



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag.H, geb. 17. April 1963, 1-, R-straße, vom 15. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk, vertreten durch ADir. P, vom 17. August 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. August 2006 wurde die Einkommensteuer betreffend das Jahr 2005 für den Berufungswerber (im Folgenden kurz Bw) mit € -1.880,16 festgesetzt. Die Aberkennung der in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beantragten Werbungskosten in Höhe von € 2.000,00 (1. und 2. Rate) betreffend die im Jahr 2005 erfolgte Rückzahlung von Beträgen, die von Frau RV (RV) in den Jahren ab 2001 an den Bw zur Finanzierung seines Studiums überwiesen worden waren, wurde von der Abgabenbehörde damit begründet, dass „Aufwendungen betreffend Rückzahlung der Studienfinanzierung Va“ keine abzugsfähigen Werbungskosten im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 darstellten.

Der Bw er hob gegen den angeführten Bescheid innerhalb offener Frist Berufung und führte aus, es sei aus dem Einkommensteuergesetz nicht ersichtlich, warum die „Rückzahlung einer

Studienfinanzierung von bzw durch Dritte an diese“ keine Werbungskosten darstellen sollten, da „diese Mittel nie in die Vermögensphäre“ des Bw gelangt seien und er darüber nie frei verfügt habe. Frau RV habe sich der Verfügungsgewalt über die Beträge zur Studienfinanzierung nie begeben und seien die von ihr geleisteten Beträge von ihr als Depoterlänge gehandhabt worden, die der Bw bis längstens 2008 auszugleichen gehabt habe. Ab 2005 sei dies der Fall gewesen. Der Abfluss der Beträge habe während des relevanten Zeitraumes nicht in der Vermögensphäre des Bw stattgefunden, sondern fände dieser erst im Zeitpunkt der Rückzahlung an Frau RV aufgrund eigenen Einkommens des Bw statt. Darüber hinaus beantragte der Bw die Anerkennung der bisher nicht geltend gemachten Studiengebühren für das Sommersemester 2005 als Werbungskosten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2006 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 17. August 2006 unter Anerkennung der zusätzlich beantragten Studiengebühren für das Sommersemester 2005 (€ 378,22) abgeändert.

Der Bw brachte fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führte darin aus, dass die mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2004 aufgehobene Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG idF BGBl I 106/1999 von Anfang an mit Verfassungswidrigkeit behaftet gewesen sei, weshalb für alle relevanten Fälle, in denen noch keine rechtskräftige Veranlagung durchgeführt worden sei, die Möglichkeit bestehe, auch für Jahre vor dem Erkenntnis bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen ihre diesbezüglichen Rechtsansprüche durchzusetzen. Der Bw hätte jedenfalls in diesen Jahren bei Zutreffen der Voraussetzungen die relevanten Verfahrensschritte setzen müssen, habe aber in diesem Zeitraum weder ein steuerrechtlich relevantes Einkommen noch Ausgaben aus seiner bzw der ihm zuzurechnenden Vermögensphäre iZm seinem Studium gehabt. Hinsichtlich der in § 19 Abs. 2 EStG normierten Zuordnung der Ausgaben sei der Abgabenbehörde bekannt, dass die Finanzierung des Studiums in der Form erfolgt sei, dass die relevanten Mittel nie in die Vermögensphäre des Bw gelangt seien und er darüber nicht frei verfügt habe. Frau RV habe sich der Verfügungsgewalt über die Beträge zur Studienfinanzierung nie begeben, sondern mit Bestimmtheit über deren Verwendung verfügt. Sie habe die von ihr getätigten Erläge als Depot behandelt, wo sie auch weiterhin über die erlegten Beträge voll verfügt habe. Der Bw habe insofern keine Ausgaben getätigt bzw habe er rein zivilrechtlich nicht aus eigenem darüber bestimmen können. Die Vereinbarung, dass die Depoterlänge ab dem Zeitpunkt eigenen Einkommens abzudecken gewesen seien, hätte mit dem Titel der Abdeckung (Studienfinanzierung) zu einem wirtschaftlichen Abfluss von Vermögen aus dem Bereich des Bw und somit zu Werbungskosten geführt. Wäre die Studienfinanzierung in dieser Form seitens eines Dienstgebers erfolgt, müssten diese Kosten bei Rückzahlung an den Dienstgeber

jedenfalls als Werbungskosten anerkannt werden. Die Bezahlung der universitären Aus/Fortbildung sei dem Dienstgeber des Bw nicht möglich gewesen und die Nichtanerkennung der „Handhabung“ durch den Bw insofern als gleichheitswidrig anzusehen. Da der tatsächlich und wirtschaftlich vermögensmindernde Abfluss aus der Vermögensphäre des Bw erst jetzt stattfände, seien die beantragten Kosten für die Rückzahlung der Studienfinanzierung als Werbungskosten zu behandeln.

Mit Vorhalt des UFS wurde der Bw aufgefordert, sämtliche Depotauszüge des in der Berufung angeführten Zeitraumes 2001 bis 2005, einen belegmäßigen Nachweis über die Verwendung der Depotausgänge für die Studienfinanzierung bzw einen Nachweis über die erfolgte Bezahlung der Studiengebühren, einen entsprechenden Nachweis über die Frau Va zustehende alleinige Verfügungsberechtigung über das Depotkonto bzw die Depotzinsen, den belegmäßigen Nachweis über die erfolgte Rückzahlung der von Frau RV übernommenen Kosten und einen Nachweis über den Studienabschluss vorzulegen.

Der Bw legte nach Aufforderung zur Vorlage von Depotkontoauszügen wiederholt handschriftliche Aufstellungen über die behauptete Depotbedeckung/-abberufung für den Zeitraum 2001 bis 2005, verschiedene Barbelege, weiters Bankauszüge der C- (Nrn. 006/2, 010/1, 017/1) betreffend die Ratenrückzahlung an Frau RV in Höhe von insgesamt € 4.445,00, die bezughabende Vereinbarung zwischen dem Bw und Frau RV und den Bescheid über die Verleihung des akademischen Grades vor. Der Bw gab an, dass die Depoterläge im berufungsgegenständlichen Zeitraum bar bzw auf die Bankkonten der B- (Kto.Nr. 01- bis Mai 2004) sowie der C- (KtoNr. 02-) erfolgt seien bzw Frau RV auf diese Konten uneingeschränkt Zugriff gehabt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG idF BGBl I 2004/180 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten.

§ 19 Abs. 2 EStG erster Satz sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Wird eine Ausgabe mit Hilfe eines Darlehens fremdfinanziert, dann ist nicht der Zeitpunkt der Darlehenstilgung, sondern der Zeitpunkt der Ausgabe maßgeblich, es sei denn, das Gesetz

knüpft ausdrücklich an die Darlehenstilgung an. Diese Grundsätze gelten für die Einkünfteermittlung, ebenso für Sonderausgaben (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, Bd II, Tz 5/1 zu § 19).

Außer Streit steht, dass der Bw im Zeitraum zwischen 2001 und 2005 das Studium der Rechtswissenschaften absolviert hat und dieses Studium im Zusammenhang mit seiner bisherigen Tätigkeit beim M- stand.

Der Bw beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ua die Abzugsfähigkeit von zwei Ratenbeträgen in Höhe von insgesamt € 2.000,00, die er an Frau RV zur Abdeckung der ihm von Frau Va auf Grund der Vereinbarung vom 1. Oktober 2001 im Zeitraum von 2001 bis 2005 für die Finanzierung seines Studiums geleisteten Zahlungen bis längstens 31. Mai 2008 rückzuerstatten gehabt habe. Die genannte Vereinbarung zwischen Frau Va und Bw hat den folgenden Inhalt: „Sämtliche von mir an Dich ab dem 1. November 2001 geleisteten Zahlungen sind wie folgt zu verwenden: Zunächst hast Du mit diesen Zahlungen die Prämienzahlungen Deiner laufenden Er- und Ablebens-, Kranken- und Unfallversicherungen abzudecken... Soweit ich nicht ohnehin bereits als Begünstigte in diesen Versicherungspolizzen angeführt bin, wären auch allfällige künftige Versicherungsverträge mit meiner Person als Begünstigten ...abzuschließen. Weiters sind aus den von mir an Dich geleisteten Zahlungen die Kosten Deiner universitären Ausbildung...dh die anfallenden Studiengebühren, die Anschaffung von Ausbildungsbehelfenallenfalls der Besuch privater Ausbildungseinrichtungen ... (Rechtskurse) abzudecken. Etwaige darüber hinausgehende Dir verbleibende Beträge können von Dir zu Zwecken der unbedingt notwendigen und sparsamen Lebensführung verwendet werden, so diese nicht ohnehin bereits durch meine sonstigen Leistungen an Dich abgedeckt werden“. Handschriftlich hinzugefügt wurde: „Sämtliche Kosten für das Studium sind aber jedenfalls bis zum 31.5.2008 von dir an mich zurückzuzahlen“. Laut vorgelegten Bankkonten des Bw erfolgten im Jahr 2005 Darlehensrücküberweisungen an Frau Va in Höhe von € 4.445,00, wovon € 2000,00 zum Werbungskostenabzug aus dem Titel Studienfinanzierung beantragt wurden.

Die vorgelegten handschriftlichen Aufstellungen für den Zeitraum 02/2002 bis 02/2005 enthalten die vom Bw als Depotnachweise bzw Depotabrufungen bezeichneten Monatsaufstellungen, die jeweils die voraussichtlichen monatlichen Kosten für die universitäre Ausbildung (etwa Studienbeitrag, Fachzeitschriften, Fachbücher, Versicherung etc), die Ersuchen des Bw um die Freigabe der Beträge zur Abdeckung der Studienkosten (insgesamt für die Jahre 2002 bis 2005 lt Aufstellung € 3.976,48), die jeweiligen Freigaben durch Frau Va sowie die als verbliebene Depotbedeckungen bezeichneten Beträge bzw die so bezeichneten (Bar)Depoterläge wiedergeben. Des weiteren wurde in diesen handschriftlichen Aufstellungen die Zahlungsverwendung von Frau Va zur Freigabe gegengezeichnet bzw der verbliebene

Depoterlag angeführt. Die vorgelegten Bankbelege betreffend das auf den Bw lautende Bankkonto bei der B- (Nr. 01-) sowie das bei der BA (Nr. 02-) weisen die in den handschriftlichen Aufzeichnungen jeweils angeführten (fast durchwegs monatlichen) Überweisungen von Frau Va an den Bw und die Überweisungen des Bw an die jeweiligen Zahlungsempfänger hinsichtlich der Studienkosten aus. Soweit aus den vorgelegten Belegen ersichtlich, erfolgten die Zugänge auf die genannten Konten nur aus den von Frau Va zur Verfügung gestellten Mitteln.

Der Bw hat angeführt, dass Frau Va auf die hier angeführten Bankkonten uneingeschränkten Zugriff gehabt und sich der Verfügungsberechtigung über die von ihr zu Studienzwecken an den Bw überwiesenen Beträge nie begeben habe. Solchermaßen seien die von Frau Va überwiesenen Mittel als Depoterläge gehandhabt worden und habe der tatsächlich und wirtschaftlich vermögensmindernde Abfluss aus der Sphäre des Bw erst mit Rückzahlung der Ratenbeträge an Frau Va stattgefunden. Die alleinige Verfügungsberechtigung beziehe sich auf die von Frau Va zur Verfügung gestellten Mittel, die sich für den „berufsverhangenen“ Zeitraum aus den mit Frau Va getroffenen Vereinbarungen ergeben habe. Die Summe der vorgelegten Beilagen „Depotabdeckung/-abberufung“ betreffend Kostenabdeckungen stellten nach Angaben des Bw die Depotauszüge dar und lasse „sich daraus weiters die Depotentwicklung klar erkennen, die zugleich die Verfügungsberechtigung von Frau Va“ wiedergebe. Die Überweisungen an Frau Va seien aus den in Kopie beigelegten Kontoauszügen ersichtlich und der Verwendungszweck ebendort angeführt.

Der für die zeitliche Zuordnung von Ausgaben im Gesetz verwendete Begriff „leisten“ ist im Sinn von Übertragen der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Geld oder Geldeswert zu verstehen. Dabei ist unbeachtlich, aus welchen Mitteln die verausgabten Leistungen bestritten werden; bei fremdfinanzierten Aufwendungen erfolgt daher der Abfluss entgegen der Ansicht des Bw bereits im Zeitpunkt der Zahlung, nicht erst bei Rückzahlung des Kredites (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz. 31 zu § 19). Eine Ausgabe und damit ein Geldfluss liegt dann vor, wenn der geleistete Betrag aus der tatsächlichen und rechtlichen (wirtschaftlichen) Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Die in den handschriftlichen Aufstellungen angeführten Überweisungen der Studienkosten bzw die Barauslagen im Zusammenhang mit dem Studium wurden lt. Bw aus den ihm von Frau Va auf seine Konten überwiesenen Mitteln bzw Barzahlungen getätigt (vgl. Wortlaut in den handschriftlichen Aufstellungen des Bw: „Aus Depoterlägen an mich von mir beglichene Zahlungen im Monat...“; Überweisungsbelege). Damit steht fest, dass der Bw die hier strittigen Studienkosten jeweils in den Kalenderjahren ihrer Abbuchung von den auf ihn lautenden Bankkonten (bzw ihrer Barzahlung) zur tatsächlichen und wirtschaftlichen (rechtlichen) Verfügung an die (Dritt-)Empfänger geleistet hat. Jedenfalls durch die von ihm

bewirkten Überweisungen bzw Barzahlungen der Studienkosten (aus den ihm zur Verfügung gestellten Mitteln) sind diese Beträge nach den vom Bw vorgelegten Unterlagen aus seiner Verfügungsmacht ausgeschieden und somit abgeflossen. Der Abfluss der Studienkosten erfolgte somit nicht im Zeitpunkt der Rückzahlung der Ratenbeträge (der dem Bw auf Grund der oa Vereinbarung von Frau Va zur Verfügung gestellten Beträge), sondern im Zeitpunkt der durch den Bw getätigten Überweisungen (Barzahlungen) der Studienkosten von seinen Bankkonten an die Empfänger der Beträge nach den jeweils von Frau Va genehmigten Freigaben der Beträge zur Verfügung des Bw (vgl. Bank- und Barbelege). Nicht die Rückzahlung der Beträge durch den Bw an Frau Va unter dem Titel „Rückzahlung Darlehen“ (in der Beilage zur Abgabenerklärung „Rückzahlung Studienfinanzierung Va“), wirkte also vermögensändernd, sondern der Abfluss der Beträge von den Bankkonten des Bw im Zuge der Tätigung der entsprechenden Überweisungsaufträge bzw Barzahlungen betreffend die Studienkosten durch ihn. Sowohl die Darlehenszuzählung als auch die aus diesem Titel erfolgte Rückzahlung (Ratenbeträge) war nur vermögensumschichtend. Auf die Ausführungen oben, wonach Werbungskosten im Sinne des § 19 Abs. 2 erster Satz EStG nur für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind, wird verwiesen.

Der Bw hat vorgebracht, dass sich „die alleinige Verfügungsberechtigung auf die von Frau Va überwiesenen Beträge bezogen“ bzw Frau Va sich der Verfügungsmacht über die Beträge nie begeben und uneingeschränkten Zugriff auf die Konten des Bw gehabt habe. Abgesehen davon, dass der Bw nach den von ihm selbst vorgelegten Unterlagen spätestens mit Freigabe der Beträge durch Frau Va (vgl. handschriftliche Aufstellungen) über die vereinbarungsgemäß (vgl. Vereinbarung vom 1. Oktober 2001 oben) an ihn überwiesenen Bankguthaben (Barerläge) – wenn auch im Innenverhältnis zweckgebunden – selbst verfügt hat (die vorgelegten E-Bankingbelege lauten auf den Bw), ist mit diesen Einwendungen für den Bw nichts gewonnen, weil durch die Barzahlungen bzw Überweisungen die Verfügungsmacht über die Beträge jedenfalls an die (Dritt-) Empfänger der Studienkosten übertragen wurde bzw die Leistung der Studienkosten erfolgt ist. Die dem Bw von Frau Va zur Verfügung gestellten Geldmittel sind demnach spätestens mit Überweisung (Barzahlung) an die Empfänger der Studienkostenbeträge auch aus der Vermögenssphäre des Bw, in der sie sich vereinbarungsgemäß spätestens mit Freigabe zu seiner Verfügung vorübergehend befunden haben (Bankauszüge, Barerläge lt handschriftlichen Aufzeichnungen), als ausgeschieden zu betrachten. Die Angaben des Bw hinsichtlich der Verfügungsberechtigung über die auf seine Bankkonten überwiesenen Geldmittel bzw deren Vermögenszugehörigkeit (vgl. auch im Folgenden) werden – bei sonstigem Widerspruch zum Inhalt der vom Bw selbst vorgelegten Unterlagen (vgl. die oa Vereinbarung bzw die Betragsfreigaben) – wohl lediglich im Sinne einer vereinbarungsgemäßen Zweckwidmung der Beträge zu verstehen sein, es sei denn, der Bw

wollte mit diesem Vorbringen daran, dass die Leistung der ihn betreffenden Studienkosten (tatsächlich und wirtschaftlich) durch Frau Va erfolgt ist, was aber einer Berechtigung zum Werbungskostenabzug beim Bw entgegenstünde. Das Vorliegen einer auch im Außenverhältnis wirkenden alleinigen Verfügungsberechtigung der Frau Va über die Konten des Bw wurde übrigens weder behauptet, noch nach diesbezüglicher Aufforderung nachgewiesen und wurde auch ein in diesem Zusammenhang abverlangter Nachweis über die Abschöpfung der Zinsen durch Frau Va betreffend die in Rede stehenden Konten des Bw nicht vorgelegt.

Aus den hier angeführten Gründen ändert somit das Vorbringen des Bw, wonach Frau Va die getätigten Erläge als Depot behandelt und so über sie voll verfügt bzw er selbst insofern keine Ausgaben getätigt und „rein zivilrechtlich“ nicht aus eigenem darüber verfügt habe bzw dass die Mittel nie in seine Vermögensphäre gelangt seien, nichts am Vorliegen einer spätestens mit Freigabe auch im Innenverhältnis wirkenden wirtschaftlichen Verfügungsberechtigung des Bw über die auf seine Bankkonten überwiesenen Beträge (bzw Barerläge lt Aufzeichnungen) und der Vermögenszurechnung an ihn, es sei denn, man wollte die Verfügungsberechtigung oder die Vermögenszurechnung und die daran geknüpften Rechtsfolgen entgegen dem Inhalt der vom Bw selbst vorgelegten Unterlagen, wie oben ausgeführt, ausschließlich Frau Va zuschreiben. Würde man aber die vereinbarte Zweckbindung der Beträge und die diesbezüglichen Vorbringen des Bw im Sinne einer Einschränkung oder gar eines Ausschlusses des Bw von der Verfügungsberechtigung über die an ihn überwiesenen Geldmittel bzw im Sinne einer fehlenden Zugehörigkeit zu seiner Vermögensphäre deuten, so hätte dies ebenfalls zur Folge, dass die vom Bw aus den ihm zur Verfügung gestellten Beträgen getätigten Aufwendungen gar nicht als beim Bw entstanden zu betrachten wären. So wäre bei Zutreffen des Einwandes des Bw, er habe „insofern keine Ausgaben“ getätigt, der Werbungskostenabzug bei ihm mangels Vorliegen einer ihm zuzurechnenden Leistung auszuschließen. Inwieweit der Bw „rein zivilrechtlich“ nicht über die Beträge verfügen konnte, ist im Hinblick auf die vorgelegte Vereinbarung bzw die jeweiligen Betragsfreigaben nicht nachvollziehbar. Angemerkt wird, dass im hier in Rede stehenden Zusammenhang das Vorliegen von zivilrechtlichem Eigentum nicht erforderlich ist. Im Übrigen ist nicht einsichtig, welchen Zweck die vorübergehende Zurverfügungstellung der Geldmittel bzw die diesbezüglich zwischen dem Bw und Frau Va getroffene Vereinbarung und die damit zusammenhängenden „Depotfreigaben“ gehabt haben sollten, ging es dem Bw doch darum, sich in die Lage zu versetzen, Werbungskosten trotz in den Jahren 2002 bis 2004 fehlender Einnahmen geltend machen zu können. Der Bw kann aber aus der von ihm gewählten Art der Abwicklung der Studienfinanzierung nach dem oben Gesagten nicht mit Recht die von ihm beantragten Rechtsfolgen für den Werbungskostenabzug herbeiführen (vgl. in diesem

Zusammenhang die Ausführungen im Vorlageantrag: „Ich hätte jedenfalls in diesen Jahren bei Zutreffen der Voraussetzungen die relevanten Verfahrensschritte setzen müssen. In meinem konkreten Fall hatte ich in diesem Zeitraum jedoch weder ein steuerrechtlich relevantes Einkommen, noch Ausgaben aus meiner bzw der mir zuzurechnenden Vermögensphäre iZm meinem Studium“).

Im Zusammenhang mit dem Vorbringen des Bw, die Konten des Bw seien als Depotkonten gehandhabt worden, ist im Übrigen anzuführen, dass Zahlungen von einem Depotkonto einen Zahlungsabfluss bewirken und nur Zahlungen auf ein Depot so lange nicht als abgeflossen gelten, als der Depotinhaber weiterhin über die auf dem Depot liegenden Beträge verfügen kann. Mit Freigabe der Beträge zur Verfügung des Bw im Innenverhältnis und mit durch den Bw veranlassten Überweisungen (Barzahlungen) der Werbungskosten vom als Depot bezeichneten Konto auf ein Fremdkonto (als Zahlungsempfänger etwa die UW) wäre der Zahlungsabfluss also auch von einem (allenfalls Frau Va zuzurechnenden) Depotkonto mit den oben dargestellten Folgen für den Werbungskostenabzug bewirkt gewesen. Hinsichtlich der vom Bw diesbezüglich vorgebrachten Einwendungen, dass die Depotbeschickungen bei Frau Va detailliert erbeten, respektive die Depotabrufungen von ihr freigegeben werden mussten und die Verwendung der Beträge im Nachhinein zu belegen gewesen sei sowie hinsichtlich des Umstandes, dass der Bw einen Nachweis über eine Frau Va zustehende alleinige Kontozugriffsberechtigung bzw Verfügungsberechtigung über die „Depotzinsen“ (betreffend die auf den Bw lautenden Konten) auch nach wiederholter Aufforderung nicht vorgelegt hat, wird ebenfalls auf die oben gemachten Ausführungen hinsichtlich der Verschaffung der Verfügungsmacht über die dem Bw zur Verfügung gestellten Beträge verwiesen (vgl. oben). Die vom Bw als Depotabrufungen bezeichneten handschriftlichen Aufzeichnungen dienten den Vertragsparteien offenbar als entsprechende Nachweise über die dem Bw zur Verfügung gestellten Beträge (vgl. lt. Aufstellung „Depotnachweis“).

Zusammenfassend wird ausgeführt, dass die Leistung der Studienkosten in den Jahren 2002 bis 2005 durch den Bw erfolgte. Die vom Bw zum Werbungskostenabzug beantragten Rückzahlungsraten konnten aus den oben angeführten Gründen nicht berücksichtigt werden. Die im Streitjahr 2005 getätigten Studienkosten (lt Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung/Beilage bzw Berufung, ua Studiengebühren, Jahreskarte für die Universitätsbibliothek etc) waren vorliegend zu berücksichtigen.

Über die vom Bw behauptete Verfassungswidrigkeit, die darin liege, dass der Bw gegenüber Dienstnehmern, die die Ausbildungskosten von ihrem Dienstgeber bezahlt bekommen bzw diese rückerstattet, ungleich behandelt würde, ist der UFS nicht befugt zu entscheiden. Eine Entscheidung über diese Frage bleibt dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Den Einwendungen des Bw, wonach die „ehemals verfassungswidrige Bestimmung hinsichtlich der Nichtanerkennung eines ordentlichen Universitätsstudiums mit dem ha angeführten Erkenntnis des VfGH vom 15. Juni 2004 (wie zu erwarten war) aufgehoben worden“ bzw die angefochtene Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG idF BGBl. I 106/1999 von Anfang an mit Verfassungswidrigkeit behaftet“ gewesen sei, wobei „für alle relevanten Fälle, in denen noch keine rechtskräftige Veranlagung durchgeführt wurde, die Möglichkeit auch für Jahre vor dem Erkenntnis bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen insofern ihre diesbezüglichen Rechtsansprüche durchzusetzen“ gegeben wäre, ist entgegen zu halten, dass sich die Wirkungen einer Gesetzesaufhebung auf den Anlassfall beschränken. Als Anlassfall gilt nach der Bestimmung des Art 140 B-VG jener Fall bzw jene Fälle, die bis zum Beginn der mündlichen Beratung durch das Höchstgericht bei diesem anhängig geworden ist bzw sind.

Bemerkt wird überdies mit dem ausdrücklichem Hinweis, dass die hier folgenden Ausführungen keine Bindungswirkung für hier nicht strittige Vorjahre entfalten können, entgegen gehalten:

Nach § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 idF. BGBl. I 106/1999 ab dem Jahr 2000 Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit Betriebsausgaben. Nach dem letzten Satz dieser Bestimmung stellen aber Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Betriebsausgaben dar.

§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG idF BGBl. I 155/2002 bestimmt, dass ab dem Jahr 2003 Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen, Betriebsausgaben sind. Nach dem letzten Satz auch dieser Bestimmung stellen aber Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, wiederum keine Betriebsausgaben dar. Für den Bereich der Werbungskosten hat § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eine analoge Regelung getroffen.

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 BGBl. 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 BGBl. 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 getreten ist. Nach Art. 140 Abs. 7 B-VG war das Gesetz jedoch auf (mit Ausnahme des Anlassfalles) alle vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände weiterhin anzuwenden, weil ein Ausspruch betreffend eine rückwirkende Nichtanwendbarkeit der verfassungswidrigen Wortfolge des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBI. I 106/1999 im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes nicht erfolgt ist. Die oben angeführte mit Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBI. I 2004/180 neu gefasste Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG gilt ab der Veranlagung 2003.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

<u>Abgabenberechnung (in Euro):</u>	
Das Einkommen im Jahr 2005 beträgt	18.221,84
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (245)	20.753,51
Webungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	<u>- 2.143,03</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	18.610,48
Sonderausgaben	-302,60
Kirchenbeitrag	<u>- 86,04</u>
Einkommen	18.221,84
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EstG 1988 beträgt (18.221,84 -10.000,00X5.750,00/15.000,00)	3.151,71
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	<u>- 54,00</u>
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.806,71
Steuer sonstige Bezüge	<u>143,70</u>
Einkommensteuer	2.950,41

Anrechenbare Lohnsteuer	<u>- 5.008,13</u>
Festgesetzte Einkommensteuer lt. Berufungsentscheidung	<u>- 2.057,72</u>
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (lt BVE)	- 2.025,14
Abgabengutschrift	32,58

Wien, am 28. August 2007