



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 30. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 7. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Der Berufung betreffend das Veranlagungsjahr 2003 wird teilweise, und der Berufung hinsichtlich das Jahr 2004 vollinhaltlich Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	16.311,62 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	2.617,60 € -3.408,58 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-790,98 €
Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	16.089,57 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	2.462,32 € -3.427,13 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-964,81 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 vom 5.12.2007 beantragte die Berufungswerberin (kurz Bw.) die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von 269,88 € für Gewerkschaftsbeiträge bzw. sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen, 345,00 € für Arbeitsmittel, sowie 2.161,76 € für Aus- bzw. Fortbildungskosten/Kosten für Umschulung bei ihren nichtselbständigen Einkünften als Volksschullehrerin. Mit Schreiben vom 10.12.2007 ersuchte das Finanzamt die Bw. die erklärten Arbeitsmittel, sowie die Aus- bzw. Fortbildungskosten detailliert aufzugliedern und durch Belege entsprechend nachzuweisen. In der Folge gab die Bw. dem Finanzamt bekannt, dass als Arbeitsmittel die Anschaffung eines Computers am 15.12.2000 zu einem Gesamtbetrag von 1.380,00 € erfolgt sei und sich somit $\frac{1}{4}$ davon für das Jahr 2003 folglich 345,00 € ergeben würde. Die Ausbildungskosten in Höhe von 2.161,76 € seien ihr im Zuge der Ausbildung zur Ehe-, Familien- und Lebensberaterin entstanden, wobei die Gebühr für das 2. und 3. Semester jeweils 600,00 € betragen habe und der Rest sich aus den Fahrt- und Aufenthaltskosten für diese Ausbildung zusammensetze.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 7. Jänner 2008 erkannte das Finanzamt die von der Bw. geltend gemachten Werbungskosten für Aus- bzw. Fortbildung/Umschulung, sowie den freiwilligen Beitrag an Berufsverbände zur Gänze nicht an und reduzierte gleichzeitig die Werbungskosten für Arbeitsmittel auf € 207,00 unter Abzug eines 40%igen Privatanteils. Zu den erklärten Ausbildungskosten führte das Finanzamt in seinem Bescheid aus, dass Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen dann als Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn diese Kosten für eine Fort- oder Ausbildung im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrerin der Bw. angefallen seien oder Umschulungskosten darstellen würden. Da jedoch die von der Bw. getätigte Ausbildung unter Bezugnahme auf ihren Beruf als Volksschullehrerin für Werken in keinem Zusammenhang stehe, seien die Voraussetzungen diese entstandenen Kosten als Werbungskosten anzuerkennen, nicht gegeben. Bezüglich der Beiträge an Berufsverbänden verwies das Finanzamt darauf, dass diese bereits durch den Dienstgeber berücksichtigt worden seien.

In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 vom 5.12.2007 erklärte die Bw. wiederum u.a. Werbungskosten in Höhe von 2.698,51 € für Aus- bzw. Fortbildungskosten/Kosten für Umschulung bei ihren nichtselbständigen Einkünften als Volksschullehrerin. Ebenfalls mit Schreiben vom 10.12.2007 ersuchte das Finanzamt die Bw. diesbezüglich die von ihr für das Veranlagungsjahr 2004 erklärten Aus- bzw. Fortbildungskosten detailliert aufzugliedern und durch Vorlage von entsprechenden Belegen nachzuweisen. In der Folge gab die Bw. dem Finanzamt bekannt, dass ihr die für das Jahr 2004 geltend gemachten Ausbildungs- bzw.

Umschulungskosten in Höhe von insgesamt 2.698,51 € im Zuge der Ausbildung zur Ehe-, Familien- und Lebensberaterin bzw. für Fortbildungsveranstaltungen als Werklehrerin entstanden seien, wobei sich diese Summe aus der Gebühr für das 4. und 5. Semester von jeweils 600,00 € für die Umschulungsmaßnahme ergebe und der Rest sich aus den Fahrt- und Aufenthaltskosten für diese Ausbildung sowie für Lehrerfortbildungen zusammensetze.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 7. Jänner 2008 wurden vom Finanzamt die von der Bw. geltend gemachten Werbungskosten für Aus- bzw. Fortbildung/Umschulung mit Ausnahme eines Betrages in Höhe von 32,04 € für zwei Lehrerfortbildungsveranstaltungen zur Gänze nicht anerkannt. Die Begründung des Bescheides deckt sich hinsichtlich der hier strittigen Werbungskosten für Umschulungsmaßnahmen mit den Ausführungen zum Veranlagungsjahr 2003.

Gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002, 2003 und 2004 richtet sich die Berufung der Bw. vom 30.1.2008. Darin bringt sie im Wesentlichen vor, dass es sich bei den von ihr erklärten Umschulungskosten sehr wohl um Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG (Einkommensteuergesetz) handle, da bereits zum Ausbildungsbeginn für sie festgestanden sei, diese neue Tätigkeit als Beruf auszuüben. Durch Stundenkürzungen und sinkende Schülerzahlen würden die Unterrichtsstunden für ihr Fach „Werkerziehung“ immer weniger, sodass sie gezwungen sei, ihre Lehrverpflichtung an mehreren Schulen (drei bis vier Schulen im Umkreis von 30 km) durchzuführen. Dies habe längere Fahrzeiten, mehr Zeitdruck, weniger Sozialkontakte aber auch organisatorische Schwierigkeiten zur Folge. Aus diesen Gründen sei die Vorstellung der Bw. dahingehend, dass sie ihre neue Tätigkeit neben ihren dzt. Beruf immer weiter ausbauen möchte bzw. in entfernter Zukunft die Beratertätigkeit zur ihren Hauptberuf machen würde. Auch wies die Bw. in dieser Eingabe darauf hin, dass bereits zu Beginn ihrer Ausbildung festgestanden sei, dass sie von der A. in B. als Beraterin beschäftigt werde. Mit dieser Stelle bestehe seit Oktober 2006 ein unbefristeter Dienstvertrag. Da es sich demnach um eine umfangreiche Umschulungsmaßnahme bei der gegenständlichen Ausbildung zur „Ehe-, Familien- und Lebensberaterin“ handle, ersuchte die Bw. abschließend um Berücksichtigung der in diesem Zusammenhang erklärten Werbungskosten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2008 wies das Finanzamt für die Veranlagungsjahre 2002, 2003 und 2004 die Berufungen der Bw. als unbegründet ab. Sinngemäß führt die Abgabenbehörde in dieser Entscheidung im Wesentlichen aus, dass nach ihrer Ansicht der Begriff „Umschulung“ nach dem Gesetzeswortlaut des EStG darauf hindeute, dass eine solche Umschulung auch zu einem Berufswechsel zu führen habe und nicht damit lediglich die Ausübung einer Nebentätigkeit - neben der bisherigen Haupttätigkeit - gemeint sei. Dabei gelte eine Haupttätigkeit dann als solche, wenn aus dieser der überwiegende Teil

der Einkünfte – somit mehr als die Hälfte – erzielt würde. Diese Einkunftshöhe sei durch die Tätigkeit als Beraterin der Bw. unstrittig - zumindest bis einschließlich 2007 - nicht erzielt worden, wodurch das Finanzamt die „Umschulungskosten“ nicht als Werbungskosten nach dem EStG berücksichtigen habe können.

Mit Schreiben vom 2. März 2008 beantragte die Bw. eine Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz, wodurch die Berufungen vom 30. Jänner 2008 nach § 276 Abs. 3 BAO wiederum als unerledigt gelten. Vom Unabhängigen Finanzsenat (kurz UFS) wurde der Bw. mit Schreiben vom 10. März 2009 der von der Rechtsmittelbehörde II. Instanz angenommene Sachverhalt sowie das bisherige Ermittlungsergebnis mitgeteilt und sie gleichzeitig aufgefordert u.a. ergänzende Nachweise hinsichtlich der für die „Umschulungsmaßnahme“ entstandenen Fahrt- und Aufenthaltskosten der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen. Mit ihrer Eingabe vom 23. März 2009 übermittelte die Bw. die vom UFS angeforderten Unterlagen und zog überdies ihren Vorlageantrag betreffend den Einkommensteuerbescheid 2002 zurück. Weiters wurde der Abgabenbehörde I. Instanz als Amtspartei ebenfalls der vom UFS angenommene Sachverhalt sowie das bisherige Ermittlungsergebnis mit Schreiben vom 24. Juni 2009 zur Kenntnis gebracht und ihr unter Fristsetzung die Gelegenheit zur Gegenäußerung eingeräumt. Eine Stellungnahme des Finanzamtes langte innerhalb der gesetzten Frist, bzw. bis zum Ergehen dieser Berufungsentscheidung beim UFS nicht ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs ist zu den vom Finanzamt ergangenen und nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 7. Jänner 2008 festzustellen, dass den Begründungen bezüglich der von der erstinstanzlichen Abgabenbehörde gänzlich verwehrten Werbungskosten für Gewerkschaftsbeiträge bzw. sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen sowie die um den Privatanteil reduzierten Aufwendungen für die Anschaffung eines Computers von der Bw. unwidersprochen blieben und somit außer Streit stehen. Bekämpft wird von der Bw. im nunmehr vor dem UFS anhängigen Verfahren demnach ausschließlich die von ihr für die Veranlagungsjahre 2003 und 2004 erklärten, jedoch vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannten Aufwendungen für eine von der Bw. getätigte „Umschulungsmaßnahme“. Nach § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden. Ab dem Veranlagungsjahr 2003 lautet § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG - der im

Übrigen hinsichtlich umfangreicher Umschulungsmaßnahmen entsprechend erweitert wurde – wie folgt:

§ 16 (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:....(Ziffer 10)

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 Berufsfeld ermöglichen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen

Nach den, vom UFS durchgeführten Internetrecherchen umfasst der Ausbildungsplan für eine „Ehe-, Familien- und Lebensberaterin“ an der Lehranstalt C. sieben Semester mit insgesamt 800 Stunden, wobei den Fächern Psychologie (136 Stunden), der Methodik der Beratung und Sozialarbeit (248 Stunden), Selbsterfahrung in Gruppen (120 Stunden) und einem Pflichtpraktikum (130 Stunden) die Mehrheit der Stunden gewidmet werden. Auch der UFS beurteilt somit die bislang – sowohl von der Bw. als auch von der Abgabenbehörde I. Instanz – vertretene Auffassung, dass es sich bei der gegenständlichen Ausbildung um keine Aus- oder Fortbildung in einer von der Bw. ausgeübten oder mit dieser verwandten Tätigkeit, sondern um eine „umfangreiche Umschulungsmaßnahme“ handelt, die der Bw. die Ausübung einer Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht. Ab dem Jahr 2003 sind solche Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen nach der Literatur dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 10, Tz 2) oder dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4, Tz 329/1, auch Jakom – Kommentar zum EStG zu § 16, Rz 48 – 51).

Der Begriff „Umschulung“ setzt - ebenso wie Aus- und Fortbildung - voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt. Die Umschulungen müssen umfassend sein, einzelne

Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig. Aus den – für den UFS unverbindlichen – Lohnsteuerrichtlinien (LStR) ergibt sich, dass die angestrebte Tätigkeit der Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen müsse. Analog übernimmt das Finanzamt aus den Richtlinien in die Begründung seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2008 jene Ausführungen, nämlich dass ein „angestrebter Berufswechsel“ nur dann vorliege, wenn ein Wechsel von einer bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit erfolgt. Dabei gilt nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes eine Beschäftigung als Haupttätigkeit nur dann, wenn daraus der überwiegende Teil (mehr als die Hälfte der Einkünfte) erzielt werde. Folglich habe sich für das Finanzamt aus den von der Bw. bislang vorgelegten Unterlagen eindeutig jener Umstand ergeben, dass diese im Rahmen ihrer Tätigkeit als Ehe-, Familien- und Lebensberaterin erzielten Einkünfte bei weitem keinesfalls die Hälfte jener als Lehrerin (zumindest bis zum Jahr 2007) erreicht hätte und dadurch die Voraussetzungen für die Anerkennung der „Umschulungskosten“ als Werbungskosten nicht vorgelegen seien.

Betreffend die Einkünfte als Beraterin ist darauf zu verweisen, dass sich aus dem Finanzamtsakt ergibt, dass die Bw. die hier zu beurteilende Ausbildung zur Ehe-, Familien-, und Lebensberaterin mit Oktober 2002 begonnen und mit Februar 2006 abgeschlossen hat. Seit Oktober 2006 verfügt die Bw. über einen Dienstvertrag im Rahmen dieser neuen Tätigkeit mit der D., wobei sie aus dieser Beschäftigung nach den Ausführungen des Finanzamtes Einkünfte, und zwar im Jahr 2006 – 595,00 €, im Jahr 2007 - 2.800 € und nach ho. Ermittlungen im Jahr 2008 - 5.072,66 € erzielte. Durch die sukzessive Steigerung der Einkünfte als „Beraterin“ bestätigen sich somit für den UFS auch jene Ausführungen der Bw. in ihrer Berufungseingabe vom 30.1.2008, dass sie neben ihrer Tätigkeit als Lehrerin den Beruf als Ehe-, Familien- und Lebensberaterin immer mehr ausbauen möchte und eine Ausübung dieser „neuen“ Tätigkeit in entfernter Zukunft als Haupttätigkeit anstrebt. Bereits aus diesem Sachverhalt ergibt sich, dass die Bw. glaubwürdig jenen Plan verfolgt, die neue Tätigkeit sehr wohl zum Hauptberuf zu machen, wodurch folglich die Umschulungskosten im gegenständlichen Fall als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG zu beurteilen sind. Aber auch in Ansehung jener Ausführungen des Finanzamtes, dass die im Rahmen der neuen Beschäftigung erzielten Einkünfte bei weitem nicht 50% der Haupttätigkeit als Lehrerin erreichen und dadurch abweisend zu entscheiden sei, wird auf bereits erfolgte Berufungsentscheidungen des UFS (vgl. z.B. RV/0044-S/08 vom 25.6.2008, RV/0526-I/06 vom 24.4.2007) verwiesen, die jene Ergebnisse zum Inhalt haben, dass auch Umschulungskosten für eine neue „Nebentätigkeit“ Werbungskosten i. S. des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG (vgl. dazu auch Pülzl, SWK-Heft 29/2007 – Seite 793, Renner, SWK-Heft 2/2008,

Seite 38ff, Fußnote 5, ARD Heft 5892 vom 5.9.2008) darzustellen vermögen, da aus dem Gesetzeswortlaut das Erfordernis – nämlich dass die Ausbildung auf die Ausübung des neuen Berufs als Haupttätigkeit abzielen hätte – nicht zu entnehmen ist.

Auf Grund der von der Bw. im Rahmen des beim UFS anhängigen Verfahrens nachgereichten Unterlagen konnten daher, die von ihr – betreffend die absolvierte umfangreiche Umschulungsmaßnahme – erklärten 2.161,76 € für das Jahr 2003, bzw 2.666,47 € für das Jahr 2004 (inkl. der von der Bw. geltend gemachten und bereits vom Finanzamt anerkannten Kosten für Fortbildungsmaßnahmen als Lehrerin - somit in Summe 2.698,51 €) unter Beachtung der nachstehend näher erläuterten Einschränkungen anerkannt werden.

Im Veranlagungsjahr 2003 besuchte die Bw. im Rahmen der Umschulungsmaßnahme sowohl vom 3. März 2003 bis 8. März 2003, als auch vom 7. Juli bis 12. Juli 2003 eine Ausbildungswoche im E. in F.. Abzugsfähige Aufwendungen im Zusammenhang mit einer umfangreichen Umschulungsmaßnahme sind neben den unmittelbaren Kosten (z.B. Kurskosten) auch die Fahrt- und Nächtigungskosten. Letztere jedoch nur unter der Einschränkung bis zu jenem Betrag der Höchststufe der für Bundesbedienstete zustehenden Nächtigungsgelder, welche jedoch im vorliegenden Fall unstrittig nicht überschritten wurden. Hinsichtlich der Aufwendungen betreffend die Verpflegung (Tagesgelder) sind jedoch die diesbezüglichen Einschränkungen, somit u.a. nur für die ersten fünf Tage im Bereich eines bestimmten Ortes (vgl. z.B. VwGH vom 15.11.1994, 90/14/0216, auch Kommentar zum EStG Hofstätter/Reichel zum § 16 Abs. 1 Z 10 EStG, Tz 4) zu berücksichtigen. Dadurch konnte jener über 170,50 € hinausgehende Betrag der Rechnung vom 11. Juli 2003 (Vergleichspreis für Nächtigung inkl. Frühstück lt. Rg. der selben Einrichtung vom 14.7.2005) für die zweite Veranstaltungswoche im E. nicht berücksichtigt werden.

Es war daher, wie im Spruch ausgeführt, zu entscheiden.

Hinweis:

Bezüglich des von der Bw. zurückgenommenen Vorlageantrages gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002 ergeht vom Unabhängigen Finanzsenat gem. § 256 Abs. 3 iVm § 276 Abs. 3 BAO eine gesonderte Entscheidung (Gegenstandsloserklärung).

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 16. Juli 2009