



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Ingrid Mainhart, Dkfm. Walter Percher und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufung des H.P., A., geb. tt.mm.1961, vom 22. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch Name, vom 6. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 nach der am 30. Mai 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

H.P. (in der Folge Bw.) machte in seiner am 20. April 2004 beim Finanzamt eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 u.a. Aufwendungen in Höhe von € 958,72 für Fachliteratur und Studiengebühren im Zusammenhang mit seinem an der Universität Klagenfurt betriebenen Studium als Werbungskosten geltend.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 30. Juni 2004 wurde der Bw. aufgefordert, zur Überprüfung der Arbeitnehmerveranlagung u.a. für 2002 sämtliche Unterlagen zur Einsicht vorzulegen.

Mit Schreiben vom 5. August 2004 schlüsselte der Bw. u.a. seine von ihm beantragten Werbungskosten des Jahres 2002 in Aufwendungen für "Fachliteratur Steuer- und Wirtschaftskartei" von € 232,00 und für den "Studienbeitrag Universität Klagenfurt" von

€ 726,72 auf. Zu den Aufwendungen führte der Bw. aus, dass er bei der L Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft, 9020 Klagenfurt, als Steuerberater-Berufsanwärter angemeldet sei und in weiterer Folge die Steuerberaterprüfung ablegen müsse, um bei der L Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft weiter tätig sein zu können. Für die Steuerberaterprüfung sei jedoch der Abschluss eines Hochschulstudiums notwendig; das Hochschulstudium sei daher zur Sicherung und Erhaltung des Arbeitsplatzes des Bw. und somit seiner Einnahmen unabdinglich. Die Studiengebühren würden somit Aufwendungen darstellen, die zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Bw. notwendig seien.

Mit Eingabe vom 2. November 2004 übersandte der Bw. u.a. eine berichtigte Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung des Jahre 2002 und wies darin als Werbungskosten nunmehr zusätzlich Kosten in Höhe € 702,80 für Fahrten in der Zeit vom 17. Jänner bis 18. Dezember 2002 zwischen V.R. 11/Baumbachplatz 11 - UNI Klagenfurt, Parkplatz West – Baumbachplatz 11/V.R. 11 aus. Nach den Angaben des Bw. handle es sich dabei um Fahrtkosten im Zusammenhang mit seinen Seminarbesuchen, die ursprünglich nicht als Werbungskosten angesetzt worden seien. Zu den Studienaufwendungen führte der Bw. aus, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G8/04, die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Universitätsstudium laut § 16 Abs. 1 Z 10 EStG i.d.F. BGBl. I Nr. 106/1999 (Studiengebühren, Kosten für Fachliteratur, Fahrtkosten etc.) als verfassungswidrig aufgehoben habe. Dies sei vom Bundeskanzler in BGBl. I Nr. 102/2004 vom 4. August 2004 auch kundgemacht worden, so dass die gesetzliche Bestimmung ("oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium") des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG i.d.F. BGBl. I Nr. 106/1999, nicht zur Anwendung kommen könne. Daher seien die Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium auch für das Jahr 2002 (und Vorjahre) als Werbungskosten absetzbar.

Mit Bescheid vom 6. Dezember 2004 brachte das Finanzamt beim Bw. die Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von € 232,00 (als Werbungskosten) zum Ansatz, den Aufwendungen für den vom Bw. entrichteten Studienbeitrag und für die Fahrten des Bw. zwischen seiner Wohnung und der Universität versagte das Finanzamt hingegen die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten mit der Begründung, dass Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit oder mit einer umfassenden Umschulungsmaßnahme nach der für das Jahr 2002 geltenden Rechtslage nicht abzugsfähig seien.

Mit Eingabe vom 14. Dezember 2004, beim Finanzamt eingelangt am 22. Dezember 2004, erhob der Bw. gegen den angeführten Bescheid Berufung und stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der

Begründung führte der Bw. aus, dass das Finanzamt übersehen habe, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G 8-10/04, kundgemacht in BGBl. I Nr. 102/2004, die Worte "oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium" im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I Nr. 106/1999, als gleichheits- und damit verfassungswidrig aufgehoben habe. Der Verfassungsgerichtshof habe keine Rechtfertigung dafür erkennen können, dass kraft der zitierten Norm Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium generell steuerlich nicht abzugsfähig gewesen wären (so bereits Temm, SWK-Heft 29/2000, Seite 691). Der Verfassungsgerichtshof habe ausgeführt, dass im Einzelfall zu prüfen sei, ob die Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen würden. Obwohl die Bestimmung – weil in der Fassung letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 maßgeblich – ihren zeitlichen Anwendungsbereich bereits verloren habe, wäre im Sinne der ständigen Rechtsprechung zu Abgabengesetzen mit beschränkten zeitlichen Anwendungsbereich (Vfslg. 8709/1979 und die dort angeführte Literatur) mit einer Aufhebung nach Art. 140 Abs. 3 B-VG vorzugehen. Die Aufhebung der Worte "oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium" im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400, in der Fassung BGBl. I Nr. 106/1999, sei vom Bundeskanzler im BGBl. I Nr. 102/2004 vom 4. August 2004 kundgemacht worden. Durch das Verfassungsgerichtshoferkenntnis sei die Rechtslage bis 2002 korrigiert worden, sodass bei Veranlagungen für das Jahr 2002 und Vorjahre Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, sofern diese mit einer vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit stehen, auf jeden Fall absetzbar seien. Der Zusammenhang des ordentlichen Universitätsstudiums mit der beruflichen Tätigkeit des Bw. sei vom Finanzamt auch nicht verneint worden, was durch die Anerkennung der Aufwendungen im Jahre 2003 bewiesen sei. Die Ausführungen würden auch dadurch bestätigt, dass die Bundesregierung im Gesetzesprüfungsverfahren beantragt habe, der Verfassungsgerichtshof möge die in Prüfung gezogene Bestimmung nicht aufheben, für den Fall der Aufhebung habe sie den Antrag gestellt, der Verfassungsgerichtshof wolle gemäß Art. 140 Abs. 5 B-VG "als Datum des Außerkrafttretens den 31. Dezember 2004 bestimmen, um gegebenenfalls eine auf Grund des Erkenntnisses erforderliche Neuregelung mit Wirksamkeit für Veranlagungs- und Lohnzahlungszeiträume ab dem Kalenderjahr 2005 vornehmen zu können". Beiden Anträgen sei der Verfassungsgerichtshof nicht nachgekommen und habe bewusst die Bestimmung aufgehoben. Wenn der Verfassungsgerichtshof somit der Meinung gewesen wäre, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium für das Jahr 2002 und Vorjahre nicht abzugsfähig sein sollten, wäre der

dem Antrag der Bundesregierung nachgekommen. Auch die geltende Rechtslage der Jahre 2003 und 2004 sei verfassungswidrig, weil gleich lautend (vgl. Hammer in SWK 30/2004, S 859). Hier sei vom Gesetzgeber aber bereits entsprechend reagiert worden, sodass auch für diese Veranlagungsjahre die volle Absetzbarkeit der Studiumskosten gewährleistet sei. Des Weiteren habe das Finanzamt bei der Bescheiderlassung Verfahrensvorschriften nicht beachtet, da das mündliche und schriftliche Vorbringen hinsichtlich der Absetzbarkeit von Studiumskosten (siehe Vorhaltsbeantwortung im August 2004 sowie Schreiben vom 1. September und 2. November 2004) nicht entsprechend gewürdigt worden sei. Auch setze sich das Finanzamt mit dieser Vorgehensweise über Gesetzesaufhebungen durch den Verfassungsgerichtshof hinweg. Letztlich stellte der Bw. gemäß § 276 Abs. 2 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nach § 284 BAO.

In der am 30. Mai 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. ergänzend aus, dass er dem Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof nicht habe beitreten können, da zum Zeitpunkt der Einreichung seiner Arbeitnehmerveranlagung im April 2004 das gegenständliche Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes noch gar nicht ergangen gewesen sei. Er habe daher keine Möglichkeit gehabt, zum Anlassfall vor dem Verfassungsgerichtshof zu werden, da kein Steuerbescheid an ihn ergangen sei. Das Verfassungsgerichtshoferkenntnis vom 15. Juni 2004 sei zur Rechtslage bis 2002 ergangen. Aus dem Erkenntnis lasse sich keine zeitliche Einschränkung der Aufhebung ableiten. Wenn der Gesetzgeber dem Erkenntnis erst mit Wirkung vom 1. Jänner 2003 an Rechnung getragen habe, so gelte dies nicht für den vorliegenden Berufungsfall. Dieser unterscheide sich von all jenen Fällen, in denen rechtskräftige Jahresveranlagungsbescheide vorliegen würden. In diesen Fällen sei durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes kein Wiederaufnahmegrund gegeben. Er sehe seinen Fall daher ebenfalls als Anlassfall.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies ergänzend zu den bisherigen Ausführungen darauf hin, dass die gesetzliche Regelung erst mit Wirkung vom 1. Jänner 2003 geändert worden sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Bw. mit seinem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung nicht als Anlassfall zu betrachten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit seinem Studium an der Universität Klagenfurt (Studienbeitrag und Fahrtkosten) im Jahre 2002 als

Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum Abzug zugelassen werden können.

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.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I Nr. 106/1999 sind ab dem Jahr 2000 auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Schulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen, Werbungskosten. Nach dem letzten Satz dieser Bestimmung stellen aber Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Werbungskosten dar.

Nach der im Berufungsjahr geltenden Rechtslage sind unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit Aufwendungen für den im Zusammenhang mit einer allgemein bildenden (höheren) Schule und im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium als Werbungskosten somit nicht abzugfähig. Dies auch dann nicht, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen. Die vom Bw. diesbezüglich beantragten Aufwendungen können daher als Werbungskosten keine Berücksichtigung finden.

Wenn der Bw. im Vorlageantrag vom 22. Dezember 2004 vorgebracht hat, dass das Finanzamt die rückwirkende Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof "übersehen habe", ist ihm Folgendes entgegen zu halten:

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G 8/04 u.a., die Wortfolge "oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium" im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I Nr. 106/1999 als verfassungswidrig aufgehoben. Das Erkenntnis wurde dem Bundeskanzler am 23. Juli 2004 zugestellt und wurde die Aufhebung dieser Wortfolge am 4. August 2004 im BGBl. I Nr. 102/2004 veröffentlicht.

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. Durch den Verfassungsgerichtshof ist im gegenständlichen Fall eine Fristsetzung nicht erfolgt, so dass die Aufhebung der in Rede stehenden Wortfolge mit Ablauf des 4. August 2004 in Kraft trat.

Gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist das Gesetz jedoch (mit Ausnahme des Anlassfalles) auf 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 i.d.F. BGBl. I Nr. 106/1999 ist im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes nicht erfolgt.

Daraus ergibt sich für den vorliegenden Berufungsfall, dass § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I Nr. 106/1999 nur dann nicht anwendbar wäre, wenn er als Anlassfall anzusehen wäre. Als Anlassfall gilt nur jener Fall, anlässlich dessen "das Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes bereits tatsächlich eingeleitet worden" war; diesem Anlassfall sind jene Fälle gleichzuhalten, die im Zeitpunkt des Beginnes der mündlichen Verhandlung im Gesetzesprüfungsverfahren bzw. wenn eine mündliche Verhandlung unterbleibt, bei Beginn der nicht öffentlichen Beratung beim Verfassungsgerichtshof bereits anhängig waren.

Wenn der Bw. durch seine Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vermeint, dass es auf die Anhängigkeit bei der bescheiderlassenden Behörde ankomme, so ist ihm entgegenzuhalten, dass als Anlassfall bzw. dieser ihm gleichzuhaltende Fall nur jener Fall gilt, der zu den bereits genannten Zeitpunkten beim Verfassungsgerichtshof anhängig ist, wobei unter "Anhängigkeit" das Einlangen der Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof bzw. deren Registrierung ebendort zu verstehen ist (vgl. Holoubek/Lang, "Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen", Wien, 1998, S 182 und S 184, sowie Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 23. Juni 2004, V 6/04).

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen geht auch die Rüge des Bw., dass "das Finanzamt sich mit seinem Bescheid über Gesetzesaufhebungen durch den Verfassungsgerichtshof hinweggesetzt habe", ins Leere. Im Übrigen ist die Abgabenbehörde auf Grund des in Art. 18 B-VG verankerten Legalitätsprinzipes dazu gehalten, ihr Verwaltungshandeln an Hand der geltenden Gesetze zu vollziehen. Verfehlt ist auch der Vorwurf, dass im gegenständlichen Fall dadurch, dass das mündliche und schriftliche Vorbringen des Bw. "nicht entsprechend gewürdigt worden sei", Verfahrensvorschriften missachtet worden seien; es stand im gegenständlichen Fall lediglich die Frage der Absetzbarkeit der Aufwendungen des Bw. als Werbungskosten im Raum und war diese zufolge der im Jahr 2002 in Geltung stehenden und zur Anwendung gelangenden Gesetzesbestimmung bereits von vorneherein zu verneinen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 10. Juni 2005