



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. (FH) A., Adr., vertreten durch Mag. Michael Ehrenstrasser, 1140 Wien, Beckmanngasse 6, vom 24. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 17. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist nichtselbständig beschäftigt und machte in der Einkommensteuererklärung für 2008 pauschalierte Werbungskosten für Vertreter sowie tatsächliche Werbungskosten für Arbeitsmittel, Reisekosten, Fachliteratur, Aus- bzw. Fortbildungskosten und sonstige Werbungskosten in der Höhe von insgesamt 5.577,99 € geltend. Überdies erklärte der Bw. einen Verlust aus einer selbständigen Tätigkeit als Unternehmensberater.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 berücksichtigte das Finanzamt bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit lediglich den Pauschbetrag für Vertreter sowie die Gewerkschaftsbeiträge, nicht jedoch die übrigen Werbungskosten und führte aus, dass mit dem Pauschbetrag sämtliche Aufwendungen abgegolten seien. Zusätzliche Werbungskosten seien auf Grund der zu § 17 Abs. 6 EStG ergangenen Verordnung nicht zu berücksichtigen.

Die Berufung richtete sich gegen die Versagung der Aus- bzw. Fortbildungskosten von 5.577,99 € als Werbungskosten, da nach Meinung des steuerlichen Vertreters des Bw. diese Kosten mit dem Vertreterpauschale nicht abgedeckt seien. In der Berufung wird weiters ausgeführt, dass der Bw. als Area-Manager bei der Fa. C. GmbH angestellt sei. Die Aus- bzw. Fortbildungskosten seien bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt worden. Sie dienen dem Bw. einerseits dazu, in seinem Dienstverhältnis noch weiter zu kommen und andererseits für seinen begonnenen Nebenerwerb (Unternehmensberatungen, Abhaltung von Schulungen, Seminaren etc.), der, sollte es einmal zu einem Ende des Dienstverhältnisses kommen, dann auch selbständig ausgeübt werden könne.

Fortbildungskosten würden der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienen. Ausbildungskosten seien Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausbildung ermöglichen, wobei ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegen müsse. Stehe die Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit, sei eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, da in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben sei.

Diese in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR) enthaltenen Kriterien würden auf den Bw. zutreffen. Es sei nicht nur das bessere Fortkommen durch die Bildungsmaßnahmen gegeben, sondern auch eine Ausbildung hinsichtlich Unternehmensberatung, Seminarabhaltung, eben im Bereich der Mineralölwirtschaft. In den LStR seien auch die einzelnen Werbungskosten genannt wie Kursgebühren, Kursunterlagen, Skripten, Fachliteratur, Hilfsmittel, Fahrtkosten etc. Die Einkommensteuer 2008 sei daher erklärungskgemäß zu veranlagen.

Zu einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes antwortete der steuerliche Vertreter des Bw., dass es in der einschlägigen Fachliteratur zum Ausschluss von zusätzlichen Werbungskosten neben dem Vertreterpauschale keinen Hinweis gebe. Es sei Intention des Gesetzgebers gewesen, Aus- und Fortbildungskosten weitläufig absetzbar zu machen. Außerdem seien die mit dem Pauschale abgedeckten Vertreterkosten ganz anderen Inhalts als Aus- und Fortbildungskosten.

Des weiteren präzisierte der steuerliche Vertreter, dass sich die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Aus- und Fortbildungskosten von 3.382 € richte und übermittelte dazu einen Beleg vom WIFI vom 1. Jänner 2008 betreffend Ausbildung zum Diplomierten Marketing-Multimedia-Coach und eine Rechnung vom 15. Oktober 2008 über Studiengebühren der UMIT, private Universität für Gesundheitswissenschaften, medizinische Informatik und Technik.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz legte dem Bw. dar, dass auf Grund des eindeutigen Wortlautes des § 5 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen neben der Werbungskostenpauschalierung keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit anerkannt werden können. Für den Fall der Geltendmachung der gesamten tatsächlichen Werbungskosten forderte die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bw. auf, die Werbungskosten zu belegen, den Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit darzulegen, den Inhalt der Tätigkeit nachzuweisen und nähere Informationen zu den Ausbildungskosten zu übermitteln. In Beantwortung dieses Schreibens machte der steuerliche Vertreter des Bw. klar, dass nunmehr statt des Vertreterpauschales die tatsächlichen Werbungskosten geltend gemacht werden. Zum Ausbildungsinhalt Marketing-Multimedia-Coach übermittelte der Bw. Unterlagen und führte aus, dass sich die Ausbildung bzw. dann die Beratungsarbeiten grundsätzlich an alle Unternehmen richte, die Werbung betreiben. Seitens des Dienstgebers habe es weder Dienstfreistellungen noch Kostenzuschüsse gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten

Strittig ist die steuerliche Absetzbarkeit von diversen Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Bw. ist bei der C. GmbH nach eigenen Angaben als Area-Manager bei der im Bereich der Mineralölwirtschaft tätigen Fa. C. GmbH. beschäftigt. In seiner Steuererklärung 2008 machte der Bw. neben dem Werbungskostenpauschale für Vertreter Arbeitsmittel (1.211,74 €), Reisekosten (16,40 €), Fachliteratur (795,85 €), sonstige Werbungskosten (172 €) und Aus- und Fortbildungskosten (3.382 €) als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt berücksichtigte bei der Einkommensteuerveranlagung lediglich das Werbungskostenpauschale für Vertreter in Höhe von 2.190 €.

Bei den geltend gemachten Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen handelt es sich um Studiengebühren (2.407 €) für die UMIT (private Universität für Gesundheitswissenschaften, medizinische Informatik und Technik) sowie um Kosten (975 €) für eine Ausbildung zum Diplomierten Marketing- und Multimedia-Coach (MMC). Die Ausbildung zum Marketing- und Multimedia-Coach hat der Bw. mit Diplomprüfung am 18. April 2008 abgeschlossen. Nach den vom steuerlichen Vertreter an die Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelten Unterlagen ist dieser Lehrgang besonders auf die Bedürfnisse der Werbewirtschaft zugeschnitten und soll zum kompetenten, prozessorientierten Coaching von Projekten im Bereich Marketing und Multimedia befähigen. Der Ausbildungsplan enthält folgende Lehrinhalte:

MMC-Coaching Grundlagen
Prozessgestaltung
Methodische Coachingarbeiten I, II, III, IV
Kommunikationspraxis
Prozessbegleitung I, II, III
Projektcoaching I, II
Fachbegleitung
PR-Prozessentwicklung
Projektarbeit (Umsetzungscoaching)

Zum Studium und den übrigen geltend gemachten Aufwendungen erteilte der steuerliche Vertreter keine Auskünfte.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten liegen nur dann vor, wenn ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für 2006 geltenden Fassung sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielen.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064).

In § 1 Z 9 der auf Grund des § 17 Abs. 6 EStG ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. 32/1993 idF BGBl. II 382/2001, werden für Vertreter anstelle des Werbungskostenpauschbetrages Werbungskosten in Höhe von 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 € jährlich, festgelegt. Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können gemäß § 5 der Verordnung daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

Zwischen den Verfahrensparteien ist unbestritten, dass der Bw. die Voraussetzungen für die Anwendung des Vertreterpauschales erfüllt. Durchschnittssätze dienen der vereinfachten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, sie stellen ein Angebot an den Abgabepflichtigen dar und hindern ihn nicht, die einzelnen Werbungskosten in Form des Einzelnachweises zu

belegen (VfGH 13. 6. 1981, B 319/77, und 27. 6. 1984, B 4/80). Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat der steuerliche Vertreter das Berufungsbegehren insoweit geändert, als nunmehr statt des Werbungskostenpauschales die Anerkennung der tatsächlichen Kosten beantragt wurde. Es war daher vor dem genannten rechtlichen Hintergrund die steuerliche Absetzbarkeit der geltend gemachten Aufwendungen zu prüfen. Die Aufwendungen sind wie folgt zu beurteilen:

Betreffend der Ausbildung zum Diplomierten Marketing-Multimedia-Coach wurden die Kosten zwar durch einen Beleg nachgewiesen, ein Vorbringen zum Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit wurde jedoch nicht erstattet. Ein Veranlassungszusammenhang ist für die Berufungsbehörde damit schon deshalb nicht nachvollziehbar, da – abgesehen von der Berufsbezeichnung „Area-Manager“ bzw. „Vertreter“ – der Bw. den Inhalt seiner Tätigkeit trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht näher konkretisiert hat. Vor allem unterblieb eine Darstellung, inwiefern die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Das gleiche gilt für die beantragten Studiengebühren in Höhe von 2.407 €. Der Bw. hat überdies den Ausbildungsinhalt seines Studiums an der privaten Universität UMIT nicht bekannt gegeben. Im Akteninhalt befinden sich nicht einmal Angaben über die Studienrichtung, daher waren der Behörde Feststellungen über den Ausbildungsinhalt und damit die Herstellung eines Zusammenhangs mit der nichtselbständigen Tätigkeit nicht möglich. Mit dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Berufung, dass die in den Lohnsteuerrichtlinien enthaltenen Kriterien für Aus- und Fortbildungskosten auf den Bw. zutreffen, ist der steuerliche Vertreter auf reiner Behauptungsebene verblieben. Die Übermittlung eines Zahlungsnachweises der Studiengebühren ist für sich allein für die steuerliche Absetzbarkeit nicht ausreichend, wenn nicht erwiesen ist, dass das Studium die berufliche Tätigkeit des Bw. betrifft.

Die geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten konnten daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Zu den übrigen Werbungskosten für Arbeitsmittel, Reisekosten, Fachliteratur und sonstige Werbungskosten ist auch hier primär darauf zu verwiesen, dass für den Werbungskostencharakter von Aufwendungen generell der Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen essentiell ist (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 32,22).

Den nötigen Zusammenhang hat der steuerliche Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. November 2009 nicht dargelegt. Auch aus dem übrigen Akteninhalt ist die berufliche

Veranlassung der Aufwendungen nicht erkennbar, zumal die einzelnen Aufwendungen nicht einmal konkretisiert wurden (etwa um welche Arbeitsmittel oder Fachliteratur etc. es sich handelt). Fünf Rechnungen einer Kopieranstalt über insgesamt 795,85 €, die den handschriftlichen Vermerk „Bücher“ enthalten, entsprechen betragsmäßig dem für Fachliteratur geltend gemachten Betrag. Als Nachweis für eine berufliche Veranlassung sind diese Belege jedoch nicht geeignet.

Zum Erfordernis des belegmäßigen Einzelnachweises der einzelnen Werbungskosten für den Fall des Verzichts auf den Werbungskostenpauschbetrag ist festzustellen, dass vom Bw. ein Nachweis für die weiteren Aufwendungen (Arbeitsmittel, Reisekosten und sonstige Werbungskosten) nicht erbracht wurde. Mangels Erläuterungen seitens des Bw. konnte hinsichtlich der übrigen mit der Vorhaltsbeantwortung übermittelten Belege, nämlich betreffend Markenmeldung Patentamt (329 €), Kammerumlage Unternehmensberatung (61 €), Abo Zeitung Medianet (150 €) und Verbandsbeitrag MMC (78 €), nicht nachvollzogen werden, welchen der geltend gemachten Werbungskosten diese Belege zuzuordnen sein sollen bzw. inwieweit überhaupt ein ursächlicher Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht.

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass gemäß § 138 Abs. 1 BAO die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Nach Abs. 2 sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind. Die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 Abs. 1 BAO tritt dagegen in den Hintergrund, wenn nach der Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181).

Nach der Lage des Falles kann daher keine Berücksichtigung tatsächlicher Werbungskosten statt dem Berufsgruppenpauschale erfolgen, insbesondere da in erster Linie nur der Bw. entsprechende Angaben zum maßgeblichen Sachverhalt machen und diese durch geeignete Belege untermauern konnte.

Vorweggenommene Betriebsausgaben

Der Bw. hat zwar die Kosten der Bildungsmaßnahmen unter den Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemacht, nach seinem Vorbringen hätten die Bildungsmaßnahmen aber auch seinem Nebenerwerb in Form von Unternehmensberatungen

und Abhaltung von Seminaren gedient. Es war daher schließlich zu prüfen, ob diese Kosten als Betriebsausgaben in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Unternehmensberater abzugfähig sind.

Die diesbezügliche Betriebseröffnung meldete der Bw. dem Finanzamt per 1. August 2008, ab diesem Zeitpunkt besitzt der Bw. auch einen Gewerbeschein. Die am 18. April 2008 abgeschlossene Ausbildung zum Marketing- und Multimedia-Coach hat demzufolge vor Beginn der Tätigkeit stattgefunden. Einnahmen fielen im Jahr 2008 nicht an.

Für den betrieblichen Bereich enthält § 4 Abs. 4 Z 7 EStG Regelungen bezüglich Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten, die § 16 Abs. 1 Z 10 EStG entsprechen.

Die Feststellung eines Zusammenhangs des Studiums an der Privatuniversität mit der Unternehmensberatung war der Berufungsbehörde mangels Bekanntgabe der Studienrichtung und des Ausbildungsinhalts nicht möglich. Die Anerkennung der Studiengebühren als Betriebsausgaben kommt daher von vorneherein nicht in Betracht. Ein Zusammenhang der Ausbildung zum Marketing- und Multimedia-Coach mit der Unternehmensberatungstätigkeit ist hingegen nicht von der Hand zu weisen, ist doch Marketing eines der typischen Beratungsfelder eines Unternehmensberaters. Eine nähere Überprüfung des Zusammenhangs erübrigt sich jedoch, da die Voraussetzungen der steuerlichen Absetzbarkeit dieser Ausbildung schon aus einem anderen Grund nicht erfüllt sind:

Wenn sich die Ausbildung auf einen noch nicht ausgeübten Beruf bezieht, kommt eine „umfassende Umschulungsmaßnahme, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielt“ in Betracht. Zur Einbeziehung von Umschulungen in die steuerlich absetzbaren Schulungsmaßnahmen nach § 4 Abs. 4 Z 7 EStG und § 16 Abs. 1 Z 10 EStG in der ab 2002 geltenden Fassung wird im diesbezüglichen Bericht des Finanzausschusses des Nationalrates (1285 BlgNR XXI.GP) ausgeführt, dass die Umschulungsmaßnahmen derart umfassend sein müssen, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen.

Ausbildungsaufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine "nicht verwandte" berufliche Tätigkeit, die für sich alleine keinen Berufsumstieg sicherstellen, sind nicht abzugsfähig.

Im vorliegenden Fall hatte die absolvierte Ausbildung laut vorgelegten Unterlagen lediglich einen Umfang von 80 Trainingseinheiten à 45 Minuten und beruht auf einer Kooperation zwischen der Fachgruppe Werbung und Marktkommunikation NÖ, dem WIFI NÖ und dem Schulungszentrum für Marketing und Multimedia. Festzustellen ist, dass die Ausbildung zum Marketing- und Multimedia-Coach unter den in der Unternehmensberatungs-Verordnung (BGBl II/94/2003) genannten Zugangsvoraussetzungen nicht enthalten ist und somit für sich

allein den Berufseinstieg als Unternehmensberater nicht ermöglichen würde. Die in Rede stehende Ausbildung ist daher nicht als „umfassende Umschulungsmaßnahme“ iSd § 4 Abs. 4 Z 7 EStG zu qualifizieren.

Des weiteren waren Überlegungen dahingehend anzustellen, ob gegebenenfalls die Ausbildung im Zusammenhang mit einer zur ausgeübten Tätigkeit verwandten Tätigkeit zu sehen ist. Wenn nämlich die nichtselbständige Tätigkeit als Vertreter mit der Tätigkeit eines Unternehmensberaters als artverwandt einzustufen ist, könnten auch einzelne – nicht umfassende - Kurse steuerliche Anerkennung als Ausbildung finden.

Der Begriff der "verwandten" Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit artverwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 203/4f, und *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 16 Abs. 1 Z. 10, Tz 2).

Nach dem Berufsbild des Fachverbandes Unternehmensberatung und Informationstechnologie der Wirtschaftskammer Österreich vom 24. September 2009 ist zentrales Ziel der Unternehmensberatung, wirtschaftliche und soziale Veränderungen zum Nutzen des Klienten zu bewirken. Die Leistungen der Unternehmensberatung sind auf Beratung und Assistenz für Unternehmen zur Bewältigung der Anforderungen und Erfolgssicherung ausgerichtet. Neben ihrer Fachkompetenz verfügen die Unternehmensberater über Methoden- und soziale Kompetenz. Die Aufgaben der Unternehmensberatung sind im wesentlichen Informationsbeschaffung, Problemerkennung / Zielklärung, Diagnoseprozess, Empfehlung konkreter Maßnahmen und Intervention / Implementierung.

Als Vertreter werden im allgemeinen Personen verstanden, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 17 Tz 6).

Nach der Verkehrsauffassung sind nun diese beiden Berufsbilder als Unternehmensberater und als Vertreter keineswegs verwandt, sie werden auch nicht gemeinsam am Markt angeboten und erfordern nicht gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten. Die Verwertung von Erfahrungen als Vertreter bei der Tätigkeit als Unternehmensberater (und umgekehrt) durch den Bw. ist zwar nicht auszuschließen, eventuelle Überschneidungen in einem Teilbereich machen Berufe aber noch lange nicht verwandt.

Somit ist abschließend festzustellen, dass die Ausbildung zum Marketing- und Multimedia-Coach weder als Ausbildung für eine verwandte Tätigkeit noch als Umschulungsmaßnahme

iSd § 4 Abs. 4 Z 7 EStG unter vorweggenommene Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Unternehmensberater zu subsumieren ist.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 18. Februar 2010