

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 28. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 4. September 2003 betreffend Einkommensteuer für 2002 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsentscheidung vom 11. November 2003 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat Theologie und Geschichte studiert und bezieht als Religionslehrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und daneben für die Durchführung von Seminaren Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Gegen den am 4. September 2003 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2002 erhob er mit Schreiben vom 28. September 2003 Berufung und führte aus, er habe es verabsäumt die Werbungskosten betreffend seiner Berufsausübung geltend zu machen. Die Werbungskosten beträfen einerseits die Studiengebühren für das weiterführende Doktoratsstudium, da dieses die Chancen der geplanten, späteren Ausübung der Lehrtätigkeit (im Zweitfach Geschichte) in den USA oder in Großbritannien wesentlich erhöhen würde. Die weiteren Werbungskosten beträfen die Aufwendungen für die bereits ausgeübte Lehrtätigkeit als Religionslehrer. Für seinen Unterricht an der Sonderschule sei das Seminar Motorpädagogik dringend erforderlich

gewesen. Bei den Aufwendungen für den PC sei ein Privatanteil von 40% ausgeschieden und eine Nutzungsdauer von 3 Jahren angesetzt worden.

Insgesamt wurden nach einer beiliegenden Aufstellung 1.837,90 € an Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Berufungvorentscheidung vom 11. November 2003 gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise statt, als die geltend gemachten Aufwendungen in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Religionslehrer in der Höhe von 1.137,90 € als Werbungskosten anerkannt wurden; lediglich den aufgewendeten Studiengebühren für das Sommersemester 2002 und für das Wintersemester 2002/2003 von insgesamt 700 € wurde die Anerkennung als Werbungskosten versagt. In der Begründung verwies das Finanzamt auf § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 wonach die Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium, zu dem auch ein Doktoratstudium gehöre, nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Mit Schreiben vom 8. Dezember 2003 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte er aus, nach Rücksprache mit seinem Institutsleiter könne ein Doktoratstudium in gewissen Fällen durchaus die Voraussetzungen für die Anerkennung als Fortbildungskosten erfüllen, dies sei jedoch jeweils im Einzelfall zu klären, eine einheitliche allgemeine Ablehnung sei zu generell. Er sei als Religionslehrer an der Sonderschule sowie an Pflichtschulen tätig, wobei ihm die Ausübung der Lehrtätigkeit aufgrund seines abgeschlossenen Theologiestudiums möglich sei. Die Tätigkeit als Pflichtschullehrer biete zwar intern viele Fortbildungsmöglichkeiten, auf lange Sicht jedoch keinerlei Aufstiegsmöglichkeiten in eine besser qualifizierte Stellung. Eine Verbesserung sei nur durch einen Wechsel an eine höhere Schultyp möglich, wobei jedoch als Voraussetzung die entsprechende Lehramtsprüfung im gewünschten Fach vorliegen müsse. Dementsprechend sei seine Intention, durch das Doktorat und die Lehramtsprüfung in Geschichte seine berufliche Stellung wesentlich zu verbessern und als Lehrer an einen höheren Schultyp wechseln zu können oder sogar im Ausland an einer höheren österreichischen Schule zu unterrichten.

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

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 106/1999 sind ab dem Jahr 2000 Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten. Nach dem letzten Satz dieser Bestimmung stellen aber Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im

---

Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Werbungskosten dar.

Ordentliche Universitätsstudien stellen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich (mit Ausnahme eines mit dem abgeschlossenen Erststudium eng verflochtenen Zweitstudiums) Ausbildungsmaßnahmen dar (vgl. zB VwGH 23.5.1996, 95/15/0038). Durch die Einfügung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit einem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf als Werbungskosten abzugsfähig. Ausdrücklich ausgenommen davon sind jedoch - gleichgültig, ob es sich um Aus- oder Fortbildungskosten handelt - die Kosten für den Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule und für ein ordentliches Universitätsstudium.

Nach der im Berufungsjahr geltenden Rechtslage sind somit Aufwendungen für ein Hochschulstudium, das sind ordentliche Studien gemäß § 4 Z 2 Universitäts-Studiengesetz (UniStG), BGBl.Nr. 48/1997, zu denen auch das Doktoratsstudien gehört, selbst dann nicht als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen.

Der Verfassungsgerichtshof hat zwar 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 idF BGBl. I 106/1999 als verfassungswidrig aufgehoben, dieses Erkenntnis hat allerdings auf das gegenständliche Berufungsverfahren keinerlei Auswirkungen. Dies deshalb, da nach Art. 140 Abs. 5 B-VG die Aufhebung mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft tritt, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt hat.

Das Erkenntnis wurde dem Bundeskanzler am 23. Juli 2004 zugestellt und die Aufhebung dieser Wortfolge am 4. August 2004 im BGBl. I 102/2004 veröffentlicht. 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 Erkenntnis Anderes ausspricht. Ein Ausspruch betreffend eine rückwirkende Nichtanwendbarkeit der verfassungswidrigen Wortfolge des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 106/1999 ist im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes nicht erfolgt.

Hieraus ergibt sich somit für den vorliegenden Berufungsfall, dass § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 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 demzufolge kein Anlassfall vorliegt, ist nach Art. 140 Abs. 7 B-VG § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBI. I 106/1999 für Tatbestände die vor dem 5. August 2004 verwirklicht worden sind, weiterhin anzuwenden. Wie aber bereits oben ausgeführt sind nach dieser Gesetzesbestimmung Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium explizit von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bw. im Streitjahr an der Universität Innsbruck das Doktoratsstudium betrieben und dafür einen Studienbeitrag von insgesamt 700 € entrichtet hat. Da es sich bei dem angeführten Doktoratstudium um ein ordentliches Universitätsstudium im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988 in der im Berufungsjahr geltenden Fassung handelt, konnten die dafür entrichteten Studiengebühren von 700 € nicht als Werbungskosten anerkannt werden, auch wenn dieses Studium – wie der Bw. im Vorlageantrag ausführte - zur Verbesserung seiner beruflichen Stellung als Lehrer und damit als Fortbildungsmaßnahme angesehen würde.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Bezüglich der Anerkennung der bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 11. November 2003 gewährten übrigen Werbungskosten von 1.137,90 € bestehen auch seitens des Unabhängigen Finanzsenates keine Bedenken.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Innsbruck, am 28. Juni 2005