



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0235-I/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 30. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck vom 18. Dezember 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erzielte im Streitjahr als Fahrschullehrer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Daneben betrieb er ein zu Einkünften aus selbstständiger Arbeit führendes Übersetzungsbüro. Im Zuge der am 5. November 2003 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2002 machte er unter dem Titel "Werbungskosten Universitätsstudium" die Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium (Studium der Rechtswissenschaften an der Universität I) im Ausmaß von 2.110,83 € geltend, die sich wie folgt zusammensetzten:

Studienbeitrag Sommersemester 2002	377,22 €
Studienbeitrag Wintersemester 2002/03	377,22 €
Fahrtkosten I	106,40 €
Fahrtausweis ÖBB	27,25 €
Studia I	18,00 €
Studia I	71,50 €
Tyrolia I	205,60 €
Tyrolia I	51,64 €
Heimplatz Studentenheim September bis Dezember 2002	<u>876,00 €</u>
Werbungskosten 2002	2.110,83 €

Am 18. Dezember 2003 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002, mit dem die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass Studienbeiträge für ein ordentliches Universitätsstudium gemäß Rz 360 a der "EStR 2000" (richtig wohl: LStR 2002) erstmals für das Jahr 2004 als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 30. Dezember 2003 fristgerecht Berufung. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der Studienbeiträge im Streitjahr 2002 und im Jahr 2004 sei sachlich nicht gerechtfertigt. Am Charakter der Ausgaben ändere sich nichts, weshalb eine sachliche Differenzierung nicht gerechtfertigt sei. Er sei neben seinem Studium der Rechtswissenschaften an der Universität I vollzeitbeschäftigt. Die Studienergebnisse seien entsprechend der Studienlaufzeit gut, weshalb er sein Studium im Studienjahr 2004 beenden werde. Die geltend gemachten Ausgaben seien Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Das Studium der Rechtswissenschaften ermögliche ua. auch eine Berufsausübung und Berufsmöglichkeit im Bereich seiner Tätigkeiten. Da er nebenberuflich als Dolmetscher tätig sei und diese Tätigkeit auch eine juristische sei, würden die juristischen Kenntnisse seiner Berufsausbildung die Dolmetschertätigkeit entsprechend verbessern und ihm eine Selbständigkeit ermöglichen. Die Aufwendungen seien daher als Fortbildungs- bzw. Ausbildungskosten abzugsfähig.

Es wurde weiters eingewendet, dass die erwähnten Ausgaben von Studenten der Fachhochschulen steuerlich geltend gemacht und als solche anerkannt worden seien. Er sehe darin eine ungerechtfertigte und unsachliche Differenzierung zwischen Studenten der Fachhochschulen und Studenten einer Universität. Er beantragte daher, die geltend gemachten Ausgaben, insbesondere aber die Studienbeiträge als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Abzugsfähigkeit von Studiengebühren als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sei vom Gesetzgeber erstmals mit 1. Jänner 2004 eingeführt worden. Die angeführte Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes im Hinblick auf die Studierenden an Fachhochschulen könne nicht Gegenstand eines erstinstanzlichen Verfahrens sein.

Am 3. März 2004 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des

Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Zu den Kosten der Lebensführung gehören auch Ausbildungskosten, die daher im Gegensatz zu den Fortbildungskosten grundsätzlich weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig sind (VwGH 21.3.1996, 93/15/0201). Durch das StRefG 2000 wurden mit Wirkung ab der Veranlagung 2000 die Regelungen der §§ 4 Abs. 4 Z 7 und 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eingeführt, die eine (eingeschränkte) Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten normieren.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Ergänzend bestimmt § 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, dass Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit sind. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder **im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium** stehen. Für den betrieblichen Bereich findet sich eine gleich lautende Bestimmung in § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 106/1999.

Der Berufungswerber betrieb im Streitjahr das Studium der Rechtswissenschaften an der Universität I. Er versuchte, die dafür angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt zu bekommen. Er verkennt, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Werbungskosten darstellen. Das gilt gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 letzter Satz EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, auch für den betrieblichen Bereich. Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden; aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes sind Aufwendungen iZm einem ordentlichen Universitätsstudium auch dann nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn das Studium die unmittelbare Grundlage für die Berufs- bzw. Betriebsausübung darstellt. Für den Streitfall kann es daher dahingestellt bleiben, ob die Aufwendungen für das Studium der Rechtswissenschaften an der Universität I beruflich veranlasst sind, weil etwa die nebenberufliche Tätigkeit als Dolmetscher auch eine juristische sei und juristische Kenntnisse

die Dolmetschertätigkeit entsprechend verbesserten und ihm eine Selbständigkeit ermöglichen. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium sind aufgrund der §§ 4 Abs. 4 Z 7 und 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch als Fortbildungskosten seit dem Jahr 2000 nicht mehr abzugsfähig (vgl. Doralt, EStG, 9. Lieferung, § 16 Tz 203/1 ff.).

Das Studium der Rechtswissenschaften an der Universität I zählt unbestritten zu den ordentlichen Universitätsstudien. Gemäß § 4 Z 2 Universitäts-Studiengesetz sind ordentliche Studien die Bakkalaureatsstudien, die Magisterstudien, die Diplomstudien und die Doktoratsstudien. Die Anlage 1 („Diplomstudien“) des Universitäts-Studiengesetzes führt in Pkt. 6 die rechts-, sozial- und wirtschaftswissenschaftlichen Studienrichtungen und dabei unter Pkt. 6.8 die "Rechtswissenschaften" an.

Zu der nach Ansicht des Berufungswerbers ungerechtfertigten Differenzierung im Hinblick auf eine erst ab dem Jahr 2004 mögliche Absetzbarkeit der Studienbeiträge für ein ordentliches Universitätsstudium (vgl. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BBG 2003, BGBl. I Nr. 71/2003) und zu der eingewendeten Verfassungswidrigkeit im Hinblick auf die Studenten der Fachhochschulen wird festgehalten, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G 8-10/04, und mit Erkenntnis vom 28. September 2004, G 89/04, die Worte "oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium" im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 106/1999 und BGBl. I Nr. 155/2002, als verfassungswidrig aufgehoben hat. Das Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G 8-10/04, wurde dem Bundeskanzler am 23. Juli 2004 zugestellt, die Aufhebung dieser Wortfolge wurde 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, sodass 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 in seinem Erkenntnis nicht anderes ausspricht. Ein Ausspruch betreffend eine rückwirkende Nichtanwendbarkeit der verfassungswidrigen Wortfolge des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF 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 idF BGBl. I Nr. 106/1999 nur dann nicht anwendbar wäre, wenn es sich um einen Anlassfall handelte. 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. Als Anlassfall bzw. diesem gleichzuhaltender Fall gilt nur jener Fall, 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 184, sowie Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 23. Juni 2004, V 6/04). § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 ist daher im Streitfall anzuwenden. Im Übrigen ist die Abgabenbehörde aufgrund des in Art. 18 B-VG verankerten Legalitätsprinzips dazu verhalten, ihr Verwaltungshandeln an Hand der geltenden Gesetze zu vollziehen.

Mit dem AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, wurde § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (rückwirkend **ab der Veranlagung 2003**, vgl. § 124 b Z 107 EStG 1988) neu gefasst. Die Einschränkungen der Abzugsfähigkeit für Aufwendungen iZm einer allgemein bildenden höheren Schule sowie mit einem ordentlichen Universitätsstudium sind in der Neufassung nicht mehr enthalten (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Tz 1). Für das Streitjahr 2002 lässt sich daraus aber nichts gewinnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. Jänner 2006