



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend Einkommensteuer (**Arbeitnehmerveranlagung**) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen :

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe €	Art	Höhe €
2004	Einkommen	16.856,09	Einkommensteuer	5.003,43
			Anrechenbare Lohnsteuer	7.232,38
			Einkommensteuer (293 BAO-Fassung)	2.228,95

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Berufungspunkt Werbungskosten (Ausbildung /Fortbildung):

Der Bw. übte im Berufszeitraum folgende Tätigkeiten aus (Versicherungsdatenauszug der österr.Sozialversicherung):

1.1.2004-31.3.2004	Angestellter (Leiter des Rechnungswesens)	H.NZ Einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses am 24.11.2003–Lohnzahlungen bis 31.3.2004
10.2.2004 -13.2.2004	Bewerbung auf Inserat und Absolvierung eines Karriereberatungsprogrammes	Personalberatungsbüro P.nz über Auftrag der Fa.S.AR
1.4.2004 – 12.5.2004	Angestellter	S..nz
13.5.2004 -14.05.2004	Urlaubsabfindung, Urlaubsentschädigung	Fa. S.
15.5.2004 -7.11.2004	Arbeitslosengeldbezug (Notstandshilfe) AMS W.Is	
8.11.2004 -30.09.2005	Angestellter	H.L.AGAG, Wi.en
01.10.2005 –laufend	Angestellter	O.BB I.B.W.en

In der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2004 wurden unter Pkt. 2.Sonstige Bewerbungskosten Beratung bei P., Personal Managementpartner, in L., angeführt:

Werbungskosten aus diesem Titel:	€
Karriere-Beratung-Kosten	5.760,00
Zuzügl.Fahrtspesen	297,70*
Gesamt daher	6.057,70

***Aufgliederung der Fahrtspesen:**

Gefahrene Kilometer (Hin- und Rückfahrt)	Datum
76	10.03.04
76	22.03.04
76	08.03.04
76	10.02.04
76	13.02.04
76	03.02.04
76	23.02.04
76	25.02.04
76	02.03.04
76	13.02.04
76	12.02.04
Summe (KMG)	297,70

Im Schriftsatz vom 18.9.2005 wurde vom Abgabepflichtigen Folgendes bekanntgegeben:

(Beilage zum Jahresausgleich 2004 - Begründung der Kosten der doppelten Haushaltsführung):

„Er sei mit November 2004 in die H.AG, für den Bereich Bilanzierung eingetreten. Dienstort sei seit dieser Zeit W.. Gem. Bundesbahnstrukturgesetz wurde diese Gesellschaft mit der Gesellschaft des Ö.. Konzerns verschmolzen (O.I.B..Der Dienstort sei weiterhin Wi. .

Er habe mit Schreiben vom 15.11.2004 von der O.GmbH eine Genossenschaftswohnung (ca. 55 m2) zugewiesen bekommen (Beilage). Der Mietvertrag (Beilage) sei seit 1.12.2004, seine Übersiedlung (Verbringung der persönlichen Habe) erfolgte dann in der ersten Dezemberhälfte 2004. Die Miete (inkl. Betriebskosten) habe € 320,13 (Beilage) betragen. Es handle sich bei dieser Wohnung ausschließlich um eine Dienstwohnung, die er zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit benötige (siehe § 3 lit. i des Mietvertrages S. 4 - liegt als Kopie diesem Schreiben bei). Das Benützen dieser Wohnung sei an seine Tätigkeit bei der Ö. gebunden. Ein tägliches Pendeln von W. nach Wi. und zurück sei absolut nicht möglich, da er in seiner derzeitigen Funktion als Leiter Buchhaltung und Bilanzierung der Ö.. eine wöchentliche Arbeitszeit habe, die beträchtlich über eine 40 Stundenwoche hinausgeht, eine Ausübung seiner Tätigkeit in Wi. sei ohne diese Wohnung nicht möglich.

Seine Familie (seine Frau M.K. und sein Sohn P.K.) lebe nach wie vor in We.. An eine Übersiedlung nach Wi. sei in keinsten Weise gedacht, da seine Frau pragmatisierte Landesbeamtin sei (Hauptschullehrerin in We..) und sein Sohn in L. das Gymnasium (derzeit 8. Klasse) besuche.

Eine Übersiedlung seiner Frau nach Wi. hätte zur Folge, dass diese ihre Pragmatisierung in OÖ auf jeden Fall verlieren würde, ein Sachverhalt, der zwingend ein Verbleiben in OÖ bewirkt. Den Sohn in der Maturaklasse aus der Schule zu nehmen erachte er als sehr wenig zweckmäßig. Er habe mit seiner Frau in W. ein Einfamilienhaus errichtet (1997/1998), das weiterhin der Lebens -und Wohnmittelpunkt für ihn darstelle und eine gänzlich bessere Lebensqualität für sie darstelle, als eine Mietwohnung im 3. Stock in unmittelbarer Nähe der Westbahnstrecke (die von der Ö. errichteten Wohnhäuser befinden sich auf Bahngrund und dieser sei naturgemäß längs der Bahnstrecken)“.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6.10.2005 wurden die beantragten Werbungskosten betreffend Karriere –Beratung (P-) nicht anerkannt.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„Erfolge ein allgemeines Karriereberatungsprogramm nicht in Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle und ist die Art der zukünftigen Tätigkeit noch ungewiss, liegen nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebenshaltung vor (VwGH 16.12.1999, 97/15/0148, EStR 2000 RZ 4728). Die Kosten für die Beratung bei der Fa. P.. konnten daher nicht anerkannt werden“.

In der rechtzeitig erhobenen Berufung wurde diesbezüglich vom Bw. ausgeführt:

Das Karriereberatungsprogramm bei P-. sei zu Unrecht nicht berücksichtigt worden.

Karriereplanung bei der P&P.

„Zum Zeitpunkt der Unterschriftsleistung (Karriereplanung) bei obiger Fa. galt folgender Sachverhalt:

Sein Beschäftigungsverhältnis bei H.I. (er sei dort der 6. Rechnungswesenleiter innerhalb der letzten 10 Jahre) sei bereits am Endes des Jahres 2003 (siehe Beilage) einvernehmlich gelöst worden und er habe sein Gehalt ausschließlich nur auf Grund der langen Kündigungsfrist bis 31.3.2004 bekommen. Im Zuge seiner aktiven Arbeitssuche habe er sich auf ein Inserat der Fa. P.. betreffend der ausgeschriebenen Position "kfm. Leiter" bei der Fa. S; beworben. Erst im Zuge der ersten Kontaktgespräche mit P.. habe er den Karriereplanungsvertrag unterschrieben und sei sehr umfangreichen psychologischen Tests und Intelligenztests unterzogen worden. Er habe alle diese Tests sehr gut bestanden und sei von P.. daraufhin im nachhinein in die bereits feststehende Vorstellungsrunde (als 4. oder 5. Teilnehmer) aufgenommen worden. Er sei damals ca. 10-15 Jahre älter als die anderen Bewerber gewesen. Bei dem anschließenden Vorstellungsgespräch bei der S, habe er dann als der Beste und Geeignetste abgeschnitten und habe die Position "kfm. Leiter" erhalten. Sein daraufhin kurzfristig erfolgtes Ausscheiden sei in sehr klaren Meinungsverschiedenheiten in Bezug auf die Agenden der kfm. Leitung begründet gewesen . Diese Karriereplanung sei in absolutem Zusammenhang mit seiner Bewerbung und

darauf ausgerichtet gewesen, diese Position zu erhalten. Es sei das "Eintrittsgeld" gewesen, um bei Bestehen der Tests in die letzte Vorstellungsrunde zu kommen. Dieses Vorgehen sei insofern für ihn sehr wichtig gewesen, als er bereits in einem Alter war (damals 48 Jahre), bei welchem er alles auszuschöpfen habe, um nicht auf der Straße zu bleiben. **An eine allgemeine Karriereplanung ohne klar definiertem Ziel und greifbaren Nutzen sei demgemäß niemals gedacht gewesen.**

Der Bw...

Beilage (Ablichtung):

Einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses abgeschlossen zwischen der Fa. H-I. als Dienstgeber

und

dem Bw. als Dienstnehmer

Der Dienstgeber und der Dienstnehmer kommen überein, das Dienstverhältnis einvernehmlich aufzulösen.

Das Dienstverhältnis endet am (Handschriftlich eingefügt : 31.3.2004 oder zu jenem Zeitpunkt, zu dem der Bw. ein Dienstverhältnis mit einem Dritten beginnt).

Linz, am 24.11.2003

Der Dienstgeber	Der Dienstnehmer:
-----------------	-------------------

Mit Ergänzungsauftrag vom 27.10.2005 wurde von der Abgabenbehörde I .Instanz zur neuerlichen Sachverhaltsprüfung der beanstandeten Werbungskosten um Übermittlung der nötigen Unterlagen ersucht:

-Rechnung und Zahlungsnachweis der Fa. P.. über die absolvierte Karriereplanung

(Vertrag, Inhaltspunkte des Programms)

- Bekanntgabe, in welchem Zusammenhang die Fa. P.. mit dem damaligen Dienstgeber stehe (lt. ihren Angaben in der Berufung sei die Postenausschreibung bei der Fa. S. über o.a.Firma erfolgt)

-Bestätigung der Fa. S.

1. dass ein Vorstellungsgespräch nach dem allgemeinen Termin u. eine Aufnahme in den bereits feststehende Bewerbungskreis nur aufgrund des Umstandes erfolgt sei , dass Sie diese Karriereplanung absolviert haben,

2. Es sei zu bestätigen, ob diese Karriereplanung auch von den anderen Bewerbern absolviert worden sei und

3. ob diese Tests eine Voraussetzung für den ausgeschriebenen Posten gewesen seien. Weiters sei von der Firma zu bestätigen, ob (trotz der kurzen Beschäftigung) eine Refundierung der Kosten erfolgt sei (evtl. im Dienstvertrag vereinbart?)

Mit Schriftsatz vom 12.11.2005 wurde vom Bw. Folgendes bekanntgegeben:

Die Originalrechnungen werden als Beilage neuerlich vorgelegt. Mittels beigelegten Schreiben der P-&P. werde der Zusammenhang zwischen seiner Karriereplanung (Outplacement) und der Bewerbung bestätigt. Der Ablauf seiner Bewerbung und nachfolgenden Anstellung bei S. stelle sich wie folgt dar:

1. Fa. S; habe die P-P. & mit der Personalsuche beauftragt, es werden die Kriterien festgelegt.

2. Anfolgend wurde die Annonce in einer Tageszeitung durch die Fa P.. aufgegeben und die bei P.. eintreffenden Bewerbungen (seine Bewerbung war darunter) einer Sichtung durch P.. unterzogen.

3. Die nach Dafürhalten von P.. geeigneten Bewerber wurden dann durch P.. zu einem ersten Gespräch eingeladen. Einer davon sei er gewesen, er habe sich im Zuge dieses Gesprächs entschlossen, die Karriereplanung (Outplacement) bei P.. zu machen. Den genauen Vorgang samt seinen Gedankengängen hierzu habe er bereits beschrieben.

4. Er habe die entsprechenden Qualifikationen durch Tests (wurde von ihm bereits beschrieben) in der Weise bestanden, dass er von P.. zu jenen Kandidaten gereiht wurde, die der P: vorgestellt werden sollten. Ob auch andere Bewerber die Karriereplanung (Outplacement) gemacht haben, wisse er nicht, habe ihn auch nicht interessiert (sein Interesse galt einem neuen Arbeitsverhältnis) und er habe mit den potentiellen Konkurrenten (andere Bewerber) auch keine derartigen Gespräche geführt.

5. Bis dahin wäre ausschließlich P-: für ihn „zuständig“ gewesen. Zur Fa S; und ihm bestünde keinerlei Kontakt, inwieweit Kontakt welcher Art auch immer zwischen P.. und S; bestand, wisse er nicht und er habe sich hierzu auch nicht (bei wem auch immer) erkundigt.

Es sei nach seinem Dafürhalten jedoch so, dass (nach seiner Erfahrung mit Personalberatungsunternehmen) in diesem Fall S; die Personalsuche und „Selektion“ der Bewerber in die Hände des Personalberatungsunternehmens legt, und sich erst die vorgeschlagenen Bewerber ansieht.

6. Sein Erstkontakt zu seinem neuen Arbeitgeber (S;) erfolgte erst bei seinem Bewerbungsgespräch in den Räumlichkeiten der Fa S-:. Bei diesem Gespräch habe er als der Beste und Geeignetste abgeschnitten.

Den für die Karriereplanung (Outplacement) ausgegebenen Betrag habe er von niemanden (auch nicht teilweise) erstattet bekommen und dies sei auch im Dienstvertrag (Beilage) nicht berücksichtigt

worden. Er werde diesen Betrag auch nicht zukünftig ganz oder teilweise erhalten. Diese Erklärung sei selbstverständlich rechtsverbindlich.

Mit freundlichen Grüßen...

Beilagen: Honorarnote vom 13.2.2004

„Für die Beratung des Bw. in Form eines individuellen, zeitlich begrenzten Outplacement - Programmes bei P&P L. verrechnen wir einen

Pauschalpreis von zuzügl. 20 % MWSt	€ 4.800,00 € 960,00
Summe	€ 5.760,00

Beratungsbeginn sei der 10. Februar 2004, die Beratungsdauer sei mit 30 Beratungsstunden begrenzt. Wir bitten um Überweisung binnen 8 Tagen auf unser Konto bei der Sparkasse xy...

Bestätigung der Fa. P&P

L., den 10. November 2005

Herrn Bw., Adresse;

Bestätigung

zur Vorlage beim Finanzamt

„Der Bw. hat ab 10. Februar 2004 bei P&P eine individuelle Outplacement-Beratung durchgeführt. Der Bw. war arbeitslos und lernte die schon seit Jahren angespannte Situation am Arbeitsmarkt, gerade auch für ältere Führungskräfte und Akademiker, hautnah kennen.

Der Geschäftsführer von P&P ist seit über einem Jahrzehnt auf diesem Spezialberatungsgebiet tätig und kann für Arbeitssuchende auf eine Erfolgsquote von 98% verweisen.

Durch die Outplacement-Beratung wurde der Bw. optimal auf Bewerbungsgespräche u. a. m. vorbereitet und konnte daher gleich zweimal reüssieren, einmal bei einem öö. Unternehmen als Leiter Rechnungswesen, kurz darauf bei der yxAG in ebenfalls leitender Position. Diese besonders anspruchsvolle Stelle halte er noch immer inne.

Daher kann rückblickend festgehalten werden, dass diese unsere Outplacement-Beratung seine Suchdauer wesentlich verkürzt und den Erhalt derartiger Positionen ermöglicht hat, von einem weiteren Nutzen für seine derzeitige Managementtätigkeit abgesehen. Abschließend wird festgehalten, dass dieses unser Outplacement-Beratungsprogramm gemäß § 3 EStG Werbungskosten voll abzugsfähig sei“. Mit freundlichen Grüßen

**Dienstzettel der Fa. S.
(auszugsweise)**

Dienstverhältnis - Beginn am 1.4.2004

Probezeit 3 Monate

Die ersten 3 Monate des Dienstverhältnisses gelten als Probemonat im Sinne des § 19 Abs. 2 Ang.G., während dessen das Dienstverhältnis von jedem Vertragsteil jederzeit gelöst werden kann. Die Kündigungsbestimmungen richten sich nach den jeweils geltenden gesetzlichen Regelungen sowie dem Kollektivvertrag für die Handelsangestellten Österreichs. Während der ersten fünf Jahre der Angestelltentätigkeit kann das Dienstverhältnis jeweils zum 1. 5. oder Letzten eines jeden Kalendermonats seitens des Dienstgebers gekündigt werden...

V. Das Dienstverhältnis unterliegt den Bestimmungen des Kollektivvertrages für die Handelsangestellten Österreichs sowie den jeweils für den Betrieb geltenden Betriebsvereinbarungen. ...

VI. Gemäß dem Kollektivvertrag für die Handelsangestellten Österreichs werden Sie in die

Gehaltstafel	Allgemeiner Groß- und Kleinhandel
Gehaltsgebiet	A
Beschäftigungsgruppe	6. im 18. Berufsjahr eingestuft, wobei festgestellt wird, dass Sie jeweils mit 1. April eines jeden Jahres in ein neues Berufsjahr treten.

Berufungspunkt Um- bzw. Hochrechnung:

Bezüglich der nichtselbständigen Tätigkeiten des Bws. wird auf Pkt. 1 des Sachverhaltes verwiesen.

Zudem wurden **Transferleistungen von 15.5.2004 - 7.11.2004** bezogen (177 Tage / Höhe des Transferbezuges: € 6.812,73) .

Strittig ist die Berechnungsmethode gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (**Umrechnungs- bzw. Hochrechnungsvariante**) .

Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6.10.2005 wurden folgende Bemessungsgrundlagen zugrundegelegt:

	€
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
H.AG	7.351,79
S.	3.995,43
H. I.	13.799,16
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-2.097,59
Gesamtbetrag der Einkünfte	23.048,79
- SONDERAUSGABEN § 18 EStG	-60,00
Kirchenbeitrag	-75,00
Einkommen	22.913,79
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	14.620,33
-Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
-Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	32,00 %
32,00 % von 22.913,79	7.332,41
Steuer sonstige Bezüge	214,61
Einkommensteuer	7.547,02
-anrechenbare Lohnsteuer	-7.232,38
Festgesetzte Einkommensteuer	314,64

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2004 wurde ausgeführt:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 23.048,79 € durch 188 Tage dividiert und mit 365 und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 44.613,98 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittsteuersatz mit 32 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt –hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert - auf ihre Einkünfte angewendet".

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt:

„Bei der Berechnung der Jahreseinkommensteuer seien seines Erachtens Fehler passiert.

Steuerberechnung seiner Gesamteinkünfte in der Höhe von € 22.913,79 (Details hierzu finden sich auf Blatt 4 Ihres Bescheides)

0,00 für die ersten	Gehalt	Steuer
	3.640,00	0,00
21,00 für die weiteren	3.630,00	762,30
31,00 für die weiteren	14.530,00	4.504,30
41,00 für die restlichen	22.813,98	9.353,73
Gesamteinkünfte gem. Berechnung der Finanzbehörde:	44.613,98	14.620,33

Gemäß den Berechnungsunterlagen der Finanzbehörde wurden auf Blatt 1 (des Bescheides) Gesamteinkünfte in Höhe von € 44.613,98 herangezogen, obwohl er im Jahr 2004 nur Einkünfte in Höhe von €22.913,79 habe. Einkünfte in der Höhe von € 44.613,98 habe er NIEMALS BEZOGEN, dass darauf "der Tarif angewendet und ein Durchschnittsteuersatz mit 32,00% ermittelt" (Blatt 2, 2. Absatz Ihres Bescheides) wurde, sei für ihn nicht nachvollziehbar. Der Betrag von € 23.048,79 sei für ihn gleichfalls unverständlich, als sein steuerpflichtiges Jahreseinkommen € 22.913,79 betrage.

Gleichzeitig damit wurde mit diesem 32,00 %-satz sein gesamtes Einkommen multipliziert und wesentlich geringere %-Sätze zu PROGRESSIONSBEGINN absolut negiert. Dies alles bewirkt, dass er trotz einer Arbeitslosigkeit von ca 6 Monaten MEHR JAHRESSTEUERN ZU ENTRICHTEN HABE, ALS ER IM ZUGE SEINER BESCHÄFTIGUNG BEI VOLLER PROGESSION AN DIE FINANZBEHÖRDE BEZAHLT HABE ! Gemäß seinem Jahreseinkommen müsste sich nach seiner Meinung nach eine Steuer (gemäß einer überschlagsmäßigen Berechnung (noch ohne

**Berücksichtigung meiner Aufwendungen bei der Fa.P..) in Höhe von ca. € 5.700,00
ergeben (Schätzung):**

Steuerpfl. Prozent	Steuer
0,00 für die ersten 3.640,00	0,00
21,00 für die weiteren 3.630,00	762,30
31,00 für die weiteren 14.530,00	4.504,30
41,00 für die restlichen 1.113,79	456,65
Einkommen 22.913,79	5.723,25
(Blatt 1 des Bescheides)	(Schätzung noch vor P..erer)

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Absolvierung des Karriereberatungsprogrammes im Zusammenhang mit der Bewerbung zur Fa. S.- Ausbildung oder Fortbildung ?

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (i.d.Fassung ab der Veranlagung 2003) sind
Werbungskosten:

*Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmassnahmen im Zusammenhang mit der vom
Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und
Aufwendungen für umfassende Umschulungsmassnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen
Berufsumfeld ermöglichen.*

Folgende Überlegungen begründen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die
Anerkennung gegenständlicher Kosten als Werbungskosten:

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut sind Fortbildungskosten Werbungskosten.
Ausbildungskosten können jedoch nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn
ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit besteht. Selbst
wenn man davon ausgeht, dass die bei der Fa. H. ausgeübte Tätigkeit (Leiter des
Rechnungswesens) mit jener bei der Fa. S. (Position des kfm. Leiters im Unternehmen) nicht
verwandt ist, war zu prüfen, ob die Absolvierung des Karriereberatungsprogrammes unter den
Begriff "Fortbildung" eingeordnet werden kann.

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung handelt es sich dann um "Fortbildung", wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0123), während die Berufsausbildung der Erlernung eines Berufes dient. Aufwendungen zur Erlernung eines anderen (zweiten) Berufes sind Ausbildungskosten (Doralt, Einkommensteuergesetz³, § 16 Tz 220, Stichwort "Fortbildung").

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Berufungswerber kurze Zeit nach Absolvierung des Karriereberatungsprogrammes ab 1. April 2004 als kfm. Leiter tätig wurde.

Unter dem Gesichtspunkt des Begriffes der "vorweggenommenen Werbungskosten" stellt sich dies wie folgt dar:

Vorweggenommene Werbungskosten liegen vor, wenn vor Erzielung von Einnahmen aus einer Tätigkeit Aufwendungen anfallen, die durch die spätere Einnahmenerzielung konkret veranlasst und die nicht als nichtabzugsfähige Ausbildungskosten anzusehen sind.

In diesem Zusammenhang sind nach der Rechtsprechung Aufwendungen, die in Fällen getätigt werden, in denen die Ausübung einer künftigen, nichtselbständigen Tätigkeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss ist, keine Werbungskosten (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0113 sowie 22.4.1995, 95/13/0077). Ausbildungskosten zur allgemeinen Chancenverbesserung im Berufsleben sind dem Bereich der nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG zuzuordnen (vgl. etwa VwGH 28.10.1993, 90/14/0040).

Wie der Bw. Im Schriftsatz vom 27.10.2005 ausführt, bewarb er sich auf ein Inserat des privaten Personalmanagementbüros P&P und absolvierte ein Karriereberatungsprogramm mit diversen Tests. Als geeignetster Bewerber kam er schließlich in die Vorstellungsrunde und erhielt ein Dienstverhältnis beim Auftraggeber, der Fa. S. (Handelsbranche) ab 1.4.2004 als kaufmännischer Leiter. Es fand also ein „nahtloser Übergang“ von einem Dienstverhältnis (Beendigung der Gehaltszahlungen mit 31.3.2004) auf ein neues Dienstverhältnis (1.4.2004) statt. Die Grundlage für den neuen Job war die Absolvierung des Karriereberatungsprogrammes (individuelles 30 Stunden Programm ab 10.2.2004). Auch handelt es sich im gegenständlichen Fall nicht um Ausbildungskosten zur allgemeinen Chancenverbesserung im Berufsleben, sondern um konkrete Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Aufnahme einer Tätigkeit als kfm. Leiter bei der Fa. S. (Schriftsatz des Bws. vom 12.11.2005, Bestätigung des Personalmanagementbüros vom 10.11.2005, Dienstzettel des Arbeitgebers). Vielmehr lag im konkreten Fall ein ausreichend konkreter

unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den vom Berufungswerber getätigten Aufwendungen und der nachfolgenden nichtselbständigen Tätigkeit vor.

Die Möglichkeit, eine nichtselbständige Beschäftigung zu erhalten, wurde durch die Absolvierung des Karriereberatungsprogrammes wesentlich erhöht. Auch stand die Beratung und Schulung in unmittelbarem Zusammenhang mit der im April 2004 begonnenen Tätigkeit als kfm. Leiter beim o.a. Unternehmen.

Wenn auch in der Folge das Dienstverhältnis in der Probezeit nach ca. 2 Monaten aufgrund von Meinungsverschiedenheiten mit dem neuen Dienstgeber beendet wurde, kann diese „ex-post –Betrachtung“ nicht zu einer rückwirkende Aberkennung gegenständlicher Kosten als Fortbildungskosten führen.

Auch die weitere berufliche Entwicklung (Ö.-H.S-AG, Ö. I. B. AG) in leitender Position bestätigt die berufliche Veranlassung des individuellen Karriereberatungsprogrammes für den Bw., auch wenn der einzelne Dienstgeber damals noch nicht bekannt war, weil dies für den Bereich der vorweggenommenen Werbungskosten keine Rolle spielt.

Die **Abgabenbehörde I. Instanz** weist auf das VwGH –Erkenntnis vom 16.12.1999, 97/15/0148 hin, wonach *„Aufwendungen für eine Karriereberatung, die zur Wiedererlangung einer entsprechenden Position führen sollen, in einem notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer bestimmten Tätigkeit stehen müssen, um als Werbungskosten Berücksichtigung finden zu können“*.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates kann das zitierte Erkenntnis des VwGH im konkreten Fall nicht zur Anwendung kommen, weil sich das Erkenntnis auf eine alte Rechtslage bezieht (Einkommensteuer für das Jahr 1995) und die zwischenzeitlich eingetretene Änderung der Rechtslage (ab der Veranlagung 2003 !) nicht berücksichtigt.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die vom Berufungswerber im Jahr 2004 getragenen Aufwendungen (Beratungskosten sowie Fahrtkosten) in einem ausreichend konkreten Zusammenhang mit der zukünftig (wenn auch nur kurzfristig) ausgeübten Tätigkeit gestanden sind, weshalb ein Abzug als vorweggenommene Werbungskosten in Betracht kommt.

Berufungspunkt Um- bzw. Hochrechnung:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. Nr. 818/1993, sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die **für das restliche Kalenderjahr**bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen **Jahresbetrag** umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist weiters das Einkommen mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; **die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei der Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde** (sogenannte Kontrollrechnung-Besteuerung des Einkommens unter Berücksichtigung der an sich steuerbefreiten Bezüge als Gegenprobe, und zwar für jenen Fall, dass die sich lt. Um- bzw. Hochrechnung ergebende Steuer höher ist).

Dieser Hinweis auf die Kontrollrechnung wurde im Einkommensteuerbescheid vom 6.10.2005 unterlassen. Wie den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) zu entnehmen ist, hat die zitierte Bestimmung den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Einkünften - im gegenständlichen Verfahren sind dies Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (siehe VwGH 18. 12. 1990, 89/14/0283). Da nämlich bei Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (vormals eines Jahresausgleiches) eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres vorgesehen und der so ermittelte "Monatslohn" für die Steuerermittlung maßgebend ist, wird dieser fiktive Monatslohn entsprechend geringer, wenn in die Verteilung Zeiträume einbezogen werden, in denen keine Arbeitseinkünfte bezogen wurden. Solche Zeiträume sollen durch die Hochrechnung neutralisiert werden (siehe VwGH 20.07.1997, 94/13/0024).

Durchschnittssteuersatzberechnung

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988
 © Unabhängiger Finanzsenat
 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln

Durch die Änderung (Stattgabe) beim Punkt Werbungskosten (Fortbildungskosten) ergibt sich folgende neue Berechnung (vgl. auch berichtigte Fassung vom 9.2.2006):

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit € 16.991,09* /188x 365	€ 32.988,02
Nebenrechnung: Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bisher: 23.048,79 <u>- 6.057,70 –Stattgabe Werbungskosten</u> 16.991,09	
abzüglich Sonderausgaben	60,00
- " -	75,00
Einkommen	32.853,02
0% für die ersten 3.640,00	0,00
21% für die weiteren 3.630,00	762,30
31 % für die weiteren 14.530,00	4.504,30
41 % für die restlichen 11.053,02	4.531,74
Steuer Tarif vor Abzug der Absetzbeträge	9.798,34
- allgemeiner Steuerabsetzbetrag (Einschleifregelung)	-119,61
-Verkehrsabsetzbetrag	291,00
-Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	9.333,73
Durchschnittssteuersatz lt. UFS (9.333,73 dividiert durch 32.853,02 x 100)	28,41%
28,41 % x € 16.856,09(tatsächliches Einkommen)	4.788,82
Steuer sonstige Bezüge	214,61
Einkommensteuer	5.003,43
Anrechenbare Lohnsteuer	7.232,38

Einkommensteuer	-2.228,95
-----------------	-----------

Diese Umrechnungsvariante (**28,41 %**) ist „günstiger“ als der im Bescheid vom 6.10.2005 ausgewiesene Prozentsatz (lt. Umrechnung **bisher 32 %**).

Der Vollständigkeit halber ergeht der Hinweis, dass die steuerliche Belastung **lt. Kontrollrechnung jedenfalls höher** als die nach der Umrechnungsvariante berechnete Steuerbelastung ist (lt. Beilage)

Der Berufung war daher **insgesamt teilweise** stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 2. Jänner 2006