

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 9. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 12. Mai 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 Ausbildungskosten und damit zusammenhängende Reisekosten für ein Universitätsstudium als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bei dem Studium handle es sich um ein Rechtsstudium an der Universität Linz, welches speziell für Berufstätige entwickelt worden sei. Dieses Studium werde teilweise über das Internet, teilweise als Präsenzstudium bzw. teilweise mittels DVD durchgeführt.

In der Berufung gegen den dieses Begehr, mit der Begründung, Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium würden keine abzugsfähigen Ausbildungskosten darstellen, abweisenden Bescheid, verwies der Berufungswerber unter anderem darauf, dass der generelle Ausschluss von Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium und zwar nur ein Universitäts- und nicht etwa auch ein Fachhochschulstudium- in der Literatur auf verfassungsrechtliche Bedenken stoßen würde. Mit BGBl. I Nr. 155/2002 seien nun auch ausdrücklich Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen würden, in § 4 Abs. 4 Z 7 EStG und § 16 Abs. 1 Z 10 EStG aufgenommen und ausdrücklich zum Abzug zugelassen worden. Vor diesem Hintergrund scheine der Ausschluss der Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium noch

problematischer. Hätte der Ausschluss der Aufwendungen für ein Erststudium bisher vielleicht noch im Sinne der Rechtsprechung des VwGH damit begründet werden können, dass das durch ein Hochschulstudium vermittelte Wissen eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Beruf darstellen würde und nicht nur der spezifischen fachlichen Weiterbildung eines vom Studierenden bereits ausgeübten Berufes dienen, so sei diese Argument angesichts der geänderten Rechtslage nicht mehr überzeugend, denn der Begriff Umschulung setze doch gerade die Tätigkeit in einem neuen – von der bisherigen Betätigung verschiedenen – Berufsfeld voraus. Weiters verwies der Berufungswerber darauf, dass der Gesetzgeber zwar vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich regeln dürfe, doch müsse dies durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein. Eine solche Rechtfertigung sei für den Ausschluss von betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen für ein Universitätsstudium jedoch nicht ersichtlich.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt zusammengefasst darauf, dass die in der Berufung angesprochenen Gesetzesänderungen Veranlagungen für Zeiträume ab 2003 betreffen würden und aus diesem Grunde die Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt hätten werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. 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.

Nach diesem eindeutigen und klaren Gesetzeswortlaut ist das Schicksal der Berufung bereits eindeutig entschieden. Das vom Berufungswerber besuchte Studium der Rechtswissenschaften an der Universität in Linz zählt unbestritten zu den ordentlichen Universitätsstudien gemäß § 4 Z 2 Universitäts-Studiengesetz und fällt damit unter die im Gesetz ausdrücklich genannten Ausbildungsmaßnahmen, deren Aufwendungen keine Werbungskosten darstellen.

Hinsichtlich der in der Berufung vom Berufungswerber eingewendeten Verfassungswidrigkeit im Hinblick auf die Studenten der Fachhochschulen wird darauf hingewiesen, 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. Das bedeutet aber nicht, dass die nunmehr aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden wäre.

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.

Graz, am 9. Februar 2006