

# JAP

[Juristische Ausbildung & Praxisvorbereitung]

must know **E-Government**

**Die Ausgleichszulage**

**Societas Europaea**

**Steuerliche Abzugsfähigkeit  
von Studienkosten**

**Haftung für den „Genmais“,  
Teil 1**

Judikatur **Höchstrichterliche Entscheidungen aus  
den zentralen Prüfungsfächern**

Musterfall **Musterfälle aus Strafrecht,  
Verwaltungsrecht und Bürgerlichem Recht**

**Redaktionsleitung**  
Alexander Reidinger

**Redaktion**

Ulrike Frauenberger-Pfeiler  
Thomas Klicka  
Georg Kofler  
Roman Alexander Rauter  
Susanne Reindl  
Gert-Peter Reissner  
Eva Schulev-Steindl

**Korrespondenten**

Martin Binder  
Friedrich Harrer  
Ferdinand Kerschner  
Willibald Posch

**2004/2005**

**02**  
**MANZ** 

ISSN 1022-9426

# Steuerliche Abzugsfähigkeit von Studienkosten

JAP 2004/2005/27

§ 16 Abs 1 Z 10  
EStG

Studienaufwendungen, Studienbeitrag, Abzugsfähigkeit, Werbungskosten

Bei Werkstudenten stellt sich oftmals die Frage, ob die durch das Studium veranlassten Aufwendungen als Werbungskosten von den Einnahmen aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit abgezogen werden können und damit das steuerpflichtige Einkommen mindern. Dieser Beitrag soll ein wenig Licht auf diese mittlerweile komplexe Frage werfen. Vorab aber schon das Ergebnis: Rückwirkend ab 2003 geht das!

Von Georg Kofler

## Inhaltsübersicht:

- A. Eine kurzer Weg durch den Dschungel der Rechtsentwicklung
- B. Sind Studienaufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig?
  - 1. Der VwGH sagte nein, ...
  - 2. ... der Gesetzgeber im StRefG 2000 auch, ...
  - 3. ... der BFH schwankt zu Gunsten der Steuerpflichtigen, der deutsche Gesetzgeber „klärt“, ...
  - 4. ... der VfGH sieht dies anders, ...
  - 5. ... der Gesetzgeber lässt sich im BBG 2003 zumindest für die Studienbeiträge überzeugen, ...
  - 6. ... und im AbgÄG 2004 schließlich zur Gänze!
- C. Der VfGH hat gesprochen! Aber was passiert nun mit Studienkosten in den Jahren 2000 bis 2003?
- D. Ein letzter Hinweis: Berücksichtigung der Belastung durch auswärts studierende Kinder bei den Eltern
- E. Abzugsfähigkeit von Studienkosten: Ein weiter Schritt zum Ziel der „wissensbasierten Gesellschaft“

## A. Eine kurzer Weg durch den Dschungel der Rechtsentwicklung

Die Abschaffung des gebührenfreien Hochschulzugangs durch die Novellierung des Hochschul-TaxenG 1972<sup>1)</sup> und **Einführung eines Studienbeitrages** iHv € 363,36<sup>2)</sup> je Semester hat nicht nur zu politischen Diskussionen geführt, sondern auch das Augenmerk der Steuerfachwelt wieder auf die **Abzugsfähigkeit von Studienkosten und insb der Studienbeiträge** gelenkt.<sup>3)</sup> Gerade in diesem Bereich haben sich die Ereignisse in den vergangenen 4 Jahren aber nahezu überschlagen: Während **bis zum Jahr 2000 die langjährige Rechtsprechung** die Abzugsfähigkeit von Studienaufwendungen als Werbungskosten<sup>4)</sup> wegen des **Ausbildungscharakters eines Studiums** grundsätzlich verneinte, ließ der Gesetzgeber zwar im Rahmen des **StRefG 2000**<sup>5)</sup> Ausbildungskosten **ab dem Jahr 2000** zum Abzug zu (§ 16 Abs 1 Z 10 EStG), nahm von dieser Abzugsmöglichkeit aber **Kosten eines ordentlichen Universitätsstudiums** aus und hielt diese Einschränkung auch im Rahmen der Neufassung dieser Bestimmung durch die **EStG-Novelle 2002**<sup>6)</sup> aufrecht. Erst durch das **BBG 2003**<sup>7)</sup> wurde **ab 2004 die Abzugsfähigkeit (nur) der Studienbeiträge zugelassen**. Allerdings hat der **VfGH** mittlerweile den

Ausschluss von der Abzugsfähigkeit sowohl durch das StRefG 2000 als auch durch die EStG-Novelle 2002 als **verfassungswidrig aufgehoben**.<sup>8)</sup> Nicht zuletzt aufgrund dieser Turbulenzen hat sich nunmehr der Gesetzgeber im Rahmen des **AbgÄG 2004**<sup>9)</sup> dazu entschlossen, den ausdrücklichen Ausschluss von Universitäten entfallen zu lassen und diesbezügliche Aufwendungen unter gewissen Voraussetzungen generell zum Abzug zuzulassen. Die neue Rechtslage ist rückwirkend ab dem Jahr 2003 anzuwenden (§ 124b Z 107 EStG nF) und ersetzt damit die problematische Rechtslage, die bisher für die Jahre 2003 (EStG-Novelle 2002) und 2004 (BBG 2003) in Geltung stand.

## B. Sind Studienaufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig?

### 1. Der VwGH sagte nein, ...

Bis zum Jahr 2000 wurde bei Bildungsmaßnahmen traditionell zwischen **Aus- und Fortbildungskosten** unterschieden: Während Ausbildungskosten grundsätzlich zu den **nichtabzugsfähigen Aufwendungen der priva-**

1) BGBI 1972/76 idF BGBI I 2001/13.

2) § 2 der Studienbeitragsverordnung (StuBeiVO), BGBI II 2001/205.

3) *Hafner*, Steuerabzugsfähigkeit von Studienkosten, RdW 1999, 232; *Grünerger*, Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen nach dem Steuerreformgesetz 2000 und der neu geschaffene Bildungsfreibetrag, AnwBl 2000, 186; *Temm*, Sind Studiengebühren für ein Universitätsstudium Betriebsausgaben bzw Werbungskosten? SWK 2000, S 691; *Perni*, Studiengebühren steuerlich absetzbar? SWK 2001, T 151; *G. Kofler*, Zur Abzugsfähigkeit von Promotionskosten, SWK 2002, S 410; *H.-J. Aigner/Reinisch*, Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten in Deutschland und Österreich, SWK 2003, S 314; *Fritz-Schmied/Payerer*, Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein (ordentliches) Universitätsstudium, SWK 2003, S 455.

4) Von „Werbungskosten“ spricht man im Steuerrecht, wenn Aufwendungen durch eine sog außerbetriebliche Tätigkeit veranlasst sind. Unter die außerbetrieblichen Tätigkeiten fällt insb die nichtselbständige Tätigkeit als Arbeitnehmer. Bei den betrieblichen Tätigkeiten, also etwa der Tätigkeit eines Gewerbetreibenden oder eines Selbständigen, spricht man hingegen von „Betriebsausgaben“. Inhaltlich besteht Übereinstimmung dieser Begriffe und auch bei den Studienkosten finden sich identische Regelungen (§ 4 Abs 4 Z 7 EStG für den Bereich der Betriebsausgaben und § 16 Abs 1 Z 10 EStG für den Bereich der Werbungskosten).

5) Steuerreformgesetz 2000, BGBI I 1999/106.

6) BGBI I 2002/155.

7) BudgetbegleitG 2003, BGBI I 2003/71.

8) VfGH 14. 6. 2004, G 8-10/04-7 (zum StRefG 2000); VfGH 28. 9. 2004, G 89/04-6 (zu BGBI I 2002/155).

9) AbgabenänderungsG 2004 (liegt zum Zeitpunkt der Manuskripterstellung als Regierungsvorlage vor).

ten Lebensführung gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG zählen, rechneten Fortbildungskosten bei beruflicher Veranlassung zu den Werbungskosten gem § 16 Abs 1 EStG.<sup>10)</sup> Über den grundsätzlichen Inhalt dieser Begriffe herrschte Einigkeit: Ausbildungskosten wurden als Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen bzw. als **Aufwendungen zur Erlernung eines Berufes** definiert, Fortbildungskosten als Aufwendungen, die geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden bzw. die der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienen und dadurch auch zu einer besseren und qualifizierteren Stellung führen können.<sup>11)</sup>

Die Kosten eines Hochschul- bzw. Fachhochschulstudiums wurden dabei von der Rechtsprechung grundsätzlich als **nicht abzugsfähige Ausbildungskosten** qualifiziert, da das hierbei vermittelte Wissen eine **umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe** sei und nicht nur der spezifischen fachlichen Weiterbildung eines vom Studierenden bereits ausgeübten Berufes diene.<sup>12)</sup> Diese Rechtsansicht wurde auch vom VfGH bestätigt.<sup>13)</sup> Somit war es für das Vorliegen von Fortbildungsaufwendungen nicht ausreichend, dass der erfolgreiche Abschluss des Studiums für die **Berufschancen und das berufliche Fortkommen des berufstätigen Steuerpflichtigen** vorteilhaft ist, „weil jede gezielte Ausbildung geeignet ist, die Chancen im (künftigen) Berufsleben zu verbessern, ohne deswegen die Eigenschaft einer Ausbildung zu verlieren“.<sup>14)</sup> Diese Grundsätze wandte die Rechtsprechung auch auf **Doktoratsstudien** an, und zwar selbst dann, wenn das Doktorat für einen bestimmten Beruf unabdingbar war.<sup>15)</sup> Eine Ausnahme bei Universitätsstudien galt allerdings für den Fall, dass der Steuerpflichtige bereits ein Studium abgeschlossen hatte und einen entsprechenden Beruf ausübte: Sofern die **beiden Wissensgebiete qualifiziert verflochten** waren, wie zB bei einem an das Studium der Rechtswissenschaften anschließenden Studium der Betriebswirtschaftslehre,<sup>16)</sup> wurden die Studienkosten als Werbungskosten anerkannt.

## 2. ... der Gesetzgeber im StRefG 2000 auch, ...

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen **so- wohl für Aus-, als auch für Fortbildungsmaßnahmen** wurde durch das StRefG 2000 mit § 16 Abs 1 Z 10 EStG erstmals explizit geregelt. Danach waren Werbungskosten auch „**Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit**“. Von dieser Abzugsfähigkeit wurden allerdings **Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Universitätsstudium ausgenommen**: Aufwendungen, „**die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen**“, waren nicht abzugsfähig.

Die Gesetzesmaterialien zum StRefG 2000<sup>17)</sup> führten zu dieser Einschränkung erklärend aus, dass aufgrund der Neuregelung Aufwendungen „**im Zusammenhang**

*mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen (Diplom- und Doktoratsstudium)*“ nicht abzugsfähig sind, „*und zwar auch dann nicht, wenn es sich um ein mit dem Erststudium qualifiziert verflochtes Zweitstudium handelt*“.<sup>18)</sup> Hingegen sind „*Aufwendungen für Fachhochschulstudien sowie für Universitätslehrgänge (einschließlich postgradualer Lehrgänge) [...] abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der ausgeübten bzw einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stehen*“.<sup>19)</sup> Im Ergebnis waren somit zB Studienbeiträge für das Universitätsstudium steuerlich keinesfalls abzugsfähig, wohingegen Studienbeiträge für eine Fachhochschule bei beruflichem Zusammenhang steuerliche Berücksichtigung fanden.<sup>20)</sup>

Mit der **Neufassung des § 16 Abs 1 Z 10 EStG** im Rahmen der **Novelle 2002**<sup>21)</sup> wurde das Konzept der Öffnung der abzugsfähigen Aus- bzw. Fortbildungskosten durch Erfassung **umfassender Umschulungsmaßnahmen** ausgeweitet, ohne den durch das StRefG 2000 eingeschlagenen Weg im Bezug auf ordentliche Universitätsstudien zu verlassen.

10) Siehe etwa VwGH 22. 11. 1995, 95/15/0161, ÖStZB 1996, 369; VwGH 23. 5. 1996, 95/15/0038, ÖStZB 1997, 86; siehe auch VfGH 3. 3. 1994, B 1106/92, ÖStZB 1995, 8.

11) ZB VwGH 30. 1. 1990, 89/14/0227, ÖStZB 1990, 307; VwGH 22. 11. 1995, 95/15/0161, ÖStZB 1996, 369. Unschädlich war hingegen, wenn der Steuerpflichtige das Ziel verfolgte, den Arbeitgeber zu wechseln, soweit es sich nicht um die Ausbildung zu einem anderen Beruf handelte; siehe dazu VwGH 6. 4. 1988, 87/13/0127, ÖStZB 1988, 404; VwGH 17. 12. 1998, 97/15/0091, ÖStZB 1999, 436.

12) Siehe zB VwGH 3. 6. 1987, 86/13/0184, ÖStZB 1988, 39 (Studium der Mathematik und Informatik durch einen Sparkassenangestellten); VwGH 22. 9. 1987, 87/14/0078, ÖStZB 1988, 109 (Studium der Betriebswirtschaftslehre durch einen Gemeindeprüfer); VwGH 6. 11. 1990, 90/14/0219, ÖStZB 1991, 378 (Studium einer Fachrichtung der Bodenkultur durch einen B-Beamten eines Straßenbauamtes); VwGH 5. 5. 1992, 92/14/0013, ÖStZB 1992, 816 (Studium der angewandten Betriebswirtschaftslehre durch den Leiter des Finanz- und Debitorbereichs eines Bauunternehmens); VwGH 28. 10. 1993, 90/14/0040, ÖStZB 1994, 406 (Studium der Rechtswissenschaften durch den Geschäftsleiter einer Bank); VwGH 23. 5. 1996, 95/15/0038, ÖStZB 1997, 86 (Studium der Betriebswirtschaftslehre durch einen Bankangestellten, dem für den Fall des erfolgreichen Abschlusses die Leitung der Stabsstelle Betriebswirtschafts- und EDV-Organisation in Aussicht gestellt worden war); zu Fachhochschulen siehe VwGH 23. 5. 1996, 94/15/0060, ÖStZB 1997, 108. Universitätslehrgänge konnten jedoch im Einzelfall abzugsfähige Fortbildungskosten begründen; siehe VwGH 21. 3. 1996, 93/15/0201, ÖStZB 1997, 9.

13) VfGH 3. 3. 1994, B 1106/92, ÖStZB 1995, 8.

14) VwGH 28. 10. 1993, 90/14/0040, ÖStZB 1994, 406; siehe auch VwGH 17. 9. 1991, 90/14/0244, ÖStZB 1992, 553 (zum AHS-Besuch im Rahmen des zweiten Bildungsweges durch einen Beamten, um in die Verwendungsgruppe B überstellt zu werden).

15) VwGH 30. 1. 1990, 89/14/0171, ÖStZB 1990, 286 (Doktoratsstudium einer Universitätsassistentin); VwGH 28. 10. 1993, 90/14/0040, ÖStZB 1994, 406 (Doktorat als Voraussetzung für die Verlängerung des Dienstvertrages).

16) VwGH 7. 4. 1981, 2763/80, ÖStZB 1982, 2 (Studium der Betriebswirtschaftslehre durch einen bei der Arbeiterkammer im Bereich Arbeitsrecht beschäftigten Juristen).

17) ErLRV 1766 BlgNR 20. GP.

18) Anders zuvor VwGH 7. 4. 1981, 2763/80, ÖStZB 1982, 2.

19) Anders zu Fachhochschulen die vorhergehende Judikatur (zB VwGH 23. 5. 1996, 94/15/0060, ÖStZB 1997, 108), während auch der VwGH bereits bisher von einer möglichen Steuerrelevanz von Universitätslehrgängen ausgegangen war (siehe etwa VwGH 21. 3. 1996, 93/15/0201, ÖStZB 1997, 9).

20) Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken siehe sogleich unten B.4.

21) BGBl I 2002/155.

### 3. ... der BFH schwankt zu Gunsten der Steuerpflichtigen, der deutsche Gesetzgeber „klärt“, ...

Trotz heftiger Kritik im deutschen Schrifttum versagte auch der **deutsche Bundesfinanzhof** (BFH) über Jahrzehnte hinweg den **Abzug von Studienaufwendungen als Werbungskosten**.<sup>22)</sup> Unter dem Druck der Kritik und vor dem Hintergrund der tiefgreifenden Veränderungen im Berufsleben, Bildungswesen und auf dem Arbeitsmarkt hat der BFH allerdings **Ende 2002** diese Rechtsprechung **ausdrücklich aufgegeben**:<sup>23)</sup> Seither können beruflich veranlasste Bildungsaufwendungen Werbungskosten sein.<sup>24)</sup> Liegt ein **erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang** vor, kommt es nicht darauf an, ob ein neuer, ein anderer oder ein erstmaliger Beruf ausgeübt werden soll. Vor diesem Hintergrund hat der BFH auch **Studienkosten** ausdrücklich **zum Abzug zugelassen**: „*Da das Studium auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet war, sind hiermit im Zusammenhang stehende Aufwendungen dem Grunde nach als vorab entstandene Werbungskosten [...] abziehbar.*“<sup>25)</sup> Eine ein Abzugsverbot begründende **private Mitveranlassung** ist dabei insb nicht unter dem Gesichtspunkt anzunehmen, dass ein erfolgreicher Studienabschluss eine **höherrangige berufliche, gesellschaftliche oder wirtschaftliche Stellung** eröffnet.<sup>26)</sup>

Der **deutsche Gesetzgeber** hat allerdings Mitte 2004<sup>27)</sup> einen Schritt zurück getan: Zwar wurde der Sonderausgabenabzug für Berufsausbildungskosten rückwirkend zum 1. 1. 2004 auf 4.000 Euro erhöht (§ 10 Abs 1 Nr 7 dESTG). Gleichzeitig wurde aber die positive Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den Fortbildungskosten konterkariert: Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium **sollen nicht als Werbungskosten abziehbar sein**, wenn sie nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses anfallen (§ 12 Nr 5 dESTG).<sup>28)</sup>

### 4. ... der VfGH sieht dies anders, ...

Zurück zur österreichischen Situation: Erwartungsgemäß ist der Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Universitätsstudienkosten bei gleichzeitiger Anerkennung vergleichbarer Bildungskosten, etwa bei Fachhochschulen oder anderen postgradualen Ausbildungen (MBA, LL.M., etc) im Rahmen des **StRefG 2000** in der Literatur auf **verfassungsrechtliche Bedenken** gestoßen.<sup>29)</sup> Der VfGH ist in seinem Erkenntnis vom 16. 6. 2004<sup>30)</sup> diesen Bedenken gefolgt und hat die entsprechende Wortfolge in § 16 Abs 1 Z 10 EStG – „*oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium*“ – **als verfassungswidrig** aufgehoben. Mittlerweile liegt auch das Erkenntnis zur Verfassungskonformität des gleichlautenden Ausschlusses in § 16 Abs 1 Z 10 EStG idF der **EStG-Novelle 2002**<sup>31)</sup> vor. Auch hier hat der VfGH diese Wortfolge als **verfassungswidrig** aufgehoben.<sup>32)</sup>

### 5. ... der Gesetzgeber lässt sich im BBG 2003 zumindest für die Studienbeiträge überzeugen, ...

Mit dem BBG 2003<sup>33)</sup> wurde in § 16 Abs 1 Z 10 EStG eine Ausnahme vom Abzugsverbot implementiert: **Ab 2004** sind unter gewissen Voraussetzungen (zumindest) **Studienbeiträge für ein ordentliches Universitätsstudium** als Werbungskosten abzugsfähig.

### 6. ... und im AbgÄG 2004 schließlich zur Gänze!

Die EStG-Novelle 2002 und die Änderung im BBG 2003 wurden aber bereits durch das **AbgÄG 2004**<sup>34)</sup> zur Fußnote in der Rechtsgeschichte degradiert: Rückwirkend für Zeiträume ab einschließlich 2003 wurde nämlich § 16 Abs 1 Z 10 EStG so geändert, dass nunmehr „**Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in 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**“ abzugsfähig sind. Gegenüber der bisherigen Rechtslage einschränkender gefasst sind somit die Voraussetzungen, unter denen umfassende Umschulungsmaßnahmen absetzbar sind, nämlich nur dann, wenn sie „*auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen*“. Die Gesetzesmaterialien greifen diesbezüglich auf den Begriff der **vorweggenommenen Werbungskosten** zurück. Darunter versteht man Aufwendungen zur Erzielung künftiger Einnahmen, die dann abzugsfähig sind, wenn sie ihrem Wesen nach Werbungskosten darstellen und ein **ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Einnahmen** besteht,<sup>35)</sup> wobei eine bloße Absichtserklärung

22) Dazu mit zahlreichen Nachweisen etwa Stöcker, Dammbruch bei der steuerlichen Absetzbarkeit von Aus- und Fortbildungskosten, NJW 2004, 249.

23) Dazu aus Stöcker, Dammbruch bei der steuerlichen Absetzbarkeit von Aus- und Fortbildungskosten, NJW 2004, 249.

24) BFH 4. 12. 2002, VI R 120/02, BFHE 201, 156, BStBI 2003 II 403 (zur Umschulung); BFH 17. 12. 2002, VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBI 2003 II 407 (zum berufsbegleitenden Erststudium); BFH 27. 5. 2003, VI R 33/01, BFHE 202, 314 (zur erstmaligen Berufsausbildung); BFH 22. 7. 2003, VI R 50/02, BFHE 202, 563 (zum Universitätsstudium im Anschluss an ein Fachhochschulstudium); BFH 4. 11. 2003, VI R 96/01 (zu Promotionskosten).

25) BFH 4. 11. 2003, VI R 96/01 (zu Promotionskosten); BFH 17. 12. 2002, VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBI 2003 II 407 (zum berufsbegleitenden Erststudium); dazu Krumm, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Studienkosten, JuS 2004, 740.

26) BFH 17. 12. 2002, VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBI 2003 II 407.

27) BStBI 2004 I 1753; dazu Drenseck, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen, DStR 2004, 1766.

28) Diese Ausnahme vom Abzugsverbot im Fall, dass das Promotionsvorhaben selbst unmittelbar Gegenstand eines Dienstverhältnisses ist, hatte zuvor auch ältere Rechtsprechung des BFH anerkannt; grundlegend BFH 7. 8. 1987, VI R 60/84, BFHE 150, 435, BStBI 1987 II 780.

29) Siehe zu den Bedenken G. Kofler, Zur Abzugsfähigkeit von Promotionskosten, SWK 2002, S 410 mwN.

30) VfGH 14. 6. 2004, G 8-10/04-7.

31) BGBI I 2002/155.

32) VfGH 28. 9. 2004, G 89/04-6; zu den Konsequenzen für die Jahre 2000 bis 2003 siehe sogleich unten C.

33) BudgetbegleitG 2003, BGBI I 2003/71.

34) AbgabenänderungsG 2004, BGBI I 2004/■■■.

35) Siehe zB VwGH 12. 4. 1983, 82/14/0150, ÖStZB 1984, 61; VwGH 16. 12. 1999, 97/15/0148, ÖStZB 2000/206; VwGH 27. 6. 2000, 95/14/0134, ÖStZB 2000/526; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 4 Rz 38.

rung zur künftigen Einnahmenerzielung nicht ausreicht.<sup>36)</sup> Der Begriff der „vorweggenommenen“ Werbungskosten ist allerdings insofern missverständlich – und wohl besser als „vorab veranlasste“ **Aufwendungen** zu bezeichnen –, als solche Aufwendungen grundsätzlich nur im Jahr des steuerlichen Abflusses (Zahlung) von steuerpflichtigen Einnahmen abgesetzt und nicht in die Zukunft „mitgenommen“ werden können.<sup>37)</sup>

Der neu gefasste § 16 Abs 1 Z 10 EStG setzt zudem begrifflich **eine bereits bestehende Berufstätigkeit voraus**.<sup>38)</sup> Daher wird die **Erstausbildung (zB ein Erststudium) ohne Berufstätigkeit** weiterhin nicht darunter zu subsumieren sein, wobei es idR ohnehin an ausgleichsfähigen Einnahmen fehlen wird. Die neue Gesetzesformulierung scheint es aber nicht auszuschließen, eine Absetzbarkeit einer erstmaligen Studienausbildung auch aus dem **Titel einer „umfassenden Umschulung“** anzunehmen, wenn zB ein Student als Taxifahrer arbeitet, um sich das Jusstudium zu finanzieren. Dies entspricht auch der bisherigen Verwaltungspraxis, wonach (für die Absetzbarkeit von Studienbeiträgen ab 2004) von einer umfassenden Umschulungsmaßnahme auch dann auszugehen sei, „wenn ein Student zur Finanzierung seines Studiums Einkünfte aus Hilfätigkeiten oder aus fallweisen Beschäftigungen erzielt“.<sup>39)</sup>

Ab 2004 abzugsfähige Aus- und Fortbildungskosten im Zusammenhang mit einem Universitätsstudium können zB folgende Aufwendungen sein:<sup>40)</sup>

- Studienbeiträge;
- ÖH-Beiträge;
- Aufwendungen für Skripten, Fachbücher und Fachzeitschriften etc (sofern nicht ohnehin beim ausgeübten Beruf unter dem Titel Fachliteratur absetzbar);
- Kopierkosten, Aufwendungen für Schreibmaterialien, etc;
- Aufwendungen für notwendige Arbeitsmittel (PC, Drucker, Scanner, Software);
- Fahrtkosten zu und von der Universität;<sup>41)</sup>
- UU Kosten der doppelten Haushaltsführung;
- Aufwendungen für ein Studierzimmer (etwa wenn sich dieses auf Grund einer vollen Berufstätigkeit als notwendig erweist).

### C. Der VfGH hat gesprochen! Aber was passiert nun mit Studienkosten in den Jahren 2000 bis 2003?

Im **Erkenntnis vom 16. 6. 2004**<sup>42)</sup> hat der VfGH den pauschalen Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Studienkosten in § 16 Abs 1 Z 10 EStG idF StRefG 2000 **als verfassungswidrig aufgehoben**. Diese Vorschrift stand für den **Zeitraum von 2000 bis 2002** in Geltung. Gem **Art 140 Abs 7 B-VG** wirkt die Aufhebung eines Gesetzes aber **grundsätzlich nur auf den Anlassfall zurück**. Es ist daher nur hinsichtlich der Anlassfälle<sup>43)</sup> so vorzugehen, als ob die als verfassungswidrig erkannte Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Tatbestandes **nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte**. Für alle anderen Fälle ist aber kraft der ausdrücklichen Anordnung in Art 140

Abs 7 B-VG die vom VfGH aufgehobene (verfassungswidrige) Gesetzesbestimmung von Gerichten (auch vom VfGH)<sup>44)</sup> und Verwaltungsbehörden – mit Ausnahme der Anlassfälle – auf alle jene Sachverhalte anzuwenden, die **vor dem Wirksamkeitsbeginn der Aufhebung** liegen.<sup>45)</sup> Da der VfGH keine Rückwirkung dieser Aufhebung angeordnet hat, besteht für die Jahre 2000 bis 2002 also **keine Möglichkeit mehr, die Verfassungswidrigkeit des § 16 Abs 1 Z 10 EStG geltend zu machen**. Dies bedeutet, dass alle für 2000 bis 2002 bei den UFS diesbezüglich anhängigen Berufungen **abgewiesen werden müssen**, da die Aufhebung der Bestimmung nur **Wirkung für die Anlassfälle** entfaltet und auch eine nachfolgende Beschwerde an den VfGH von diesem abgewiesen bzw sogar abgelehnt würde, zumal eine vom VfGH aufgehobene Gesetzesbestimmung **nicht neuerlich Gegenstand einer Gesetzesprüfung sein kann**.<sup>46)</sup>

Dieselbe Rechtslage besteht grundsätzlich für die mit Erkenntnis vom 28. 9. 2004<sup>47)</sup> aufgehobene Bestimmung in § 16 Abs 1 Z 10 idF der EStG-Novelle 2002, die für das Jahr 2003 in Geltung stand.

Allerdings hat der Gesetzgeber die durch das AbgÄG 2004 geschaffene neue Rechtslage rückwirkend für Zeiträume ab einschließlich 2003 in Kraft gesetzt. Anhängige Berufungen und Antragsveranlagungen, die das Jahr 2003 betreffen, können somit auf Basis der neuen Rechtslage auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden werden.

### D. Ein letzter Hinweis: Berücksichtigung der Belastung durch auswärts studierende Kinder bei den Eltern

Auch an einer anderen Stelle findet sich im Steuerrecht eine **Berücksichtigung von Studienkosten**. Nach § 34 Abs 8 EStG können Aufwendungen für eine **Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes** dann als sog „**außergewöhnliche Belastung**“ in Form eines monatlichen **Pauschbetrages von € 110** geltend gemacht werden, wenn im Einzugsbereich des Wohnor-

36) Rz 230 LStR 2002 mwN.

37) Siehe zB Rz 233 LStR 2002.

38) Atzmüller/Herzog/Mayr, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004/581, 622.

39) Rz 360 a LStR 2002.

40) Sofern nicht ohnehin eine Steuererklärungspflicht besteht (zB bei zwei Dienstverhältnissen; § 41 Abs 1 EStG), können die Studienkosten auch im Rahmen der freiwilligen Arbeitnehmerveranlagung mit dem Formular „L1“ (abrufbar unter <http://www.bmfsf.gv.at/service/formulare/>) geltend gemacht werden (§ 41 Abs 2 EStG). Dieser Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums (Kalenderjahr) gestellt werden (§ 41 Abs 2 EStG).

41) Allerdings gedeckelt mit dem „amtlichen Kilometergeld“ von € 0,356 pro Pkw-km; siehe den entsprechenden Verweis in § 16 Abs 1 Z 10 EStG.

42) VfGH 14. 6. 2004, G 8-10/04-7.

43) Als Anlassfälle sind dabei nicht nur jene zu verstehen, anlässlich der das Gesetzesprüfungsverfahren tatsächlich eingeleitet worden ist, sondern auch all jene Beschwerdefälle, die zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung im Gesetzesprüfungsverfahren (sog „G“-Verfahren) oder – bei Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung – zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung beim VfGH bereits anhängig waren (siehe zB VfSlg 10.616/1985; VfSlg 11.711/1988; VfSlg 11.874/1988).

44) ZB VfSlg 9321/1982.

45) Siehe etwa VfSlg 6442/1971; VfSlg 9321/1982; VfSlg 11.874/1988.

46) VfSlg 8277/1978; VfSlg 9321/1982; VfSlg 11.874/1988.

47) VfGH 28. 9. 2004, G 89/04-6.

tes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.<sup>48)</sup> Zusätzlich wird die Absicht eines ernsthaften und zielstrebigen Bemühens zur Erreichung des Ausbildungsziel gefordert,<sup>49)</sup> wobei aber nach der Verwaltungspraxis gegen die Gewährung des Pauschbetrages keine Bedenken bestehen, sofern mit einem erfolgreichen Abschluss innerhalb der doppelten Mindeststudienzeit gerechnet werden kann.<sup>50)</sup>

### E. Abzugsfähigkeit von Studienkosten: Ein weiter Schritt zum Ziel der „wissensbasierten Gesellschaft“

Der **Europäische Rat von Lissabon** vom März 2000<sup>51)</sup> setzte der Europäischen Union das strategische Ziel, **zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt** zu werden – einem Wirtschaftsraum, der fähig ist, ein dauerhaftes Wirtschaftswachstum mit mehr und besseren Arbeitsplätzen und einem größeren sozialen Zusammenhalt

zu erzielen. Selbstredend ist die **bestmögliche Ausbildung** der Europäerinnen und Europäer eine wesentliche Voraussetzung für die Erreichung dieses Ziels. Umso erfreulicher ist es, wenn das Steuerrecht durch die Abzugsfähigkeit von Studienkosten ein wenig dazu beitragen kann!

48) Gem § 1 der VO des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl 1995/624 idGf, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Für innerhalb der 80 km-Grenze gelegene Ausbildungsstätten ist zu prüfen, ob die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gem § 26 Abs 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl 1993/305 (zB Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl 1993/605), zeitlich noch zumutbar ist, wobei aber der Nachweis zulässig ist, dass trotz Nennung in einer solchen Verordnung die Fahrzeit länger als eine Stunde beträgt (Rz 880 ff LStR 2002).

49) Vgl dazu VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0001, ÖStZB 2000/531.

50) Rz 873 LStR 2002.

51) Schlussfolgerungen des Vorsitzes, Europäischer Rat von Lissabon vom 23. und 24. März 2000, Pressemitteilung Nr 100/1/00 vom 24. 3. 2000, veröffentlicht auf der Website des Rates der Europäischen Union (<http://ue.eu.int>).

#### → Kontrollfrage

Eine 84-jährige Pensionistin beschließt, gemeinsam mit ihrem 19-jährigen Enkelsohn, der sich seinen Lebensunterhalt als Kellner in einem Studentenlokal finanziert, das Jusstudium zu bestreiten. Beide möchten die Studienkosten von ihren jeweiligen Einnahmen absetzen. Beurteilen Sie die Erfolgsaussichten!

#### → Lerntipp

Unerlässlich ist die Kenntnis und das Verständnis des Betriebsausgaben- bzw Werbungskostenbegriffes, insb die Abgrenzung zur steuerlich irrelevanten Privatsphäre nach § 20 EStG.

#### → Zum Autor

DDr. Georg Kofler LL.M. ist Universitätsassistent in der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre der Universität Linz.

