

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des 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.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in seiner Einkommensteuererklärung 2002 unter dem Titel Werbungskosten Studiengebühren für ein Doktoratsstudium geltend.

Die Aufwendungen wurden vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2002 mit der Begründung nicht anerkannt, dass sie gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig seien.

Der Bw. er hob am 10. August 2003 gegen obigen Bescheid fristgerecht Berufung und führte dazu Folgendes aus:

„(1) dass ich derzeit ein zweites Doktoratsstudium an der Universität Klagenfurt betreibe. Da ich bereits über ein abgeschlossenes Doktoratsstudium in Betriebswirtschaft verfüge, das Voraussetzung für meine derzeitige berufliche Tätigkeit war, kann es sich beim zweiten derartigen Studium wohl nicht um Ausbildung handeln. (Es ist keine berufliche Laufbahn vorstellbar, für die zwei Doktorate als Voraussetzung gelten.) Vielmehr handelt es sich ausschließlich um Fortbildung im Rahmen meiner beruflichen Tätigkeit a) als Fachbereichsleiter für Management & Controlling am Fachhochschulstudiengang Informationsberufe in Eisenstadt und b) als Leiter des Bereichs Forschung und Entwicklung des Studiengangs. Meine Dissertation schreibe ich daher auch im Bereich der angewandten Wirtschaftspsychologie.

(2) Sowohl meine Tätigkeit als Fachbereichsleiter für Management & Controlling als auch als Leiter des Bereichs Forschung und Entwicklung stellen ausgesprochen interdisziplinäre Anforderungen. Die Erweiterung meiner wissenschaftlichen betriebswirtschaftlichen Kompetenzen um psychologische Aspekte dient dazu, diesen interdisziplinären Anforderungen auch in den kommenden Jahren gerecht werden zu können.

(3) Zu meinen vertraglich vereinbarten Aufgaben als hauptberuflicher Fachhochschullehrer gehört Forschung und Entwicklung. Themen meiner Arbeit in diesem Bereich sind „Motivation“, „Teamwork“ und „Vertrauen“. Auch hier handelt es sich durchwegs um Themen von interdisziplinärem Charakter, mit sowohl betriebswirtschaftlichen als auch psychologischen Aspekten. Wieder wird klar, dass das zweite Doktoratsstudium daher zur Fortbildung dient.

Ich erlaube mir auf die in diesem Zusammenhang unlängst erfolgte Änderung des Einkommensteuergesetzes § 16 Abs 1 Z. 10 hinzuweisen. Weiters führe ich an, dass in meinem Einkommensteuerbescheid für 2001 diese Studienbeiträge als Werbungskosten bereits anerkannt wurden.

Ich erachte es als verfassungsrechtlich bedenklich, dass mir Studiengebühren für das Doktoratsstudium an der Universität Klagenfurt als Werbungskosten nicht anerkannt werden sollen, obwohl dieses Studium ausschließlich der erwünschten Weiterentwicklung meiner Kompetenzen für meine derzeitige berufliche Tätigkeit dient. Würde ich ein vergleichbares Studium im Fachhochschulbereich oder bei einem anderen nicht-universitären Anbieter absolvieren, würden die Ausgaben laut § 16 Abs. 1 Z. 10 (Rechtslage bis 31.12.2002) anerkannt.

Bitte finden Sie in der Beilage a) einen aktuellen, bereits bewilligten Forschungsförderungsantrag, aus dem Sie bitte nähere Informationen über den beschriebenen interdisziplinären Charakter meiner beruflichen Tätigkeit entnehmen b) zwei aktuelle Aufsätze, aus denen ebenfalls die sowohl betriebswirtschaftlichen als auch psychologischen Aspekte meiner wissenschaftlichen Arbeit hervorgehen..."

Das Finanzamt erließ am 1. März 2004 eine Berufungsvorentscheidung und wies die

Berufung mit folgender Begründung ab:

„In Ihrer Berufung beantragen Sie die Anerkennung der Studiengebühren für ein zweites Doktoratsstudium an der Universität Klagenfurt aus dem Titel Fortbildung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988.

Ihrer Argumentation über die Notwendigkeit dieser Zusatzausbildung kann durchaus gefolgt werden, Ihre Ansicht ist verständlich.

Doch der Anerkennung der Studiengebühren steht (noch) der Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z. 10 letzter Satz entgegen:

„Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.“

Letzteres umfasst nach § 4 Abs 2 Hochschulstudiengesetz Bakkalaureatstudien, Magisterstudien, Diplomstudien und Doktoratsstudien.

Auch mit dem Studium in Zusammenhang stehenden Aufwendungen wie Fahrtkosten, Bücher, Skripten etc. sind nicht abzugsfähig.

Das ist die momentane Rechtslage.

Dieser letzte Satz der oben zitierten Gesetzesbestimmung wird auch durch die von Ihnen angesprochene Änderung des ersten Satzes nicht berührt. Sie absolvieren das Doktoratsstudium nicht als Umschulungsmaßnahme, um in einem neuen Berufsfeld zu arbeiten, sondern um Ihre Qualifikation im bereits ausgeübten Beruf weiter zu erhöhen. Überdies ist die geänderte Bestimmung im ersten Satz erst ab der Veranlagung des Jahres 2003 anzuwenden.

Richtig ist auch, wie bei Durchsicht des Akts festgestellt wurde, dass im Jahr 2001 die Studienbeiträge anerkannt worden waren.

Das war ein Fehler des Finanzamts, aber dadurch wird für Sie kein Rechtsanspruch auf weitere sachlich unrichtige Entscheidungen begründet....

Die im Budgetbegleitgesetz verankerte Änderung besagt, dass Studienbeiträge abzugsfähig sind, wenn es sich dabei um eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit handelt.

Diese Begünstigung ist jedoch erstmalig auf die im Jahr 2004 bezahlten Studiengebühren anzuwenden.

Daher war Ihre Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 als unbegründet abzuweisen.“

Der Bw. beantragte ohne weitere Begründung Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde

2. Instanz.

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

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF. BGBI. 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.

Sachverhaltsmäßig ist unbestritten, dass der Bw. im Streitjahr ein ordentliches Studium an der Universität Klagenfurt betrieben hat. 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. Ausgenommen davon sind jedoch explizit – gleichgültig, ob es sich um Aus- oder Fortbildungskosten handeln würde – die Kosten für den Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule und für ein ordentliches Universitätsstudium.

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 idF BGBI. I 106/1999 als verfassungswidrig aufgehoben. Das Erkenntnis wurde dem Bundeskanzler am 23. Juli 2004 zugestellt und die Aufhebung dieser Wortfolge am 4. August 2004 im BGBI. I 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 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 tritt.

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 BGBI. 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 BGBI. 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 BGBl. I 106/1999 weiterhin anzuwenden. Nach dieser Gesetzesbestimmung sind Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium aber explizit von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. Oktober 2004