

GZ. RV/0216-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch die Dr. E. Igerz & Co. Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die als diplomierte Touristikkauffrau ausgebildete Bw erzielte bis zum 31. März 2001 als Grenzgängerin nach Liechtenstein Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Sie war bei der Fa. IV-AG, einem in der Dentalbranche tätigen Unternehmen, in S als Bürokraft beschäftigt. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 samt Beilagen (ua. Stundenplan, definitive

Kursbestätigung) machte die Bw ua. im Zusammenhang mit ihrer am 25. Mai 2001 begonnenen Ausbildung zur Berufsmasseurin mit medizinischer Ausbildung an der C Fachschule für Massagen und physikalisch-therapeutische Anwendungen in Sp/Z Kursgebühren in Höhe von 110.532,50 S (8.032,71 €), Kosten für Massagebehelfe in Höhe von 7.815,99 S (568,01 €), eine Absetzung für Abnutzung (AfA) in Hinblick auf eine Massageliege in Höhe von 1.376,87 S (57,95 €) sowie Reisekosten im Betrage von 16.140,60 S (1.172,98 €) als Werbungskosten geltend.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 vom 5. Juni 2003 anerkannte das Finanzamt diese in Zusammenhang mit ihrer Ausbildung zur Masseurin geltend gemachten Aufwendungen von insgesamt 135.865,96 S (9.873,76 €) nicht als Werbungskosten.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 4. Juli 2003 führte die steuerliche Vertretung der Bw im Hinblick auf den noch strittigen Punkt "Ausbildungskosten" - das beantragte Pendlerpauschale in Höhe von 900,- S (65,41 €) für die Monate Jänner 2001 bis März 2001 wurde bereits im angefochtenen Bescheid berücksichtigt - aus, dass ihre obgenannte Arbeitgeberin durch die Erzeugung von zahntechnischen Produkten wesentlich mit Gesundheitsfragen konfrontiert sei. Auf Grund ihrer Tätigkeit und in Anbetracht der gesundheitlichen Probleme durch die sitzende Tätigkeit habe die Bw nach Möglichkeiten gesucht, weiterhin im Gesundheitsbereich tätig zu sein und habe dabei zuerst neben ihrer bisherigen Tätigkeit Aus- und Fortbildungsseminare auf dem Gebiet der Heilmassage besucht. Es könne daher sehr wohl ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit unterstellt werden, die die Absetzbarkeit der beantragten Aufwendungen als Werbungskosten rechtfertige.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2003 ab. Begründend führte es dazu im Wesentlichen wie folgt aus: Da die berufliche Tätigkeit der Bw bei der obgenannten Arbeitgeberin mit 31. März 2001 beendet worden sei, könne die erst am 25. Mai 2001 beginnende Ausbildung zur Masseurin - mangels Vorliegens einer (zu diesem Zeitpunkt) konkret ausgeübten Tätigkeit - bereits dem Grunde nach keine steuerliche Berücksichtigung finden. Darüber hinaus sei bei einer Bürotätigkeit bei einem auf die Erzeugung von zahntechnischen Produkten spezialisierten Unternehmen weder ein unmittelbarer noch mittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit einer Masseurin gegeben.

Mit Schriftsatz vom 6. August 2003 stellte die Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag gab die steuerliche Vertreterin der Bw ergänzend an, dass die geltend gemachten Ausbildungskosten anzuerkennen seien, weil die Bw diese Ausbildung machen

müsste, um eine fixe Anstellung zu erhalten, und die Ausbildung auch während ihrer Tätigkeit (bei der K-KR & CoKG) fortgesetzt habe. Zur Bestätigung lege sie den diesbezüglichen Dienstvertrag bei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Während die **berufliche Fortbildung** der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten dient, dient die **Berufsausbildung** der Erlernung des ersten oder eines anderen (zweiten) Berufes. Entscheidend für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung ist, 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 qualifizierteren Stellung. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und -gepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt (vgl. dazu Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 203/2 zu § 16 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 5.2 zu § 16 EStG 1988 allgemein sowie Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988; siehe bspw. auch VwGH 19.3.1997, 95/13/0238, 0239).

In Anbetracht dieser rechtlichen Überlegungen bedarf es nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz keiner weiteren Erörterung - und ist im Übrigen gegenständlich auch nicht strittig - , dass nach der Verkehrsauffassung das Berufsbild einer im Büro tätigen diplomierten Touristikkauffrau ein anderes ist als jenes einer Masseurin und daher keine Identität zwischen dem von der Bw vor der Aufnahme der Bildungsmaßnahme und dem im Jahre 2001 ausgeübten Beruf besteht. Es handelt sich bei den geltend gemachten Aufwendungen somit zweifelsohne um **Ausbildungskosten**.

Während nach der Rechtslage bis einschließlich 1999 Kosten für die Berufsausbildung zu den steuerlich nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zählten, stellen seit 1. Jänner 2000 gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2000 (BGBl. I Nr. 106/1999) auch Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen im **Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit**

Werbungskosten dar. Auf Grund der bis 1999 geltenden Rechtslage steuerlich abzugsfähige Fortbildungskosten sind auch weiterhin (auf Grund des allgemeinen Werbungskostenbegriffes des § 16 Abs. 1 EStG 1988 bzw. gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) abzugsfähig (ausgenommen Zweitstudium).

Für die Qualifikation von Ausbildungskosten ist somit die konkrete Einkunftsquelle maßgeblich (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit); das Gesetz stellt nach seinem Wortlaut ausdrücklich auf den ausgeübten und nicht etwa auf den (früher) erlernten Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit ab (siehe dazu Doralt⁴, a.a.O., Tz 203/3 zu § 16 EStG 1988). Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O. Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) auszugehen, wenn

- die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (zB Friseurin und Kosmetikerin, Dachdecker und Spengler) oder
- die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (zB Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV-Techniker).

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist - wie bereits erwähnt - ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit. Von einem solchen ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können. Dieser Veranlassungszusammenhang ist jedoch grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn die Bildungsmaßnahmen auch **gleichzeitig** mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit erfolgen.

Nachdem die Bw ihre Grenzgängertätigkeit mit 31. März 2001 beendet hatte und ihre in Rede stehende Ausbildung erst am 25. Mai 2001 begonnen hat, hat das Finanzamt nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu Recht erkannt, wenn es die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Ausbildungskosten bereits dem Grunde nach versagte, weil die Bw im Berufsjahr gleichzeitig mit der Ausbildung keine Tätigkeit ausübte. Es ist dem Finanzamt im Übrigen auch zuzustimmen, dass die zu beurteilenden Tätigkeiten, nämlich der Beruf einer im Büro tätigen diplomierten Touristikkauffrau und der einer Masseurin, eindeutig nicht artverwandt sind; sie werden im Übrigen weder gemeinsam am Markt angeboten noch erfordern sie im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten. Im konkreten Fall fehlt es somit an dem nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für den Werbungskostenabzug von

Ausbildungskosten maßgeblichen Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit und liegen daher hinsichtlich der geltend gemachten Ausbildungskosten **im Berufungsjahr** keine Werbungskosten vor.

Ist eine Ausbildungsmaßnahme nicht abzugsfähig, weil sie mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit nicht in Zusammenhang steht, wird aber eine neue Tätigkeit begonnen, mit der die Bildungsmaßnahme in Zusammenhang steht, sind die Aufwendungen ab dem Beginn der neuen Tätigkeit abzugsfähig.

In diesem Zusammenhang verbleibt zu erwägen, ob hinsichtlich der strittigen Aufwendungen vorweggenommene Werbungskosten vorliegen könnten. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist - wie oben bereits erwähnt - ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit.

Vorweggenommene Werbungskosten - wie im Übrigen auch nachträgliche Werbungskosten - beziehen sich nicht unmittelbar auf die ausgeübte Tätigkeit und können daher nicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Berücksichtigung finden.

Auf Grund der obigen Überlegungen kommt die Abgabenbehörde zweiter Instanz daher zum Ergebnis, dass die von der Bw im Berufungsjahr geltend gemachten Ausbildungskosten zu den steuerlich unbeachtlichen Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 zählen und war die Berufung daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung - als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 12. September 2003