

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 15. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wird **abgeändert**.

Das Einkommen des Jahres 2008 beträgt 53.970,20 Euro.

Die für das Jahr 2008 festgesetzte **Einkommensteuer** beträgt **8.145 Euro**.

Die weiteren Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Die Höhe und die Fälligkeit der zu entrichtenden Abgabe sind der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu entnehmen.

2) Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Jahr 2003 begann sie ein ordentliches Universitätsstudium der Studienrichtung Geographie, das sie im Jahr 2010 abschloss. Für das Jahr 2008 machte sie Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 591,79 Euro, Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von 980,94 Euro, Reisekosten in Höhe von 5.029,52 Euro sowie Aus- bzw. Fortbildungskosten in Höhe von 2.409,94 Euro als Werbungskosten im Rahmen ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Die Veranlagung der Einkommensteuer 2008 erfolgte zunächst erklärungskonform.
Anlässlich einer Änderung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 295 Abs. 1 BAO wurde statt des Betrages von 9.012,19 Euro nur mehr ein Betrag von 5.795,61 Euro vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannt.

In der Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen diesen Bescheid brachte die Bf. vor, vom Finanzamt seien Aufwendungen für eine Kubareise und für Fachliteratur („National Geographic“) nicht als Werbungskosten anerkannt worden. Die Bf. habe Geographie mit dem Schwerpunkt „Internationale Wirtschaftsräume“ studiert. Aus dem von ihr beigelegten Studienplan sei ersichtlich, dass eine vierstündige (zweiwöchige) Exkursion Voraussetzung für den Studienabschluss gewesen sei. Voraussetzung für die Teilnahme an der Exkursion sei ein bestimmter Notendurchschnitt bei den Prüfungen gewesen, die über zwei Vorlesungen, zwei Praktika und ein Seminar abzulegen gewesen seien. Die Exkursion hätte ursprünglich 2.000 Euro kosten sollen. Für Studenten sei der Kostenbeitrag jedoch auf 1.500 Euro gesenkt worden. Den restlichen Betrag habe die Universität bezahlt. Auch daraus sei zu ersehen, dass es sich bei der Kubareise nicht um eine Vergnügungsreise gehandelt habe. Die von der Bf. angeschaffte Literatur („National Geographic“) sei für jemanden, der Geographie studiere ebenfalls unerlässlich, weil die darin enthaltenen Artikel gute Anregungen für weitere Recherchen liefern könnten und Bilder für Seminararbeiten enthielten.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 3. Dezember 2010 wurde die Bf. ua. gefragt, zu welchem Zweck sie das Studium betreibe, ob es sich dabei um eine Fortbildung in ihrem Beruf als Volksschullehrerin handle oder ob sie die Ausübung einer neuen (Haupt-)Tätigkeit anstrebe.

In Ergänzung der Beschwerde gab die Bf. daraufhin bekannt, dass auf Grund der Änderung der Lehrpläne neue Schulbücher erstellt werden müssten. Dafür brauche man Autoren, die Erfahrung im Umgang mit Schülern und das nötige akademische Wissen hätten. Es sei ihr nach Abschluss ihres Studiums daher gelungen, einen Werkvertrag beim „A“ zu bekommen, der auch schon honoriert worden sei. Für Herbst 2011 sei ihr die Abhaltung eines Workshops in Aussicht gestellt worden. Das wäre ohne Abschluss des Studiums nicht möglich gewesen. Ihr zweiter Beweggrund für die Absolvierung des Geographiestudiums sei die Tatsache gewesen, dass die Menschen immer älter werden. Da die Bf. selbst bereits dieser Bevölkerungsgruppe angehöre, glaube sie, die Bedürfnisse dieser Menschen zu kennen und möchte daher ein Unternehmen gründen, das ältere Menschen auf dem Gebiet der Senioren-, Single- und Frauenreisen sowie auf dem Gebiet der Raumplanung und Raumforschung (betreutes Wohnen bzw. alternative Lebensformen für Senioren) berät.

Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt, die Aufwendungen der Bf. für das Studium (einschließlich der Aufwendungen für die Kubareise) in Höhe von insgesamt 9.012,19 Euro nicht als Werbungskosten anzuerkennen, weil es sich beim Geographiestudium der Bf. weder um eine Aus- bzw. Fortbildung im Rahmen der Tätigkeit

der Bf. als Volksschullehrerin noch um eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 handle.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes wurde die Bf. unter Hinweis auf die (neue) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Umschulungskosten (siehe VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321) ersucht, bekannt zu geben, welche weiteren Einkunftsquellen sie sich als Folge des Abschlusses ihres Geographiestudiums geschaffen habe.

Weiters wurde die Bf. darauf hingewiesen, dass das Finanzamt im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht beantragt habe, den gesamten Betrag von 9.012,19 Euro nicht als Werbungskosten anzuerkennen, weil es sich bei diesem Betrag insgesamt um Aufwendungen für das Geographiestudium der Bf. gehandelt habe. Die Bf. wurde daher ersucht, die von ihr geltend gemachten Werbungskosten nochmals im Einzelnen nachzuweisen und bekannt zu geben, ob tatsächlich alle Aufwendungen das Geographiestudium betreffen. Sie wurde weiters ersucht, den im Jahr 2010 abgeschlossenen Werkvertrag für ihre Tätigkeit als Schulbuchautorin und allenfalls weitere, in den folgenden Jahren abgeschlossene Werkverträge vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhalts führte die Bf. aus, ihre Arbeit als Schulbuchautorin sei im Jahr 2010 mit 780 Euro entlohnt und ordnungsgemäß versteuert worden. Den Werkvertrag habe sie an die Sachbearbeiterin zur Kontrolle gesendet. Der für das Jahr 2011 geplante Workshop sei wegen fehlender Finanzierung nicht zustande gekommen. Seit September 2013 sei sie jedoch in Pension und verfüge über mehr Zeit, um an ihrer Idee für eine Reiseagentur für „Graue Panther“ zu arbeiten. Name (B) und Ideen (besser ausgebildetes Publikum mit guter Pension, Reiseclub wie in den USA – verreisen mit schon bekannten Leuten, Spezialisierung auf kühlere Gegenden, da ältere Menschen die Hitze physisch nicht mehr so gut vertragen, ...) habe sie bereits, lediglich die Machbarkeit müsse noch geprüft werden. Was sie bisher unterschätzt habe, seien die Schwierigkeiten bei der Schaffung der finanziellen Basis (die durch Kredite erfolgen solle) und die Kosten für die Anmietung eines geeigneten Geschäftslokals.

Der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes sowie die Vorhaltsbeantwortung der Bf. wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt gab zu den ergänzenden Ausführungen der Bf. keine Stellungnahme mehr ab.

Dem neuerlichen Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes, den Werkvertrag vorzulegen, kam die Bf. nach. Laut Werkvertrag verpflichtete die Bf. sich, bis längstens 3. Dezember 2010 im Rahmen des Projekts A Steiermark Unterrichtsunterlagen zum Thema „C“ zu erstellen. Dafür wurde ein Honorar in Höhe von 780 Euro vereinbart, mit dem auch sämtliche Aufwendungen der Bf. im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Erfüllung des Auftrags abgegolten wurden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Als erwiesen festgestelltter Sachverhalt:

Die Bf. absolvierte in den Jahren 2003 bis 2010 neben ihrer Tätigkeit als Volksschullehrerin ein ordentliches Universitätsstudium der Studienrichtung Geographie mit dem Schwerpunkt "Internationale Wirtschaftsräume". Im Jahr 2010 erzielte sie neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Werkvertragshonorar in Höhe von 780 Euro als Schulbuchautorin für die Erstellung von Unterrichtsmaterial zum Thema „C“. Weitere Einkünfte als Folge des von ihr absolvierten Studiums erzielte die Bf. bisher nicht. Im Jahr 2013 trat sie als Volksschullehrerin in den Ruhestand und gab an, sich nunmehr verstärkt ihrer Idee, eine Reiseagentur für Senioren zu gründen, widmen zu wollen.

Für das Jahr 2008 machte die Bf. im Zusammenhang mit ihrem Geographiestudium angefallene Aufwendungen in Höhe von insgesamt 9.012,19 Euro (Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten etc.) als Werbungskosten geltend. Strittig ist, ob es sich bei diesen Aufwendungen um Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten, handelte.

Rechtsgrundlagen:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auch 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Rechtliche Erwägungen:

Als Umschulungsmaßnahmen begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes „abzielen“. Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahmen mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321, und die dort zitierte Literatur).

Die Voraussetzung, dass die umfassenden Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen

Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind hingegen Aufwendungen, die – auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten – zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (vgl. nochmals VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten aber auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis (vgl. nochmals VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

Eine Universitätsausbildung zielt im Allgemeinen darauf ab, dass die Absolventen Fähigkeiten erwerben, auf Grund derer sie in unterschiedlichsten Bereichen erfolgreich tätig werden können (vgl. VwGH 23.05.2013, 2011/15/0159).

Daran, dass es sich beim (mittlerweile abgeschlossenen) Studium der Bf. um eine umfassende Bildungsmaßnahme handelte, die der Bf. den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichte, besteht kein Zweifel. Ob die Absolvierung des Geographiestudiums der Bf. tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielte, der Wille der Bf. somit darauf gerichtet war, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen (weiteren) Berufes zu verschaffen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Zu dieser Frage gab die Bf. zunächst an, auf Grund des von ihr abgeschlossenen Studiums bereits im Jahr 2010 einen Werkvertrag als Schulbuchautorin erhalten und für das Jahr 2011 die Abhaltung eines Workshops in Aussicht gestellt bekommen zu haben.

Bei dem von der Bf. abgeschlossenen Werkvertrag handelte es sich um einen einmaligen Auftrag zur Erstellung von Unterrichtsmaterial zum Thema „C“. Dieser Auftrag wurde mit 780 Euro entlohnt. Der für das Jahr 2011 geplante Workshop kam auf Grund von Finanzierungsproblemen nicht zustande. Die einmalige Tätigkeit der Bf. als Schulbuchautorin kann noch nicht als Einstieg in einen neuen (weiteren) Beruf angesehen werden, weil ein einmaliger Auftrag nicht zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes geeignet ist. Dass die Bf. sich bemüht habe, in der Folge weitere Aufträge als Schulbuchautorin oder als Vortragende zu erhalten, behauptete sie nicht.

Der zweite Beweggrund für die Absolvierung des Geographiestudiums war - nach den Angaben der Bf. – ihre Idee, eine Reiseagentur für Senioren zu gründen. Abgesehen davon, dass nicht erkennbar ist, inwieweit die Absolvierung eines Geographiestudiums mit dem Schwerpunkt "Internationale Wirtschaftsräume" für die Gründung einer solchen Reiseagentur von Nutzen sein könnte, konnte die Bf. auch vier Jahre nach Abschluss ihres Studiums noch keine näheren Angaben zur Umsetzung ihrer Idee machen. Das finanzielle Konzept für die Verwirklichung dieser Idee fehlt offensichtlich noch zur Gänze. Von einem konkreten Zusammenhang des Geographiestudiums mit geplanten

nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen kann daher keine Rede sein. Das Vorbringen der Bf. ist bestenfalls geeignet, die (bloße) Absicht einer künftigen Einnahmenerzielung darzulegen, wobei die von der Bf. vorgebrachte Idee, in der Zeit ihres Ruhestandes als Reiseleiterin einer Gruppe Gleichgesinnter tätig sein zu wollen, eher für die Schaffung einer hobbymäßigen Betätigung als für die Schaffung einer (weiteren) Einkunftsquelle spricht.

Bei dem von der Bf. absolvierten Geographiestudium handelte es sich daher nicht um eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 bzw. des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, die auf die Ausübung eines anderen (weiteren) Berufes abzielte. Die im Jahr 2008 im Zusammenhang mit diesem Studium angefallenen Aufwendungen in Höhe von 9.012,19 Euro können daher nicht als (vorweggenommene) Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil dieser Entscheidung die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretene Rechtsansicht zur Frage des Vorliegens von umfassenden Umschulungsmaßnahmen zugrunde gelegt wurde.

Graz, am 9. Oktober 2014