. 12.743; in dem ähnlich gelagerten Fall hob der Verfassungsgerichtshof einen Bescheid auf, weil der Bescheid auf eine Bestimmung einer Verordnung gestützt war, deren Gesetzswidrigkeit der Verfassungsgerichtshof zuvor bereits festgestellt hatte.)

Wenn der Verfassungsgerichtshof feststellt, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden, d.h., sie haben dieses Gesetz nicht mehr anzuwenden. Manche Autoren vertreten dazu die Meinung, dass es eines Ausspruches, dass das Gesetz auf die vor der Feststellung verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des Anlassfalles) nicht anzuwenden sei, nach dem

Wortlaut nicht bedarf, da Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG (analog Art. 139 Abs. 6 zweiter Satz B-VG) in diesem Zusammenhang nur von der 'Aufhebung', nicht aber von der Feststellung der Verfassungswidrigkeit spricht (Walter/Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechtes<sup>9</sup>, Rz 1132).

Bedenken bestehen weiters im Hinblick auf die Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK), insbesondere Art. 6 und Art. 13 EMRK.

Nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte betrifft ein Verfahren bereits dann 'zivile Rechte', wenn es für vermögenswerte Rechte wenigstens indirekt bestimmend ist (dazu mit Judikaturverweisen Walter/Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechtes<sup>9</sup>, Rz 1474). Da monetäre Ansprüche als 'civil rights' im Sinne des Art. 6 der EMRK zu betrachten sind und dieser Artikel im gegenständlichen Fall offenbar verletzt zu sein scheint, weil zum einen kein unabhängiges Tribunal entschieden hat und zum anderen ohne öffentliche Verhandlung entschieden wurde, wäre auf Grund des Art. 13 EMRK eine wirksame Beschwerdemöglichkeit zu gewähren (vgl. Walter/Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechtes<sup>9</sup>, Rz 1132 mit Verweis auf Groiss/Schantl/Welan, Betrachtungen zur Verfassungsgerichtsbarkeit, ÖJZ 1976, 257). Ein unter diesen Umständen erlassener Bescheid wäre mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, was zur Aufhebung des Bescheides führen würde."

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der ab dem Veranlagungsjahr 2000 (somit auch für das Streitjahr) geltenden Fassung (StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999) auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen. 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 Berufungsjahr geltenden Rechtslage (BGBl. I Nr. 106/1999) sind somit unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit Aufwendungen für den Besuch einer allgemein bildenden 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 für 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 Berufsausübung darstellen.

Im vorliegenden Fall betrieb der Bw. im Berufungsjahr ein ordentliches Hochschulstudium an der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien; die in diesem Zusammenhang geltend gemachten, strittigen Aufwendungen konnten somit nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Zu dem Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag vom 8. bzw. 10. Februar 2005 hinsichtlich der Auswirkungen des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2004, G 8-10/04 auf den konkreten Berufungsfall wird festgehalten:

Der Verfassungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis die Wortfolge "oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium" im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der – u.a. für das Kalenderjahr 2001 geltenden – Fassung BGBl. I Nr. 106/1999 als verfassungswidrig aufgehoben. Dieses Erkenntnis wurde dem Bundeskanzler am 23. Juli 2004 zugestellt; die Aufhebung dieser Wortfolge wurde am 4. August 2004 im BGBl. I Nr. 102/2004 veröffentlicht.

Die Rechtswirkungen eines Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes sind in Art. 140 B-VG geregelt (vgl. dazu auch Mayer<sup>3</sup>, B-VG, Bundes-Verfassungsrecht, S 432 ff).

Nach Art. 140 Abs. 5 B-VG tritt die Aufhebung mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt hat. Eine Fristsetzung durch den Verfassungsgerichtshof erfolgte im gegenständlichen Fall nicht, weshalb die Aufhebung der in Rede stehenden Wortfolge mit Ablauf des 4. August 2004 in Kraft trat.

Nach Art. 140 Abs. 7 B-VG ist das Gesetz jedoch auf (mit Ausnahme des Anlassfalles) alle vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Ein Ausspruch, dass die verfassungswidrige Wortfolge des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 – über den Anlassfall hinaus – auch für frühere Sachverhalte nicht mehr anzuwenden ist, was einer rückwirkenden Aufhebung dieser Wortfolge für noch nicht entschiedene Fälle

gleichkommen würde, ist im gegenständlichen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes nicht erfolgt.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich somit für den vorliegenden Berufungsfall, dass § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 nur dann nicht anwendbar wäre, wenn der vorliegende Fall als Anlassfall anzusehen wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall. Als Anlassfall gilt nämlich nur jener Fall, anlässlich dessen "das Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes bereits tatsächlich eingeleitet worden" war. Diesem Anlassfall im engeren Sinn sind jene Fälle gleichzuhalten, die im Zeitpunkt des Beginnes der mündlichen Verhandlung im Gesetzesprüfungsverfahren bzw. wenn eine mündliche Verhandlung unterbleibt, dem Beginn der nichtöffentlichen Beratung beim Verfassungsgerichtshof bereits anhängig waren.

Da gegenständlich kein Anlassfall im obigen Sinne vorliegt, ist nach Art. 140 Abs. 7 B-VG die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 weiterhin anzuwenden.

Zu den im Hinblick auf Art. 6 EMRK geäußerten Bedenken wird angemerkt, dass die Überprüfung, ob bestehende, bei Erlassung des bekämpften Bescheides befolgte Verfahrensvorschriften verfassungsrechtlichen Maßstäben entsprechen, in die Zuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes fällt.

Im Übrigen hat der Verfassungsgerichtshof den Standpunkt vertreten, dem Erfordernis des Art. 6 Abs. 1 EMRK wird durch die Möglichkeit der Anrufung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts Genüge getan.

Überdies wird darauf hingewiesen, dass mit der Errichtung des unabhängigen Finanzsenates mit Zuständigkeit für die zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren eine verstärkte Angleichung der Rechtsschutzstandards an die für civil rights maßgebenden Grundsätze des Art. 6 Abs. 1 EMRK erreicht wurde, obwohl nach herrschender Rechtsmeinung Abgabenangelegenheiten nicht als civil rights i.S.d. Art. 6 Abs. 1 EMRK qualifiziert werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Februar 2007