

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Georg Johannes Leonhartsberger, Lazaristengasse 2, 1180 Wien, über die Beschwerde vom 03.08.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 02.08.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Das Einkommen beträgt 28.477,13 Euro.

Die Einkommensteuer wird festgesetzt mit -1.212,00 Euro.

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

Entscheidungsgründe

Gegen eine zunächst antragsgemäße Veranlagung erhob der Beschwerdeführer (Bf) Beschwerde und führte aus, er habe vergessen, Kinderbetreuungsausgaben in Höhe von 2.095,75 Euro und Kinderfreibetrag geltend zu machen. Nachgereicht wurde mit gesondertem Schriftsatz eine Rechnung der St. Nikolausstiftung der ED Wien über 1.395,75 Euro für A X, geb. DATUM, adressiert an Frau B X.

Die belangte Behörde forderte den Bf auf, Unterlagen nachzureichen über

1. Versicherungsprämien,
2. Nachkauf von Versicherungszeiten,
3. Steuerberatkungskosten/Spenden,
4. Kirchenbeiträge,
5. Aus-/Fortbildungskosten,
6. weitere Kinderbetreuungskosten.

Dieser Aufforderung kam der Bf nicht nach. Die belangte Behörde erließ eine Beschwerdeentscheidung, in der sie ursprünglich zugestandene Werbungskosten (Aus-/Fortbildung) und Sonderausgaben (Versicherung, Steuerberatung, Kirchenbeitrag) sowie bisher beantragte außergewöhnliche Belastungen (Kinderbetreuung 700 Euro) nicht anerkannte, sehr wohl hingegen die nachgewiesene Kinderbetreuung über 1.395,75 Euro.

Mit dem Vorlageantrag reichte der Bf Nachweise über die geltend gemachten Ausgaben nach, wobei die Bestätigung über den Kirchenbeitrag (81,96 Euro) von der beantragten Höhe (141,28 Euro) abweicht. Zu den beantragten Werbungskosten für Fortbildung/Ausbildung/Umschulung macht der Bf geltend, es handle sich um Ausgaben für ein Jusstudium, das in seiner Funktion als Geschäftsführer einer GmbH, die im Neu- und Gebrauchtwagenhandel tätig ist, als Weiterbildung anzusehen sei. Rechtliche Themen (Gewährleistung, Mängel, Konsumentenschutz, Handelsrecht, Arbeitsrecht, Gewerberecht) seien nahezu täglich relevant.

In der Stellungnahme im Vorlagebericht führt die belangte Behörde aus:

- Soweit nachgewiesen seien anzuerkennen: Versicherungsprämien (zur Gänze nachgewiesen), Steuerberatungskosten (zur Gänze nachgewiesen), Kirchenbeitrag (in der bestätigten Höhe von 81,96 Euro).
- Nicht anzuerkennen seien die außergewöhnlichen Belastungen. Die Rechnung der St. Nikolausstiftung laute auf eine B X, die Kostentragung durch den Bf wurde nicht nachgewiesen. Die Rechnung über 700 Euro laute auf eine C X, die wohl eine nahe Angehörige sei, womit die Fremdüblichkeit zu hinterfragen sei. Die pädagogische Qualifikation sei lediglich durch einen Zeitungsausschnitt dargelegt worden.
- Nicht anzuerkennen seien auch die Fortbildungskosten. Der notwendige Berufszusammenhang bei juristischen Berufen und Fahrzeughändlern sei hinsichtlich der Fortbildung nicht gegeben. Weder würden mit einem juristischen Studium in Verbindung gebrachte Berufe mit der Geschäftsführung eines Fahrzeughandelsunternehmens auf dem Markt angeboten, noch wären dafür gleichgelagerte Kenntnisse gefordert. Somit liege keine verwandte Tätigkeit vor. Außerdem sei rechtliches Wissen in jedem Tätigkeitsbereich von Vorteil, und nach der Argumentation des Bf könnte jede im Handel tätige Person die Kosten eines rechtswissenschaftlichen Studiums als Werbungskosten absetzen. Dies sei zu weit gegriffen, weil es der Lebenserfahrung widerspreche, dass im Fahrzeughandel Tätige stets rechtliche Kenntnisse auf Hochschulebene aufwiesen. Darüber hinaus lasse sich rechtliches Wissen in Teilbereichen auch aneignen, ohne das gesamte Studium absolvieren zu müssen.

Auf Vorhalt des Gerichtes antwortete der Vertreter des Bf, Frau C X sei die Schwiegermutter des Bf. Sämtliche vorhandenen Unterlagen und Belege seien vorgelegt worden. Das Studium betreibe der Bf nicht zum Privatvergnügen, sondern um sich fortzubilden und seine berufliche Ausrichtung zu verfestigen. Der Wechsel in einen anderen Beruf sei nicht geplant.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Soweit sich die Beschwerde gegen die Nichtanerkennung von Ausgaben für ein **Jusstudium als Aus- bzw Fortbildungskosten** richtet, ist anzumerken:

§ 16 Abs 1 Z 10 EStG lautet: *"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."*

Nach der Rechtsprechung des VwGH dient ein Hochschulstudium in der Regel nicht der Berufsfortbildung, sondern der Berufsausbildung. Das hierbei vermittelte Wissen ist nämlich eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe und dient nicht nur der spezifischen fachlichen Weiterbildung eines vom Studierenden bereits ausgeübten Berufes (vgl zB VwGH 24.6.1999, 94/15/0198). Das Jusstudium des Bf kann somit nicht unter den Begriff der Fortbildungsmaßnahme subsumiert werden.

Auch die Qualifizierung als Umschulungsmaßnahme scheidet aus, weil der Bf explizit keinen anderen Beruf als die ausgeübte Geschäftsführertätigkeit in einem Autohandelsbetrieb anstrebt.

Damit verbleibt die Ausbildungsmaßnahme als Anknüpfungspunkt. Die Möglichkeit, Ausbildungskosten als Werbungskosten abzuziehen, wurde mit dem StRefG 2000 (BGBl I 1999/106) geschaffen, wobei ursprünglich Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, davon ausgeschlossen waren (vom VfGH aufgehoben, weil es nicht von vornherein ausgeschlossen ist, dass ein ordentliches Universitätsstudium eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit darstellt: vgl VfGH 15.6.2004, G 8/04 u.a.).

Die Gesetzesmaterialien (1766 BlgNR XX. GP) führen dazu aus:

"Abzugsfähig sind nicht nur Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, sondern auch solche, die im Zusammenhang mit einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf stehen (zB Umschulung Friseur – Kosmetiker oder Taxichauffeur – zu LKW-Chauffeur).

Abzugsfähig sind nicht nur Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf stehen. Dazu zählt auch der Besuch von berufsbildenden (höheren) Schulen und Fachhochschulen (zB HAK-Matura eines Buchhalters oder Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten) sowie von Sprachkursen (zB Italienischkurs eines Exportdisponenten mit Aufgabengebiet Export nach Italien). [...] Nach wie vor nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die allgemeinbildenden Charakter haben (zB AHS-Matura)."

Das Gesetz fordert einen Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit, somit einen Veranlassungszusammenhang (vgl. *Taucher*, Abzugsfähige Bildungsaufwendungen, FJ 2005, 341). Während dieser bei einer Fortbildungsmaßnahme stets indiziert ist, muss er bei einer Ausbildungsmaßnahme regelmäßig geprüft werden (*Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁶⁵, § 16 Abs 1 Z 10 Rz 8).

Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22. 9. 2005, [2003/14/0090](#); 3. 11. 2005, 2003/15/0064). Darüber hinaus reicht aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten (bzw verwandten) Tätigkeit (vgl. *Taucher*, FJ 2005, 341).

Die Sichtweise der belangten Behörde erweist sich damit als zu eng. Sie steht außerdem im Widerspruch zur Argumentation der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit dem Erwerb grundsätzlicher kaufmännischer oder bürotechnischer Kenntnisse (zB Einstiegskurse für EDV, Erwerb des europäischen Computerführerscheins, Buchhaltung). Dort sei stets von einem Zusammenhang mit der jeweils ausgeübten (verwandten) Tätigkeit auszugehen, weil derartige Kenntnisse von genereller Bedeutung für alle Berufsgruppen seien (vgl. LStR 2002 Rz 358). Weshalb kaufmännische oder bürotechnische Kenntnisse unabhängig von der ausgeübten Tätigkeit Werbungskosten darstellten, juristische Kenntnisse hingegen nicht, erscheint unschlüssig.

Auch wenn diese Richtlinienmeinung aufgrund ihrer Generalität kritisch hinterfragt wird (vgl. *Sutter/Pfalz*, aaO, Rz 13), so schließt sich das Verwaltungsgericht der Ansicht des BMF doch insoweit an, als Ausbildungskosten nicht deshalb der Werbungskostenabzug versagt werden kann, weil die Ausbildung oder Teile davon für ein besonders breites Spektrum an Berufstätigen bedeutsam sein kann. Nur dann, wenn die Ausbildung derart allgemeiner Natur ist, dass die Wissenserweiterung vorwiegend aus dem persönlichen oder charakterlichen Antrieb des Steuerpflichtigen und weniger aus seinem Bestreben, Einkünfte zu erzielen, erwächst (zB AHS-Matura), sind die Kosten nicht abziehbar.

Kann eine private Veranlassung ausgeschlossen werden, so genügt jeder Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit. Das Erfordernis eines unmittelbaren oder unbedingten

Zusammenhanges ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Es kommt somit nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige die Bildungsmaßnahme für eine Tätigkeit braucht, sondern ob sie der Tätigkeit nützt.

Für das Verwaltungsgericht ist es evident, dass weite Bereiche der juristischen Ausbildung von einem Geschäftsführer eines Handelsbetriebes im Rahmen seiner ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können. Eine Notwendigkeit oder ein gesteigerter Bedarf an der Ausbildung ist nicht erforderlich. Ein bloß allgemeinbildender Charakter vergleichbar einer AHS-Matura, die auch nach den Gesetzesmaterialien keine Werbungskosten darstellt, kann dem Jusstudium nicht unterstellt werden. Des weiteren pflegt ein rechtswissenschaftliches Studium nicht aus einer persönlichen Neigung heraus betrieben zu werden, und im Anlassfall ergeben sich auch keine Hinweise auf eine solche.

Es handelt sich somit um Ausbildungskosten, die in hinreichendem Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten beruflichen Tätigkeit stehen, um als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG anerkannt zu werden.

Die **Sonderausgaben** werden im nachgewiesenen Ausmaß anerkannt - Versicherungsprämien und Sonderausgaben zur Gänze, Kirchenbeitrag in Höhe von 81,96 Euro.

Zu den **Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung**:

Der Bf hat ein Kind (A X) mit der Kindesmutter Frau B X. Auf diese lautet die Rechnung der St. Nikolausstiftung der ED Wien über 1.395,75 Euro. Da der Bf trotz mehrfacher Aufforderung nicht nachgewiesen hat, dass er die Ausgabe getragen hat, ist davon auszugehen, dass nicht er sondern die Rechnungsadressatin und Kindesmutter die Zahlung geleistet und den Aufwand getragen hat. Der Bf kann diese Ausgaben somit nicht geltend machen.

Über den weiteren geltend gemachten Aufwand liegt eine Honorarnote an den Bf über 700 Euro der C X mit dem Leistungsinhalt "Kinderbetreuung im Jahr 2015" vor. Frau X ist pensionierte Kindergärtnerin und die Großmutter des betreuten Kindes.

Nach ständiger Rechtsprechung müssen Verträge zwischen nahen Angehörigen nach außen in Erscheinung treten, hinreichend bestimmt und fremdüblich sein, um steuerlich anerkannt werden zu können. Da vom Bf keinerlei Angaben zum genauen Inhalt und Leistungsumfang der geschlossenen Vereinbarung gemacht wurden, hält sie einem Fremdvergleich nicht stand. Mangels Aufzeichnungen zum zeitlichen Ausmaß der Betreuung kann auch die Angemessenheit der Vergütung nicht überprüft werden. Dem behaupteten Betreuungsverhältnis ist daher die Anerkennung zu versagen.

Berechnung

Einnahmen	31.473,21	
Werbungskosten	-1.604,12	
Einkünfte aus nsA		29.869,09
Sonderausgaben (Topf)		-730,00
Sonderausgaben (übrige)		-441,96
Kinderfreibetrag		-220,00
Einkommen		28.477,13
Tarifsteuer	6.612,62	
Absetzbeträge	-345,00	
Steuer sonstige Bezüge	279,55	
Einkommensteuer	6.547,17	
anrechenbare Lohnsteuer	-7.758,91	
Rundung	-0,26	
Festgesetzte ESt	-1.212,00	

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Letzteres liegt vor, denn die Rechtsprechung des VwGH zur Frage, wann Kosten einer Aus- oder Fortbildung Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG darstellen, ist kasuistisch (vgl. *Sutter/Pfalz*, aaO, Rz 10).

Wien, am 23. Mai 2018