

## Zur Abzugsfähigkeit von Promotionskosten

Grundsätzliche Anmerkungen zur Erledigung des BMF vom 12. 2. 2002, SWK-Heft 10/2002, Seite S 310

[VON MMAG. GEORG KOFLER\\*](#)

Die Abschaffung des gebührenfreien Hochschulzugangs durch die Novellierung des Hochschul-Steuer- und Hochschul-TaxenG 1972<sup>1)</sup> und Einführung eines Studienbeitrages i. H. v. 363,36 € je Semester hat nicht nur zu politischen Diskussionen geführt, sondern auch in Verbindung mit der Neustrukturierung der Steuerwirksamkeit von Aus- und Fortbildungskosten durch das StRefG 2000 das Augenmerk der Wirtschaftspresse<sup>2)</sup> und der Steuerfachwelt<sup>3)</sup> auf die Abzugsfähigkeit von Studienkosten und insb. Studienbeiträgen gelenkt. In einer jüngsten Erledigung hat auch das BMF<sup>3a)</sup> zu dieser Frage Stellung genommen und für wissenschaftliche Mitarbeiter an Universitäten ausdrücklich den Werbungskostencharakter der Studienbeiträge verneint, da das Doktoratsstudium weder Voraussetzung für die Bestellung noch die Arbeit an der Dissertation ausschließlicher Inhalt des Dienstverhältnisses sei. Dieser Beitrag soll insbesondere die Promotionskosten im Lichte des bisherigen Meinungsstandes sowie der Neuregelung durch das StRefG 2000 behandeln und die Beiträge von *Temm*<sup>4)</sup> und *Pernt*<sup>5)</sup> um weitere Überlegungen ergänzen.

### 1. Meinungsstand bis zum StRefG 2000 - Überblick

#### 1.1. Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen als Werbungskosten i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG

Im Bereich der Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen wird von Lehre und Rspr. traditionell zwischen *Ausbildungs- und Fortbildungskosten* unterschieden; während Erstere bis zum StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG zählten<sup>6)</sup>, rechneten Letztere bei beruflicher Veranlassung zu den Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 EStG.<sup>7)</sup> Über den grundsätzlichen Inhalt dieser Begriffe herrscht weitgehende Übereinstimmung: Während Ausbildungskosten als Aufwendungen „zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen“, bzw. als „Aufwendungen zur Erlernung eines Berufes“ definiert werden, sind Fortbildungskosten - auch ohne konkret abschätzbaren Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte<sup>8)</sup> - 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>9)</sup> Nicht erforderlich für den Werbungskostencharakter von Fortbildungsaufwendungen ist hingegen, dass eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder der Arbeitgeber die Fortbildung forderte oder daran interessiert wäre.<sup>10)</sup> Die Frage, ob Ausbildungs- oder Fortbildungskosten vorliegen kann somit jeweils nur in Bezug auf einen bestimmten Steuerpflichtigen erfolgen, da Maßnahmen, die für einen den Beruf erst Anstrebenden Berufsausbildung sind, für einen bereits Berufstätigen Berufsbildung sein können.<sup>11)</sup> Entscheidend für die Abgrenzung zwischen Berufsausbildung und Berufsbildung ist die Beantwortung der Frage, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen oder der Verbesserung von Fähigkeiten und Kenntnissen in der Ausübung des bisherigen Berufes, sei es auch in einer qualifizierten Stellung.<sup>12)</sup> Für die Frage der Berufsidentität ist dabei im Einzelfall unter „Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und -gepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes

darstellt";<sup>13</sup>) als Werbungskosten wurden in der Rspr. aufgrund der so definierten Berufsidentität u. a. die Aufwendungen zur Ablegung der Meisterprüfung im selben Handwerk<sup>14</sup>, Aufwendungen eines Universitätsassistenten für die Habilitation<sup>15</sup> sowie Aufwendungen eines Rechtsanwaltsanwärters für die Vorbereitung und Ablegung der Rechtsanwaltsprüfung<sup>16</sup> anerkannt.

## 1.2. Aufwendungen für ein Diplom- oder Doktoratsstudium

Die Kosten eines Hochschulstudiums<sup>17</sup> und auch die eines Fachhochschulstudiums<sup>18</sup> sind nach der Rspr. grundsätzlich Ausbildungskosten, da das hiebei vermittelte Wissen „eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe“ ist und „nicht nur der spezifischen fachlichen Weiterbildung eines vom Studierenden bereits ausgeübten Berufes“ dient. Auch der VfGH hält die Auffassung, ein akademisches Vollstudium bereite regelmäßig auf einen neuen Beruf vor, nicht für unvertretbar.<sup>19</sup> Somit ist es für die Abzugsfähigkeit nicht ausreichend, dass der erfolgreiche Abschluss des Studiums für die Berufschancen und das berufliche Fortkommen des berufstätigen Steuerpflichtigen vorteilhaft sein kann, „weil jede gediegene Ausbildung geeignet ist, die Chancen im (künftigen) Berufsleben zu verbessern, ohne deswegen die Eigenschaft einer Ausbildung zu verlieren“.<sup>20</sup> Universitätslehrgänge können jedoch im Einzelfall abzugsfähige Fortbildungskosten begründen;<sup>21</sup> zwar dienen sie ebenso wie Universitätsstudien der Berufsausbildung, da das „hiebei vermittelte Wissen [...] eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe und nicht nur die spezifische fachliche Weiterbildung in einem vom Studierenden bereits ausgeübten Beruf“ ist, jedoch unterscheiden sich Universitätslehrgänge von den anderen Universitätsstudien insb. dadurch, „daß sie vorwiegend praktische Kenntnisse vermitteln sollen“. Entscheidend für die Wertung eines Universitätsstudiums bzw. Universitätslehrgangs als Maßnahme der beruflichen Fortbildung oder der Berufsausbildung ist nach der Rspr. des VfGH, ob ein derartiges Studium über die bloße Fortentwicklung der im bisherigen Beruf erworbenen Kenntnisse weit hinausgeht und durch den Abschluss des Studiums eine neue Grundlage für die sodann auf dem Studienabschluss beruhende Berufstätigkeit geschaffen wird. Die durch ein derartiges Studium erweiterten Lebenschancen dürfen also nicht außerhalb der Sphäre der Einkunftsquelle liegen, deren Erhaltung die berufliche Fortbildung dienen soll.<sup>22</sup>

Eine Ausnahme bei Universitätsstudien soll nur dann gelten, wenn der Steuerpflichtige ein Hochschulstudium abgeschlossen hat und einen diesem adäquaten Beruf ausübt; diesfalls können die Kosten eines Zweitstudiums Werbungskosten sein, wenn die beiden Wissensgebiete qualifiziert verflochten sind, wie z. B. bei dem an das Studium der Rechtswissenschaften anschließenden Studium der Betriebswirtschaftslehre.<sup>23</sup> Eine qualifizierte Verflechtung wird dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige einen Beruf ausübt, für den die durch ein Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse wesentliche Grundlagen sind und ein zweites Universitätsstudium nach seiner Art geeignet ist, den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissensstand auszubauen. Diesfalls ist das Zweitstudium nämlich nicht als Ausbildung für das Ergreifen eines Berufes zu betrachten, sondern stellt sich als eine den Beruf fördernde Ergänzung, Vermehrung und Vertiefung vorhandener Kenntnisse i. S. einer Berufsbildung dar. Unschädlich ist, dass dem Steuerpflichtigen dadurch weitere Chancen in anderen Bereichen eröffnet werden, da „auch jede andere Berufsbildung, die mit einem formellen Abschluß endet [...], wesensmäßig geeignet [ist], dem Betreffenden im Falle eines künftigen Stellenwechsels förderlich zu sein“.<sup>24</sup>

Ausbildungskosten und somit Teil der privaten Lebensgestaltung i. S. d. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG stellen nach der Rspr. aber auch die Aufwendungen für das nach Abschluss des Diplomstudiums fortgesetzte Doktoratsstudium dar. Doktoratsstudien dienen über das Diplomstudium hinaus der Weiterentwicklung der Befähigung zu selbständiger wissenschaftlicher Arbeit und eröffnen „ein breites Spektrum von Möglichkeiten wissenschaftlicher Entfaltung“.<sup>25</sup> Auf Grund dessen handle es sich bei einem Doktoratsstudium auch nicht um eine spezifische fachliche Weiterbildung;<sup>26</sup> die bloße Schaffung von Erwerbchancen führt auch hier nicht zu Werbungskosten.<sup>27</sup> Das Doktoratsstudium fällt nach der Rspr. selbst dann in den Bereich der privaten Lebensführung, wenn es für einen bestimmten Beruf unabdingbar ist.<sup>28</sup> In diesem Sinne verneinte der VfGH in sämtlichen bisher entschiedenen Fällen das Vorliegen von Werbungskosten: Im Erk. vom 30. 1. 1990, 89/14/0171<sup>29</sup>, wurde die Abzugsfähigkeit

der Kosten des Doktoratsstudiums einer Universitätsassistentin verneint, da die Doktoratsstudien „*nicht speziell auf die Laufbahn eines Universitätsassistenten abgestellt*“ seien und daran auch der Umstand nichts ändere, dass die Kosten des Doktoratsstudiums „*in einem besonderen Fall für einen bestimmten Beruf erforderlich sind, wie im Fall der Bf. für die Verlängerung des Universitätsassistentenverhältnisses*“. Auch im Erk. vom 27. 7. 1999, 94/14/0130<sup>30)</sup>, bestätigte der VwGH, dass die den Kosten der Lebensführung zuzurechnenden Aufwendungen für ein Doktoratsstudium nicht schon deswegen zu Werbungskosten werden, „*weil für die Verlängerung des Dienstvertrages als Universitätsassistent der Erwerb des Doktorats erforderlich ist*“. Anders werden jedoch Aufwendungen für andere postgraduale Studien, wie z. B. MBA, LL.M., MAS, beurteilt: Diese sind Fortbildungskosten, wenn „*damit die im Erststudium erworbenen Kenntnisse in praxisorientierter Weise ergänzt und vertieft werden und ein Wechsel in eine andere Berufsart nicht eröffnet wird*“.<sup>31)</sup>

## 1.2. Zwischenergebnis

Die bisherige Rspr. des VwGH zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 sieht das Doktoratsstudium in typisierender Weise stets als Teil der Ausbildung und somit der privaten Lebensführung i. S. d. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG an und anerkennt dementsprechend die entstandenen Kosten nicht als Werbungskosten i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG. Beizupflichten ist der Rspr. jedenfalls darin, dass die alleinige Schaffung von Erwerbchancen und damit eines etwaigen höheren, steuerpflichtigen Lebensinkommens das Vorliegen von Fortbildungskosten nicht zur Folge hat. Freilich lässt m. E. die Argumentation des VwGH insb. im Bereich der Promotion eines Assistenten und generell im Rahmen eines Dienstverhältnisses zahlreiche Fragen offen und gibt Anlass zu Kritik (unten 3.).

## 2. Die österreichische Rechtslage nach dem StRefG 2000

Der österreichische Gesetzgeber hat im Rahmen des StRefG 2000 die Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten in § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG explizit geregelt. Danach sind Werbungskosten auch „*Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit*“. Im Verhältnis zu § 16 Abs. 1 Satz 1 und § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG teilweise deklarativ, teilweise konstitutiv<sup>32)</sup>, normiert der letzte Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG sodann, dass jene Aufwendungen keine Werbungskosten darstellen, „*die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen*“. Durch diese am Grundtatbestand gemessene gesetzliche Einschränkung wird auch die aufgrund des Wortlautes des § 16 Abs. 1 letzter Satz EStG - „*Werbungskosten sind auch*“ - denkbare Interpretation unterbunden, jene Fortbildungsaufwendungen, die bereits bisher als Werbungskosten anerkannt waren, nicht der Neuregelung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG zu unterstellen. Gänzlich außerhalb steuerrechtlicher Relevanz stehen wie bisher jene Aufwendungen der privaten Lebensführung, die keine Ausbildungsaufwendungen i. S. d. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG darstellen; so sind nach Rz. 359 LStR 2002 Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen, nicht abzugsfähig. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten die berufliche Notwendigkeit erforderlich.<sup>33)</sup>

Die Neuregelung erweitert nun die bisherige h. A. zur Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen dahin gehend, dass nicht nur Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten - und nicht etwa erlernten<sup>34)</sup> - Beruf abzugsfähig sind, sondern auch solche, die mit einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf in Zusammenhang stehen; Umschulungskosten zwischen verwandten Berufen sind somit seit dem StRefG 2000 abzugsfähig,<sup>35)</sup> unschädlich ist auch ein Wechsel der Einkunftsart<sup>36)</sup>. Weiters fallen unter § 16 Abs. 1 Z 10 EStG nunmehr auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen. Diese Erweiterung - insb. im Hinblick auf den Einbezug der Ausbildungskosten - wird durch die Neuregelung vor allem für die ordentlichen Universitätsstudien jedoch nicht nur zurückgenommen, sondern der Werbungskostenabzug wird gänzlich unterbunden; als ordentliche Universitätsstudien i. S. d. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG gelten dabei Bakkalaureatsstudien, Magisterstudien, Diplomstudien und Doktoratsstudien (§ 4 Z 2 UniStG).<sup>37)</sup> Ohne näher auf die Ungleichbehandlung zwischen ordentlichen Universitätsstudien

und die - gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG steuerrelevanten - Fachhochschulausbildungen oder postgradualen Ausbildungen einzugehen, führen die Materialien<sup>38)</sup> aus, dass auf Grund der Neuregelung Aufwendungen nicht abzugsfähig sind, „die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen (Diplom- und Doktoratsstudium), und zwar auch dann nicht, wenn es sich um ein mit dem Erststudium qualifiziert verflochtenes Zweitstudium handelt“<sup>39)</sup> Hingegen seien „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>40)</sup> Im Ergebnis sind somit gem. § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG beispielsweise Studienbeiträge für das Universitätsstudium steuerlich keinesfalls abzugsfähig, wohingegen Studienbeiträge für die Fachhochschule bei beruflichem Zusammenhang abzugsfähig wären.

### 3. Kritik und Stellungnahme

#### 3.1. Grundsätzliches

Die Promotion stellt heute immer weniger ein gesellschaftlich bedingtes Ereignis als vielmehr eine Zusatzqualifikation dar, die oftmals eindeutige Start- und Karrierevorteile mit sich bringt.<sup>41)</sup> Der in der frühen Rspr. des BFH angeklungene Ansatz, die Promotion vermittele persönliches Prestige und der Doktorgrad sei gewissermaßen ein gesellschaftliches Accessoire und deshalb i. S. d. § 20 EStG privat veranlasst, lässt sich im heutigen Wirtschaftsleben nur mehr in Ausnahmefällen aufrechterhalten;<sup>42)</sup> es erscheint auch inkonsequent, andere Bildungsmaßnahmen, die ebenfalls mit dem Erwerb eines Titels abschließen, anzuerkennen<sup>43)</sup> und auf der anderen Seite das Doktoratsstudium eines Steuerpflichtigen dem Kauf einer Dissertation<sup>44)</sup> gleichzustellen. Eine typisierende Betrachtungsweise, wie sie VwGH und auch BFH vornehmen, verbietet sich auch grundsätzlich, da Aufwendungen bzw. Kosten des Arbeitnehmers als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, wenn eine berufliche Veranlassung besteht.<sup>45)</sup> Soll in diesem Sinne die Promotion das berufliche Fortkommen fördern und besteht zwischen den Aufwendungen und der beruflichen Tätigkeit ein konkreter Zusammenhang, sind diese Aufwendungen - zunächst unter Außerachtlassung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG - als Werbungskosten i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG anzuerkennen. Zwar genügt alleine die Absicht, das berufliche Fortkommen durch die Promotion zu fördern, nach richtiger Auffassung, nicht<sup>46)</sup>, der zusätzlich erforderliche konkrete Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis liegt aber jedenfalls bei den Promotionsdienstverhältnissen vor. Gerade in diesem Punkt ist die Rspr. zu restriktiv.<sup>46a)</sup> Entgegen dieser Rspr. wird man - unter der Voraussetzung, dass das Studium bereits mit einem ersten berufsqualifizierenden Abschluss (z. B. Magistergrad) beendet wurde und ein entsprechender Beruf ausgeübt wird - vom Vorliegen von Werbungskosten jedenfalls dann ausgehen können, wenn einerseits eine dienstliche Verpflichtung zur Promotion besteht oder wenn die Promotion unerlässliche oder wesentliche Voraussetzung für den Berufsaufstieg darstellt.<sup>47)</sup> Im Gegenzug wäre aus systematischer Sicht eine Zuordnung von Promotionskosten zu den Ausbildungskosten nur für den Fall möglich, dass die Promotion einen zwingenden Bestandteil eines ersten, berufsqualifizierenden Abschlusses bildet.<sup>48)</sup> Ganz allgemein kann man daher von einem Promotionsdienstverhältnis dann ausgehen, wenn die Promotion zu den Dienstpflichten gehört, hierfür eine anteilige Freistellung erfolgt und somit ein Teil des Arbeitslohns auf die wissenschaftliche Weiterqualifikation entfällt.<sup>49)</sup>

Ein derartiges Promotionsdienstverhältnis wird man insb. für nicht promovierte Universitätsassistenten<sup>50)</sup> oder Vertragsassistenten<sup>51)</sup> im alten Dienstrecht bzw. für Wissenschaftliche Mitarbeiter nach neuem Dienstrecht<sup>52)</sup> bejahen können:<sup>52a)</sup> So rechnet etwa § 6 b Abs. 1 Z 2 des BG über die Abgeltung von wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeiten an Universitäten<sup>53)</sup> die „selbständige wissenschaftliche (künstlerische) Arbeiten einschließlich der Möglichkeit zur Arbeit an der Dissertation“ zu den Aufgaben des wissenschaftlichen Mitarbeiters. Ihm ist nach § 6 Abs. 4 leg. cit. „im insgesamt halben Verwendungsausmaß Zeit“ für „die Erbringung selbständiger wissenschaftlicher oder künstlerischer Leistungen, insbesondere für die Dissertation,“ einzuräumen. Auch bei Universitätsassistenten nach altem Dienstrecht rechnet § 181 Abs. 1 Z 1 BDG den Zeitaufwand zum „Erwerb des Doktorates“ zur regelmäßigen Wochendienstzeit nach § 48 Abs. 2 erster Satz BDG. Ähnliches gilt für Vertragsassistenten (§ 53 Abs. 1 Z 2 VBG i. V. m. § 181 Abs. 1 Z 1 BDG). Die



gesetzlichen Bestimmungen zeigen, dass ein Teil der bezahlten Dienstzeit von Assistenten bzw. wissenschaftlichen Mitarbeitern auf die Promotion entfällt und somit auch entgolten wird; dies ist ausreichend, um diesbezüglich abzugsfähige Fortbildungskosten annehmen zu können.<sup>54)</sup> Nichts anderes ergibt sich auch aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG, wonach „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,“ nicht abgezogen werden dürfen. Zwar leitet die Rspr. aus dieser Bestimmung für den Fall einer nicht einwandfreien Trennbarkeit ein Aufteilungsverbot dahin gehend ab, dass bei gemischten Ausbildungs- und Fortbildungsmaßnahmen die Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig sind<sup>55)</sup>, jedoch wird die private Veranlassung in den soeben behandelten Fällen regelmäßig in den Hintergrund treten. So besteht für Universitätsassistenten nach altem Dienstrecht im Wesentlichen nur im Fall des Abschlusses des Doktoratsstudiums nach § 175 a BDG die Möglichkeit eines Wechsels in das neue Assistentendienstrecht, für das die Promotion im Regelfall auch die Voraussetzung bildet (§ 49 I VBG). Ähnlich war bzw. ist nach Pkt. 21.2. der Anlage 1 zum BDG das „Doktorat einer der Verwendung entsprechenden Fachrichtung“ Definitivstellungserfordernis für Universitätsassistenten. Auch bei Vertragsassistenten nach altem Dienstrecht war das Doktorat Voraussetzung für die Verlängerung (§ 52 a Abs. 2 VBG) bzw. Überführung in ein Dienstverhältnis auf unbestimmte Zeit (§ 52 b Abs. 1 VBG). Für wissenschaftliche Mitarbeiter stellt das Doktorat zudem die - faktisch - maßgebliche Qualifikation für eine Universitätskarriere im neuen Dienstrecht dar (z. B. § 49 I Abs. 2 VBG).

Ein deutliches Beispiel für das Erfordernis einer differenzierten Sichtweise ist auch die steuerliche Behandlung von Studienassistenten: Nach § 34 Abs. 1 UOG 1993<sup>56)</sup> sind Studienassistenten Studierende; sie stehen in einem Dienstverhältnis zum Bund (§ 34 Abs. 2 leg. cit.) und beziehen daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i. S. d. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG. Angesichts dieser gesetzlichen Regelung - die ja gerade das Studieren voraussetzt, an das wiederum §§ 10 und 11 des Hochschul-Steuer- und Abgaben-Gesetz 1972 die Studienbeitragspflicht knüpfen - zeigt sich, dass diese Kosten bei Studienassistenten nicht gänzlich steuerirrelevant sein können, wenngleich sich der Studienassistent i. S. d. Rspr. des VfGH noch „in Ausbildung“ befindet. Man ziehe hier hinsichtlich der Steuerwirksamkeit nur den Vergleich zu den Pflichtbeiträgen an Berufs- und Wirtschaftsverbände im Bereich der Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 lit. a und b EStG). Besteht zum entsprechenden Verband Pflichtmitgliedschaft, so ergibt sich richtigerweise der „Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostencharakter [...] aus dem Zwangscharakter der zu leistenden Beiträge“.<sup>57)</sup> Nur diese Sichtweise entspricht dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG und dem objektiven Nettoprinzip: Sind Kosten zwangsweise Folgen einer beruflichen Tätigkeit, ergibt sich bereits aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dessen technischer Umsetzung, dem Nettoprinzip, die steuerliche Abzugsfähigkeit derselben. Nicht anders kann die Rechtslage im umgekehrten Fall bei Studienassistenten beurteilt werden: Ist nämlich Voraussetzung für eine berufliche Tätigkeit das Leisten eines Pflichtbeitrages - hier: des Studienbeitrages -, so verliert dieser jedenfalls seine private Veranlassung i. S. d. § 20 EStG und ist grundsätzlich gem. § 16 Abs. 1 EStG absetzbar.

### **3.2. Verfassungsrechtliche Bedenken**

Der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz (Art. 7 B-VG; Art. 2 StGG) lässt nur *sachlich gerechtfertigte* Differenzierungen des Gesetzgebers zu; eine Differenzierung ist dabei nach der jüngeren Rspr. des VfGH nur dann sachlich begründet, wenn sie nach objektiven Unterscheidungsmerkmalen, also auf Grund von *Unterschieden im Tatsächlichen*, erfolgt.<sup>58)</sup> Dieses *allgemeine Sachlichkeitsgebot* erfordert somit, dass unterschiedliche Regelungen durch Unterschiede im Tatsächlichen begründet sind. Im Hinblick auf diesen Norminhalt des Gleichheitssatzes wurden in der Literatur bereits mehrfach Bedenken gegen die sachliche Rechtfertigung der Differenzierungen zwischen Universität und Fachhochschule einerseits sowie zwischen postgradualen Ausbildungen (z. B. MBA, LL.M., MAS, Lehrgang Wirtschaftsjurist) und einem Doktoratsstudium andererseits geäußert. So hält es etwa *Grünberger*<sup>59)</sup> für bedenklich, dass die Aufwendungen für ein Fachhochschulstudium abzugsfähig sein sollen, jene für das Diplomstudium einer vergleichbaren Studienrichtung jedoch nicht; in beiden Fällen handle es sich um Ausbildungen mit akademischem Abschluss, wobei oftmals bei beiden Ausbildungen dieselben Vortragenden wirken und idente Inhalte vermittelt würden. *Temm*<sup>60)</sup> kommt aus ähnlichen Erwägungen ebenfalls zu dem Ergebnis, dass das Abzugsverbot des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG „gleichheits-

und somit verfassungswidrig" ist. Doralt<sup>61)</sup> spricht diebezüglich von einer „problematischen Differenzierung“.

Auf der Ebene des Verfassungsrechtes wirft sich im gegebenen Zusammenhang jedoch die Frage nach dem Maßstab der Sachlichkeit auf: Es steht natürlich primär die Verfassungskonformität des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG auf dem Prüfstand; zu prüfen ist dabei zunächst, welcher Vergleichsmaßstab der Sachlichkeit bei der hier gegebenen Konstellation, nämlich einer Ausnahme (§ 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG) vom gegenüber dem Grundtatbestand (§ 16 Abs. 1 EStG) teilweise erweiterten Tatbestand (§ 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG), tatsächlich heranzuziehen ist. Auszugehen ist hier davon, dass es innerhalb des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes des einfachen Gesetzgebers liegt, bestimmte Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die im Grenzbereich zwischen abzugsfähigen Aufwendungen i. S. d. § 16 Abs. 1 EStG und solchen der privaten Lebenssphäre i. S. d. § 20 EStG gelegen sind, für steuerrelevant zu erklären. Aus dieser Sicht zeigt sich auch, dass die Neuregelung des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG nicht am Grundtatbestand des § 16 Abs. 1 EStG zu messen ist, sondern vielmehr an der Erweiterung des § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG. M. a. W.: Der Gesetzgeber des StRefG 2000 hat sich grundsätzlich entschlossen, die „bisherige strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und von steuerlich abzugsfähigen Kosten für die Fortbildung andererseits“ zu lockern und auch Ausbildungskosten in all jenen Fällen für absetzbar zu erklären, „in denen sie mit einem bereits ausgeübten oder einem damit artverwandten Beruf im Zusammenhang stehen“<sup>62)</sup>. Dieses Ziel wurde in § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG für den außerbetrieblichen Bereich umgesetzt und damit wurde auch ein Maßstab für Abweichungen von der objektiven Wirkung dieser Regelung geschaffen. Die verfassungsrechtliche Frage besteht somit in der sachlichen Rechtfertigung der abweichenden Behandlung von Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium gem. § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG.<sup>63)</sup>

Die Sachlichkeit prüft der VfGH anhand der objektiven Wirkung einer Regelung. Es ist somit zu fragen, ob angesichts eines Normenvergleichs die „jeweils erfassten Sachverhalte so unterschiedlich sind, dass sie die unterschiedlichen Rechtsfolgen zu ‚tragen‘ vermögen“<sup>64)</sup>. Ins Auge sticht im gegebenen Zusammenhang insb. der Vergleich zwischen den abzugsfähigen Aufwendungen für ein Fachhochschulstudium und den nicht abzugsfähigen Aufwendungen für ein Universitätsstudium. Selbst wenn man von der Zulässigkeit einer Durchschnittsbetrachtung ausgeht, besteht m. E. im Hinblick auf § 16 Abs. 1 EStG für eine solche Differenzierung keine hinreichende sachliche Rechtfertigung.<sup>65)</sup> Abgesehen von einer leicht erweiterten Praxis- und Berufsfeldorientierung<sup>66)</sup> der Fachhochschulen zeigt sich eine annähernde Gleichwertigkeit von Fachhochschulen und Universitäten, was sich insb. darin manifestiert, dass inzwischen Fachhochschule und Universität als gleichwertige Alternativen betrachtet werden. Zwar hat der VfGH zu einem Universitätslehrgang ausgesprochen, dass sich dieser von einem Universitätsstudium dadurch unterscheidet, dass „vorwiegend praktische Kenntnisse“ vermittelt werden sollen, was sich u. a. darin zeigt, dass auch Praktiker ohne allgemeine Universitätsreife zugelassen werden können, jedoch im Übrigen sowohl bei Universitätsstudien als auch bei Fachhochschulstudien den Fortbildungscharakter i. S. d. § 16 EStG verneint.<sup>67)</sup> In Wahrheit stellen - auch nach der Zielsetzung des § 3 Abs. 1 FHStG - Fachhochschul-Studiengänge ebenso wie Universitätsstudien im Grunde eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe dar. Es liegt m. E. in den diesbezüglichen Regelungen des FHStG, die - abweichend vom UniStG - die Zulassung von Praktikern ohne Universitätsreife vorsehen bzw. dem ausdrücklichen Bekenntnis zu einer „praxisbezogenen Ausbildung auf Hochschulniveau“ (§ 3 Abs. 1 Z 1 FHStG) kein hinreichendes Differenzierungssubstrat zur Rechtfertigung des Abzugsverbots des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG; es ist hier vielmehr auf das jeweilige Berufsbild bzw. die angestrebte wissenschaftliche oder praktische Karriere abzustellen.<sup>68)</sup> Folgt man diesem Ansatz, so stellt sich im gegebenen Zusammenhang die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG, gemessen an der Norm des § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG, als gleichheitswidrig dar.<sup>69)</sup> Dies gilt umso mehr für den Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Kosten für Zweitstudien, für die der VfGH zu § 16 EStG i. d. F. vor dem StRefG 2000 den Werbungskostencharakter judiziert hat.

Hinsichtlich des Promotionsstudiums ist auf das bereits oben gewonnene Zwischenergebnis hinzuweisen, dass nach der Rechtslage vor dem StRefG 2000 bei differenzierter Betrachtungsweise durchaus zahlreiche Fallgestaltungen als Fortbildungskosten gem. § 16 Abs. 1 EStG anzuerkennen gewesen wären.<sup>70)</sup> Aus dieser Sichtweise enthält die Neuregelung in § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG

somit im Vergleich zum Grundtatbestand des § 16 Abs. 1 EStG eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Promotionsaufwendungen in Einzelfällen und im Vergleich zum nunmehrigen § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG einen gänzlichen Ausschluss der nach dieser Bestimmung generell anzuerkennenden Promotionsaufwendungen mit beruflichem Zusammenhang. Auch im Bereich der Promotionsaufwendungen steht jedoch das Abzugsverbot des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG - worauf insb. *Grünberger*<sup>71)</sup> hingewiesen hat - im Blickpunkt gleichheitsrechtlicher Bedenken hinsichtlich der vorgenommenen Differenzierungen innerhalb der postgradualen Bildungsmaßnahmen, wie z. B. dem Lehrgang für Wirtschaftsjuristen im Vergleich zu einer Dissertation aus Wirtschaftsrecht; für beide sei der Abschluss des Diplomstudiums Zulassungsvoraussetzung und beide Bildungsmaßnahmen seien keine Voraussetzung für das Ausüben der traditionellen Rechtsberufe. Dem ist beizupflichten: Steht der Absolvent vor der Wahl mehrerer, im Wirtschaftsleben gleich bewerteter postgradualer Ausbildungen<sup>72)</sup>, also etwa dem Doktoratsstudium, der Absolvierung eines postgradualen Lehrganges bzw. eines ausländischen MBA- oder LLM-Studiums, so hat diese wirtschaftliche Beurteilung auch auf die rechtliche durchzuschlagen. Zudem kann - wollte man nur ausschließliche oder überwiegend praxisorientierte postgraduale Bildungsmaßnahmen dem § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG unterstellen - stets ins Treffen geführt werden, dass unterschiedliche Berufe eben unterschiedliche Anforderungsprofile haben: Strebt also etwa ein Hochschulassistent eine wissenschaftliche Karriere an und belegt i. S. d. § 4 Z 8 UniStG mit dem Doktoratsstudium seine Befähigung zu selbständiger wissenschaftlicher Arbeit, so kann dies steuerlich nicht anders zu beurteilen sein, als wenn ein Rechtsanwaltsanwärter neben seiner beruflichen Tätigkeit einen postgradualen Lehrgang i. S. d. §§ 23 ff. UniStG absolviert.<sup>73)</sup>

#### 4. Zusammenfassung

1. Sowohl die Rspr. des VwGH zur Rechtslage bis zum StRefG 2000 als auch jene des BFH gehen bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Doktoratsstudien in typisierender Betrachtungsweise generell vom Vorliegen steuerlich irrelevanter Ausbildungskosten aus; nur für den - restriktiv gehandhabten Fall - des Promotionsdienstverhältnisses soll anderes gelten. Aufgrund des Werbungskostenbegriffes des § 16 Abs. 1 EStG sowie des objektiven Nettoprinzip gelangt man jedoch für den Fall, dass ein einschlägig Berufstätiger das Studium bereits mit einem ersten berufsqualifizierenden Abschluss beendet hat, zum Ergebnis, dass Werbungskosten<sup>74)</sup> dann vorliegen, wenn entweder eine dienstliche Verpflichtung zur Promotion besteht oder wenn die Promotion unerlässliche oder wesentliche Voraussetzung für das Ergreifen eines bestimmten Berufes ist. Entgegen der zu restriktiven Rspr. wird man dabei von einem Promotionsdienstverhältnis bereits dann ausgehen können, wenn die Promotion zu den Dienstpflichten gehört, hierfür eine anteilige Freistellung erfolgt und somit ein Teil des Arbeitslohns auf die wissenschaftliche Weiterqualifikation entfällt.

2. Durch das StRefG 2000 wurde in § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG ein absolutes Abzugsverbot für ordentliche Universitätsstudien normiert, wohingegen in § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG eine umfassende Steuerrelevanz von Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen eingeführt wurde. Diese Differenzierung innerhalb dieses Regelungssystems zwischen Universitätsstudien und Fachhochschulstudien einerseits sowie zwischen Doktoratsstudien und sonstigen postgradualen Ausbildungen andererseits ist m. E. angesichts der einschlägigen Normen unsachlich. Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG erscheint daher im Lichte des Gleichheitssatzes (Art. 7 B-VG; Art 2 StGG) als verfassungswidrig. Demgemäß wären Promotions- und Studienkosten bei beruflicher Veranlassung in aller Regel nach § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG abzugsfähige Werbungskosten. Immerhin scheint es aber auch das BMF im Lichte des bestehenden § 16 Abs. 1 Z 10 EStG im Einzelfall dazu bereit zu sein, Studiengebühren zum Abzug zuzulassen.<sup>75)</sup>

---

\*) MMag. Georg *Kofler* ist Assistent am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre, Abteilung Steuerrecht, der Universität Linz.

<sup>1)</sup> BGBl. 76/1972 i. d. F. BGBl. I Nr. 13/2001; siehe auch die Studienbeitragsverordnung (StubeiVO),

2) Siehe etwa „Studiengebühren als Absetzposten“, Format 40/01, 137.

3) *Hafner*, Steuerabzugsfähigkeit von Studienkosten, RdW 1999, 232; *Grünberger*, 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-Heft 29/2000, Seite S 691; *Pernt*, Studiengebühren steuerlich absetzbar?, SWK-Heft 26/2001, Seite T 151.

3a) SWK-Heft 10/2002, Seite S 310.

4) *Temm*, SWK-Heft 29/2000, Seite S 691.

5) *Pernt*, SWK-Heft 26/2001, Seite T 151.

6) Sachlich gerechtfertigt: VfGH v 3. 3. 1994, B 1106/92, ÖStZB 1995, 8.

7) Siehe nur *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 16 Tz. 102.

8) VwGH v. 28. 10. 1993, 90/14/0040, ÖStZB 1994, 406.

9) Siehe nur VwGH v. 22. 11. 1995, 95/15/0161, ÖStZB 1996, 369; Rz. 358 LStR 2002.

10) VwGH v. 18. 3. 1986, 85/14/0156, ÖStZB 1987, 8; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 16 Tz. 102.

11) VwGH v. 6. 10. 1992, 92/14/0146, ÖStZB 1993, 298; VwGH v. 10. 5. 1994, 93/14/0182, ÖStZB 1995, 88.

12) VwGH v. 30. 1. 1990, 89/14/0227, ÖStZB 1990, 307; *Werndl/Zitta*, ÖStZ 1987, 200. Unschädlich ist hingegen der angestrebte Arbeitgeberwechsel: VwGH v. 17. 12. 1998, 97/15/0091, ÖStZB 1999, 436.

13) VwGH v. 30. 1. 1990, 89/14/0227, ÖStZB 1990, 307.

14) VwGH v. 29. 1. 1960, 645/58, ÖStZB 1960, 42 (Bäcker- und Konditormeisterprüfung); VwGH v. 17. 12. 1998, 97/15/0091, ÖStZB 1999, 436 (Baumeisterprüfung); allgemein VwGH v. 30. 1. 1990, 89/14/0227, ÖStZB 1990, 307.

15) VwGH v. 7. 1. 1981, 418/80, ÖStZB 1981, 284; VwGH v. 29. 5. 1996, 93/13/0013, ÖStZB 1997, 87; VwGH v. 30. 1. 1990, 89/14/0227, ÖStZB 1990, 307; ebenso die deutsche Rspr.: BFH v. 7. 8. 1967, VI R 25/67, BFHE 90, 32, BStBl. 1967 III 778.

16) VwGH v. 16. 3. 1988, 87/13/0200, ÖStZB 1988, 403; anders zu den Kosten für einen Kursbesuch eines Wirtschaftstreuhänder-Berufsanwärters aber VwGH v. 25. 5. 1979, 2349/76, ÖStZB 1980, 20; dazu a. A. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 16 Tz. 203/6.

17) VwGH v. 3. 6. 1987, 86/13/0184, ÖStZB 1988, 39 (Studium der Mathematik und Informatik eines Sparkassenangestellten); VwGH v. 22. 9. 1987, 87/14/0078, ÖStZB 1988, 109 (Studium der Betriebswirtschaftslehre eines Gemeindeprüfers); VwGH v. 17. 1. 1989, 86/14/0025, ÖStZB 1989, 246; VwGH v. 30. 1. 1990, 89/14/0171, ÖStZB 1990, 286; VwGH v. 6. 11. 1990, 90/14/0219, ÖStZB 1991, 378 (Studium einer Fachrichtung der Bodenkultur des B-Beamten eines Straßenbauamtes); VwGH v. 5. 5. 1992, 92/14/0013, ÖStZB 1992, 816 (Studium der angewandten Betriebswirtschaftslehre eines Leiters des Finanz- und Debitorenbereichs eines Bauunternehmens); VwGH v. 28. 10. 1993, 90/14/0040, ÖStZB 1994, 406 (Studium der Rechtswissenschaften des Geschäftsleiters einer Bank); VwGH v. 22. 11. 1995, 95/15/0161, ÖStZB 1996, 369; VwGH v. 23. 5. 1996, 95/15/0038, ÖStZB 1997,



86 (Studium der Betriebswirtschaftslehre eines Bankangestellten, dem für den Fall des erfolgreichen Abschlusses die Leitung einer Stabsstelle in Aussicht gestellt worden war).

18) VwGH v. 23. 5. 1996, 94/15/0060, ÖStZB 1997, 108.

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

20) VwGH v. 28. 10. 1993, 90/14/0040, ÖStZB 1994, 406; siehe auch VwGH v. 17. 9. 1991, 90/14/0244, ÖStZB 1992, 553.

21) VwGH v. 18. 3. 1986, 85/14/0156, ÖStZB 1987, 8; VwGH v. 21. 3. 1996, 93/15/0201, ÖStZB 1997, 9.

22) Unwesentlich ist, ob der Lehrgangsteilnehmer diese andere Berufstätigkeit künftig tatsächlich ausüben wird oder auszuüben beabsichtigt: VwGH v. 21. 3. 1996, 93/15/0201, ÖStZB 1997, 9.

23) VwGH v. 7. 4. 1981, 2763/80, ÖStZB 1982, 2 (Studium der Betriebswirtschaftslehre eines bei der Arbeiterkammer im Bereich Arbeitsrecht beschäftigten Juristen); VwGH v. 22. 9. 1987, 87/14/0078, ÖStZB 1988, 109; VwGH v. 30. 1. 1990, 89/14/0171, ÖStZB 1990, 286. Anders für das Studium der Politikwissenschaft und Völkerrecht einer im Bereich der Immobilienverwaltung tätigen Handelswissenschaftlerin: VwGH v. 17. 1. 1989, 86/14/0025, ÖStZB 1989, 246.

24) VwGH v. 7. 4. 1981, 2763/80, ÖStZB 1982, 2.

25) VwGH v. 30. 1. 1990, 89/14/017 ÖStZB 1990, 286.

26) Dazu VwGH v. 3. 6. 1987, 86/13/0184, ÖStZB 1988, 39.

27) VwGH v. 22. 11. 1995, 95/15/0161, ÖStZB 1996, 369.

28) VwGH v. 30. 1. 1990, 89/14/0171, ÖStZB 1990, 286; VwGH v. 28. 10. 1993, 90/14/0040, ÖStZB 1994, 406.

29) ÖStZB 1990, 286; bestätigt in VwGH v. 6. 11. 1990, 90/14/0219, ÖStZB 1991, 378.

30) ÖStZB 1999, 740; ferner VwGH v. 22. 11. 1995, 95/15/0161, ÖStZB 1996, 369.

31) Rz. 360 LStR 1999 i. d. F. AÖFV Nr. 200/1998.

32) Siehe auch *Temm*, SWK-Heft 29/2000, Seite S 691; *Grünberger*, AnwBl. 2000, 187.

33) Ebenso *Pernt*, SWK-Heft 26/2001, Seite T 152; siehe auch VwGH v. 27. 6. 2000, 2000/14/0096, 0097, ÖStZB 2001/41.

34) So auch *Grünberger*, AnwBl. 2000, 187.

35) *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 16 Tz. 203/4.

36) *Grünberger*, AnwBl. 2000, 188; zur früheren Rechtslage *Werndl/Zitta*, ÖStZ 1987, 201 f.

37) Ebenso Rz. 360 LStR 2002.

38) ErlRV 1766 BlgNR XX. GP.

- 39) Anders bisher bei qualifizierter Verflechtung der Wissensgebiete: VwGH v. 30. 1. 1990, 89/14/0171, ÖStZB 1990, 286.
- 40) So zu Universitätslehrgängen: VwGH v. 21. 3. 1996, 93/15/0201, ÖStZB 1997, 9; anders zu Fachhochschulen: VwGH v. 23. 5. 1996, 94/15/0060, ÖStZB 1997, 108.
- 41) Vgl. *Zugmaier*, Promotionsaufwendungen als Werbungskosten, DStZ 1999, 865.
- 42) Ähnlich *Marx*, Einkommensteuerliche Abzugsmöglichkeiten von Promotionskosten, WiSt 1988, 377; *Marx*, Rechtsprechungsänderung bei der einkommensteuerlichen Beurteilung von Promotionskosten?, DStZ 1988, 66; *Theisen/Salzberger*, Die steuerliche Behandlung von Promotionskosten, DStR 1991, 1337; *Sangmeister*, Abzug von Promotionskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, DStZ 1988, 61.
- 43) Vgl. *Marx*, DStZ 1988, 65; ebenso *Theisen/Salzberger*, DStR 1991, 1337.
- 44) Dazu *Theisen/Salzberger*, DStR 1991, 1337 f. m. N. in FN 49 f.
- 45) *Zugmaier*, DStG 1999, 866.
- 46) Siehe etwa VwGH v. 28. 10. 1993, 90/14/0040, ÖStZB 1994, 406.
- 46a) Nach der Rspr. des BFH muss die Anfertigung der Dissertation das Dienstverhältnis inhaltlich und zeitlich nahezu ausfüllen, damit ein Promotionsdienstverhältnis begründet wird; siehe etwa BFH v. 7. 8. 1987, VI R 60/84, BFHE 150, 435, BStBl 1987, II 780; BFH v. 27. 3. 1991, VI R 52/88, BFHE 164/272, BStBl 1991, II 637; ausführlich *Marx*, WiSt 1988, 375; *Sangmeister*, ÖStZ 1988, 64.
- 47) *Marx*, WiSt 1988, 377; *Sangmeister*, DStZ 1988, 62; *Werndl/Zitta*, ÖStZ 1987, 201; *Theisen/Salzberger*, DStR 1991, 1339; *Zugmaier*, DStZ 1999, 867; *Prinz* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 9 EStG Anm. 273 („Dokortitel“).
- 48) Vgl. *Theisen/Salzberger*, DStR 1991, 1336.
- 49) Ebenso *Marx*, WiSt 1988, 376; *Marx*, DStZ 1988, 65. Anders die restriktive Rspr. des BFH, die eine Verpflichtung zur Anfertigung der Dissertation nur dann annimmt, „wenn sie das Dienstverhältnis inhaltlich und zeitlich nahezu ausfüllt“, BFH v. 18. 6. 1993, VI R 84/91, BFH/NV 1993, 724; BFH v. 20. 5. 1994, VI R 3/94, BFH/NV 1994, 856.
- 50) §§ 174 ff. Beamten-Dienstrechtsgesetz 1979 (BDG), BGBl. Nr. 333/1979 i. d. F. BGBl. I Nr. 86/2001, für Aufnahmen bis zum 30. 9. 2001.
- 51) §§ 51 ff. Vertragsbedienstetengesetz 1948 (VBG), BGBl. Nr. 86/1948 i. d. F. BGBl. I 87/2001, für Aufnahmen bis zum 30. 9. 2001.
- 52) §§ 6 ff. des Bundesgesetzes über die Abgeltung von wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeiten an Universitäten und Universitäten der Künste, BGBl. Nr. 463/1974 i. d. F. BGBl. I 142/2000, für Aufnahmen nach dem 30. 9. 2001.
- 52a) A. A. zu Letzteren BMF, SWK-Heft 10/2002, Seite S 310.
- 53) BGBl. Nr. 463/1974 i. d. F. BGBl. I Nr. 87/2001.
- 54) Ähnlich *Theisen/Salzberger*, DStR 1991, 1335 f.; *Marx*, DStZ 1988, 66.

- 55) Dazu *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 20 Tz. 21 f.; *Müller*, ÖStZ 1995, 412 m. w. N.
- 56) Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten (UOG 1993), BGBl. Nr. 805/1993 i. d. F. BGBl. I Nr. 13/2001.
- 57) Rz. 1413 EStR 2000.
- 58) Vgl. *Walter/Mayer*, Bundesverfassungsrecht<sup>9</sup>, Rz. 1347 ff.; *Doralt/Ruppe II*<sup>4</sup>, Rz. 383 ff.; je m. w. N.
- 59) *Grünberger*, AnwBl. 2000, 189.
- 60) *Temme*, SWK-Heft 29/2000, Seite S 693.
- 61) *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 16 Tz. 203/5.
- 62) ErlRV 1766 BlgNR XX. GP.
- 63) *Temme*, SWK-Heft 29/2000, Seite S 691; *Grünberger*, AnwBl. 2000, 189; ferner *Pernt*, SWK-Heft 26/2001, Seite T 153.
- 64) Vgl. *Mayer*, B-VG<sup>2</sup>, Art. 2 StGG Anm. IV.1.
- 65) Dies bestätigt auch ein kurzer Vergleich der einschlägigen Normen: Nach § 3 Abs. 1 FHStG (Bundesgesetz über Fachhochschul-Studiengänge (Fachhochschul-Studiengesetz - FHStG) BGBl. Nr. 340/1993 i. d. F. BGBl. I Nr. 72/1998) sind Fachhochschul-Studiengänge Studiengänge auf Hochschulniveau, die einer wissenschaftlich fundierten Berufsausbildung dienen. Als wesentliche Ziele nennt das Gesetz insb. die Gewährleistung einer praxisbezogenen Ausbildung auf Hochschulniveau sowie die Vermittlung der Fähigkeit, die Aufgaben des jeweiligen Berufsfeldes dem Stand der Wissenschaft und den Anforderungen der Praxis entsprechend zu lösen. Nach § 3 Abs. 2 Z 2 FHStG beträgt die Regelstudienzeit mindestens drei Jahre. Als Zugangsvoraussetzungen legt § 4 Abs. 2 FHStG „die allgemeine Universitätsreife oder eine einschlägige berufliche Qualifikation“ fest, wobei der Zugang nach Eigenart des Studienganges auf eine Zielgruppe mit entsprechender Berufserfahrung beschränkt werden kann. Im Vergleich dazu dient gem. § 2 Abs. 1 UniStG die „Lehre an den Universitäten [...] der Bildung der Studierenden durch die Auseinandersetzung mit der Wissenschaft und der Kunst. Sie hat die grundlegenden wissenschaftlichen und künstlerischen Kenntnisse und Methoden zu vermitteln, die für die beruflichen Tätigkeiten der Absolventinnen und Absolventen erforderlich sind. Sie dient überdies dem Transfer neuer wissenschaftlicher und künstlerischer Erkenntnisse in die Arbeitswelt.“ Die zunehmende Praxisorientierung der Universitäten wird im Gesetz u. a. in § 9 UniStG ersichtlich, wonach „im Studienplan zur Erprobung und praxisorientierten Anwendung der erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten den Studierenden ab dem zweiten Semester die Absolvierung einer facheinschlägigen Praxis“ vorgeschrieben werden kann.
- 66) Siehe auch *Funk*, Entwicklungen im Hochschulrecht, zfhr 2001, 1.
- 67) *Müller*, ÖStZ 1995, 416 m. N.
- 68) Dazu sogleich unten.
- 69) Ebenso *Temme*, SWK-Heft 29/2000, Seite S 691; *Grünberger*, AnwBl. 2000, 189.
- 70) Oben 3.1.
- 71) *Grünberger*, AnwBl. 2000, 189.

<sup>72)</sup> Dazu *Theisen/Salzberger*, DStR 1991, 1337 m. N.

<sup>73)</sup> Ähnlich *Sangmeister*, DStZ 1988, 62.

<sup>74)</sup> Zum Umfang siehe etwa *Temme*, SWK-Heft 29/2000, Seite S 693.

<sup>75)</sup> BMF, SWK-Heft 10/2002, Seite S 310, wo das BMF zwar für wissenschaftliche Mitarbeiter den Abzug nicht zulässt, jedoch nur deswegen, „weil keine Anhaltspunkte dafür zu gewinnen“ waren, Studiengebühren „entgegen der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG“ zum Abzug zuzulassen.