

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf , über die Beschwerde vom 16.05.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Land vom 03.04.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind aus der Bescheidsbegründung ersichtlich und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war im Streitjahr als Lehrerin an einer Hauptschule tätig. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für dieses Jahr machte sie u.a. Werbungskosten in Höhe von 7.898,34 € geltend.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 3. April 2014 die Einkommensteuer 2008 fest. Es berücksichtigte Werbungskosten in Höhe von 877,12 €. Begründend verwies das Finanzamt u.a. darauf, unter den Kontoauszügen sei nur die Zahlungsbestätigung über das Wintersemester, es würden daher die geltend gemachten Kilometergelder nur für Oktober bis Dezember 2008 berücksichtigt.

Die Bf erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis vom 23.06.2016, RV/6101072/2015, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und änderte den Einkommensteuerbescheid ab. Es sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Begründend führte das Bundesfinanzgericht - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - im Wesentlichen aus, die Bf sei im Streitjahr als Lehrerin tätig gewesen; sie habe in den Fächern Ernährung und Haushalt, Sport und Bewegung, Technisches und Textiles Werken sowie Tanz, Theater und Kreativität unterrichtet. Was das Studium der Rechtswissenschaften anbelange, so habe die Bf in ihrer Eingabe betreffend das Jahr 2011 lediglich angeführt, das Studium absolviert zu haben, „um einen höheren Dienst im Schulwesen zu erlangen“. Die Bf habe den erforderlichen Nachweis, dass das Studium zeitnah zu einer beruflichen Verwendung geführt habe, nicht erbracht; sie habe auch den Vorhalt des Bundesfinanzgerichts zu diesem Punkt nicht beantwortet. Die Bf gehe weiterhin unverändert ihrer unterrichtenden Tätigkeit ohne Verwendungsänderung (nunmehr an einer Neuen Mittelschule) nach. Darüber hinaus lägen für 2008 weder Zahlungsbelege betreffend Studienbeiträge noch eine Berechnung der beantragten Kilometergelder im Akt auf. Den Kosten des Studiums sei daher insgesamt die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zu versagen. Im vorliegenden Fall seien hauptsächlich Fragen der Beweiswürdigung zu lösen gewesen; soweit Rechtsfragen strittig gewesen seien, seien diese durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt.

Gegen dieses Erkenntnis wurde Revision eingebracht.

Das Finanzamt hat - gemeinsam zu dem ebenfalls die Bf betreffenden Verfahren Ra 2016/15/0066 eine - Revisionsbeantwortung eingebracht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Erkenntnis vom 28.06.2017, Ra 2016/15/0065 erwogen:

"Die Revision ist zulässig und begründet.

*Das Bundesfinanzgericht versagte die Berücksichtigung von Aufwendungen für das Studium der Rechtswissenschaften mit der Begründung, die Revisionswerberin habe - trotz auch darauf gerichteten Vorhalts – den erforderlichen Nachweis, dass das Studium zeitnah zu einer beruflichen Verwendung geführt habe, nicht erbracht; sie gehe unverändert ihrer unterrichtenden Tätigkeit nach. Damit hat das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt, kommt es doch nicht darauf an, ob im angestrebten Beruf Fuß gefasst werden kann. **Damit, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Absicht der Revisionswerberin darauf gerichtet war, tatsächlich einen anderen Beruf auszuüben, oder ob es sich hiebei um eine bloße Absichtserklärung handelte, hat sich das Bundesfinanzgericht aber nicht auseinandergesetzt.** Soweit das Bundesfinanzgericht die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen auch damit begründet, für das Jahr 2008 lägen weder Zahlungsbelege betreffend Studienbeiträge noch eine Berechnung der beantragten Kilometergelder im Akt auf, rügt die Revision zutreffend die Aktenwidrigkeit dieser Sachverhaltsannahme. Wie bereits das Finanzamt im Bescheid vom 3. April 2014 ausführte, liegt (zumindest) eine Zahlungsbestätigung über das Wintersemester vor. Das angefochtene Erkenntnis war daher schon aus diesem Grund gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben."*

Gemäß § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses vom 23.06.2016 befunden hat.

Die Beschwerde gilt daher weiterhin als unerledigt.

Das BFG übermittelte der Bf am 22.09.2017 einen Vorhalt mit folgendem Inhalt:

"Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnissen Ra 2016/15/0065 und Ra 2016/15/0066, beide vom 28. Juni 2017, die angefochtenen Erkenntnisse des BFG vom 10.06.2016, ZI RV/6100888/2015 (betreffend Einkommensteuer 2011) und ZI.6101072/2015 vom 23.06.2016 (betreffend Einkommensteuer 2008), wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Durch die Aufhebung der angefochtenen Erkenntnisse des BFG tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung der angefochtenen Erkenntnisse befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG). Die Verwaltungsgerichte sind im fortgesetzten Verfahren verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG).

*Sie haben für das **Jahr 2008** Kosten des Studiums an der Universität Salzburg in der Höhe von **€ 3.917,67** (Studienbeiträge: 2x € 380,--, Fahrtkosten: 40 km x 0,38 x 190 Tage= € 2.888,-- und Lehrmaterial, Bücher, Kopien, etc. € 269,67) beantragt.*

*Für das **Jahr 2011** haben Sie Kosten des Studiums an der Universität Salzburg in der Höhe von **€ 3.298,34** (Studienbeiträge: 2x € 380,--, Fahrtkosten: 40 km x 0,40 x 140 Tage = € 2.240,-- und Bücher, Kopien, etc. € 298,34) geltend gemacht.*

Sie werden daher aufgefordert, binnen Monatsfrist

1) an Hand objektiver Kriterien in geeigneter Form nachzuweisen, dass Ihr Wille tatsächlich darauf gerichtet war, sich durch das Studium der Rechtswissenschaften eine neue Einkunftsquelle zu verschaffen, d.h. es ist erforderlich, den Nachweis zu erbringen, dass Ihr Wille darauf gerichtet war, tatsächlich einen anderen Beruf auszuüben, sowie

2) eine detaillierte Aufschlüsselung der geltend gemachten Fahrtkosten (Kilometergelder in Höhe von **€ 2.888,- für 190 Tage im Jahr 2008 und **€ 2.240,-- für 140 Tage** im Jahr 2011) unter Bekanntgabe von Datum und besuchter Lehrveranstaltung zu übermitteln."**

Dieser Vorhalt des BFG vom 22.09.2017 wurde der Bf am 28.09.2017 durch Hinterlegung gemäß § 17 Abs. 3 ZustellG rechtswirksam zugestellt. Am 17.10.2017 erfolgte die Retournierung des Poststückes durch die Österreichische Post AG infolge Nichtbehebung. Im Interesse einer Sachverhaltsklärung wurde das Schriftstück vom 22.09.2017 ein

weiteres Mal, und zwar am 23.10.2017, der Bf zugestellt. Die Zustellung wurde diesmal durch persönliche Übernahme des Schriftstückes am 23.10.2017 bewirkt.

Am 2.11.2017 wurde bei dem *Finanzamt* ein Fristerstreckungsantrag, adressiert an das *Finanzamt Salzburg-Land* abgegeben, und "Erstreckung der Frist bis zum 27.12.2017 " beantragt. Dieses Schreiben wurde am 14.11.2017 an das BFG weitergeleitet. Das BFG hat dieses Schreiben als Fristerstreckungsantrag betreffend den Vorhalt des BFG vom 22.09.2017 gewertet und die beantragte Frist stillschweigend gewährt. Tatsächlich jedoch blieb der Vorhalt gänzlich unbeantwortet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die geltend gemachten Kosten einer an einer Hauptschule unterrichtenden Lehrerin für ein Studium der Rechtswissenschaften als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Zu diesem Thema führte die Bf lediglich einmal, und zwar in einer Eingabe betreffend das Jahr 2011, aus "**sie habe das Studium der Rechtswissenschaft absolviert um einen höheren Dienst im Schulwesen zu erlangen.**"

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 und § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) sind Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben auch 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zu Recht ausgeführt hat, sind als Umschulungsmaßnahme begünstigt nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielt. Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. **Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen** (vgl. VwGH vom 23. Mai 2013, 2011/15/0159 mwN). Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten – zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. **Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen** (vgl. VwGH vom 15. September 2011, 2008/15/0321, VwSlg. 8662/F, sowie vom 27. April 2017, Ra 2015/15/0069).

Die steuerliche Abzugsfähigkeit einer mit der konkreten Absicht auf künftige Einnahmenerzielung betriebenen Umschulungsmaßnahme hängt nicht davon ab, ob es dem Steuerpflichtigen nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, verschafft doch grundsätzlich keine Ausbildung eine Garantie, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können (vgl. neuerlich VwGH vom 23. Mai 201 3).

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis weiter ausführt, **hat sich das BFG damit, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Absicht der Revisionswerberin darauf gerichtet war, tatsächlich einen anderen Beruf auszuüben, oder ob es sich hiebei um eine bloße Absichtserklärung handelte, nicht auseinandergesetzt.**

Dieser Ermittlungsschritt wurde nunmehr im Schriftwege mit Vorhalt vom 22.09.2017 nachgeholt.

Die Bf wurde konkret aufgefordert, **in geeigneter Form nachzuweisen, dass ihr Wille tatsächlich darauf gerichtet war, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen.** Darüber hinaus wurde sie aufgefordert, die geltend gemachten Kilometer unter Bekanntgabe der besuchten Lehrveranstaltungen und des Datums der Veranstaltungen nachzuweisen.

Das BFG ist durch das aufhebende Erkenntnis des VwGH dazu angehalten, sich damit auseinanderzusetzen, ob die Absicht der Bf nach dem Gesamtbild der Verhältnisse darauf gerichtet war, tatsächlich einen anderen Beruf auszuüben, oder ob es sich hiebei um eine bloße Absichtserklärung handelte.

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO).

Abgabepflichtige, die Werbungskosten berücksichtigt haben wollen, haben das Vorliegen dieser Aufwendungen entsprechend nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Denn gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anträge zu erläutern, zu ergänzen und deren Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat (Ritz, BAO, § 138 Tz 5 und die dort angeführte Literatur).

Seitens des BFG wird keineswegs in Abrede gestellt, dass das Studium der Rechtswissenschaften dem Grunde nach förderlich sein kann, eine gehobene Position im

Schuldienst zu erlangen. Die Bf wurde folglich auch mit detailliertem Ergänzungsersuchen zur diesbezüglichen Sachverhaltsdarstellung und Nachweisführung aufgefordert. Die Bf ist jedoch diesem Begehren bis zum heutigen Tag nicht nachgekommen.

Generell haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht gem. § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Ob und inwieweit Aufwendungen für ein ordentliches Universitätsstudium als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sind, gilt es anhand der Gesamtumstände des "Einzelfalles" zu überprüfen. Im Hinblick auf die eigene Nähe zum Beweisthema wurde die Bf zur Sachverhaltsklärung aufgefordert. Was die Frage nach einer umfassenden Umschulungsmaßnahme angeht, so hat die Bf den Vorhalt des BFG bis zum heutigen Tage nicht beantwortet und sich zur entscheidungsrelevanten Thematik, ob ihre Absicht darauf gerichtet war, tatsächlich einen anderen Beruf auszuüben, zur Gänze verschwiegen.

Das BFG kann somit insgesamt das Vorliegen von Umständen, die über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen, nicht erkennen.

Das BFG kam daher auf Grund der gegebenen Sach- und Rechtslage zu dem Schluss, dass den Kosten des Studiums insgesamt die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zu versagen ist.

Der bekämpfte Bescheid war somit abzuändern, wobei Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, im Gesamtausmaß von € 120,00 anerkannt wurden. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von € 132,00 nicht übersteigt, war folglich der Pauschbetrag von € 132,00 in Abzug zu bringen.

Die Einkommensteuer 2008 errechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. Lohnzettel	24.433,89	
Pendlerpauschale	-1.267,50	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00	

Gesamtbetrag der Einkünfte		23.034,39
Topfsonderausgaben		-730,00
Kirchenbeitrag		-74,00
Außergewöhnliche Belastungen		-2.134,67
Selbstbehalt		2.134,67
Einkommen		22.230,99
Die Einkommensteuer beträgt gemäß § 33 Abs.1 EStG 1988		
$(22.230,39 - 10.000) \cdot 5.750 / 15.000$		4.688,32
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer sonstige Bezüge		211,92
Einkommensteuer		4.555,24
Anrechenbare Lohnsteuer		-5.326,31
Festgesetzte Einkommensteuer		-771,07

Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im vorliegenden Fall waren im Wesentlichen Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung zu klären. Die zugrundeliegenden Rechtsfragen sind durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, Ra 2016/15/0065 vom 28.06.2017 hinlänglich geklärt.

Salzburg-Aigen, am 17. Jänner 2018