



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Plz Gde., Str., vom 3. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 2. April 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie war bei der ODGG als Buchhalterin und Lohnverrechnerin tätig. Sie machte in ihrer am 24. Februar 2012 elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 "Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten" in Höhe von insgesamt 2.849,39 € als Werbungskosten geltend.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 27. Februar 2012 und vom 20. März 2012 sowie Antwortschreiben der Berufungswerberin vom 13. März 2012 und vom 26. März 2012) legte die Berufungswerberin eine "Kostenaufstellung zu den Fortbildungskosten 2011" vor und führte Folgendes aus:

Sie studiere in ihrer Freizeit an der Johannes-Kepler-Universität in Linz. Lediglich die Studieneinführungsphase habe in Villach stattgefunden. Ihr Studium sei für sie eine Weiterbildung, um nach erfolgreichem Abschluss des Studiums sich anderweitig orientieren zu können. In ihrer derzeitigen Aufgabe als Buchhalterin und Lohnverrechnerin könne sie teilweise schon

Gelerntes anwenden. Sie habe von ihrem Arbeitgeber keine Ersätze erhalten und werde auch in Zukunft keine erhalten, da es sich um eine nebenberufliche Weiterbildung handle, deren Kosten sie komplett selber trage.

Mit Bescheid vom 2. April 2012 veranlagte das Finanzamt die Berufungswerberin zur Einkommensteuer für das Jahr 2011. Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Kosten in Höhe von 2.849,39 € nicht als Werbungskosten. Begründend führte es dazu Nachstehendes aus: Werbungskosten eines Arbeitnehmers seien Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst seien. Sie stünden in unmittelbarem Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit. Die Kosten für das Multimediastudium in Rechtswissenschaft stellten Umschulungskosten dar, weil sie derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichten, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten. Diese Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Für den Fall, dass die Berufungswerberin nach Abschluss der Umschulungsmaßnahme doch eine neue Tätigkeit ausübe, so wäre ein Antrag gemäß § 295a BAO auf Änderung des Bescheides möglich.

Mit Schreiben vom 3. April 2012 wandte sich die Berufungswerberin gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 2. April 2012. In diesem Schriftsatz brachte sie vor, dass gemäß den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 358a) Umschulungskosten dann abzugsfähig seien, wenn sie derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichten und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten. Wie bereits im Antwortschreiben vom 26. März 2012 erläutert worden sei, lägen in ihrem Fall die genannten Voraussetzungen vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2012 wies das Finanzamt die Berufung vom 3. April 2012 mit folgender Begründung als unbegründet ab:

*"Aus dem Berufungsschreiben und der Vorhaltbeantwortung ist in Erwägung zu ziehen, dass es sich beim Studium für Rechtswissenschaft um eine Umschulungsmaßnahme handelt. Um jedoch in den Genuss der Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten zu kommen, muss ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden Einnahmen vorliegen, d.h. Umstände, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen, was derzeit nicht der Fall ist. Sollte es aber tatsächlich noch zu einer mit Einkommen verbundener Berufsausübung auf Grundlage der in Streit stehenden Bildungsmaßnahmen kommen, so stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidabänderungen gemäß § 295a BAO für die Jahre, in denen Umschulungskosten gezahlt wurden, führt."*

Mit Schriftsatz vom 15. Mai 2012 beantragte die Berufungswerberin, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Vorlageantrag erläuterte sie die Eckpunkte ihres Studiums. Weiters führte sie aus, dass die Behauptung der Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung, dass kein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden Einnahmen vorliege, nicht richtig sei. Ziel des Studiums sei der Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit. Dass damit eine Verbesserung des Verdienstes einhergehen müsse, ergebe sich schon aus dem Zeit- und Geldaufwand des Studiums. Der Lernaufwand während des Semesters betrage ca. 15 Stunden pro Woche, am Semesterende und somit vor den Fachprüfungen erhöhe sich der Lernaufwand auf ca. 25 Stunden pro Woche. Hinzu kommt der Zeitaufwand für die Fahrten nach Linz bzw. nach Bregenz zu den Prüfungen. Da die Prüfungen nicht auf berufsbegleitende Studenten angepasst seien, fänden diese auch oft am Vormittag bzw. am frühen Nachmittag statt. Dadurch müsse, da sie Vollzeitbeschäftigte sei, auch ein erheblicher Teil des zur Verfügung stehenden Urlaubsanspruchs für das Studium "geopfert" werden. Auch der finanzielle Aufwand sei nicht unbeachtlich. Der Zeitaufwand und der finanzielle Aufwand des Studiums seien sehr hoch. Dieser Aufwand werde einzig und allein aus dem Grund getragen, dass nach Abschluss des Studiums der Einstieg in eine höhere Gehaltsstufe gewiss ist. Ihr derzeitiger Bruttolohn betrage 1.996,73 €. Nach Abschluss des Studiums sei ein Bruttolohn ab 2.500,00 € realistisch. Vergleichsweise betrage der Bruttolohn im öffentlichen Dienst in der Entlohnungsgruppe v1 in der Entlohnungsstufe 5 (nach Anrechnungen der Schul-, Studien- und Arbeitszeiten sei auch eine höhere Entlohnungsstufe realistisch) € 2.641,40 €. Die größeren Vorarlberger Unternehmen mit Rechtsabteilung seien überwiegend in der Metallbranche tätig. Der Kollektivvertrag für Metaller weiße in der Entlohnungsstufe 5 (Angestellte, die Arbeiten erledigen, die besonders verantwortungsvoll seien, selbständig ausgeführt werden müssten, wozu umfangreiche überdurchschnittliche Berufskenntnisse und mehrjährige praktische Erfahrungen erforderlich seien) ein Bruttoeinstiegsgehalt von 2.767,79 € aus. Dass sich ein Studium der Rechtswissenschaften nicht eigne private Interessen zu befriedigen, müsse wohl nicht näher erläutert werden. Zwar sei die in der Berufung angeführte Begründung, dass die Werbungskosten bei einer Berufsausübung in Verbindung mit dem abgeschlossenen Studium rückwirkend gemäß § 295a BAO in Abzug gebracht werden könnten, grundsätzlich richtig. Die Mindeststudiendauer betrage für Vollzeitstudenten 8 Semester, was bei einem berufsbegleitenden Studium einen Zeitrahmen von 12 - 14 Semestern realistisch erscheinen lasse. Dies würde dazu führen, dass Werbungskosten teilweise aufgrund der Verjährung nicht mehr geltend gemacht werden könnten.

Das Finanzamt legte die Berufung am 21. Mai 2012 der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Am 3. Dezember 2012 wurden dem Finanzamt die Ausführungen der Berufungswerberin im Vorlageantrag vom 15. Mai 2012 zu Kenntnis gebracht, mit der Bitte dazu Stellung zu nehmen.

In der Stellungnahme vom 3. Dezember 2012 (vgl. den diesbezüglichen Aktenvermerk vom selben Tag) führte das Finanzamt aus, dass dieses Vorbringen im Vorlageantrag über eine bloße Absichtserklärung nicht hinausgehe. Zum weiteren Vorbringen der Berufungswerberin im Vorlageantrag vom 15. Mai 2012, dass die Ausführungen des Finanzamtes, dass für den Fall, dass es tatsächlich noch zu einer mit Einkommen verbundener Berufsausübung auf Grundlage der in Streit stehenden Bildungsmaßnahmen komme, dies ein rückwirkendes Ereignis darstelle, das zu Bescheidabänderungen gemäß § 295a BAO für die Jahre, in denen Umschulungskosten gezahlt worden seien, führe, zwar richtig seien, dass es aber bei einer Mindeststudiendauer bei einem berufsbegleitenden Studium von 12-14 Semestern dazu komme, dass die Werbungskosten teilweise aufgrund der Verjährung nicht mehr geltend gemacht werden könnten, sei entgegen zuhalten, dass § 295a BAO eine "Sonderregelung für die Verjährung" vorsehe. Die Verjährungsfrist beginne erst in jenem Jahr zu laufen, in welchem das rückwirkende Ereignis (hier: Beginn der mit Einkommen verbundenen Berufsausübung) eingetreten sei. Gegenständlich bestehe deshalb keine Gefahr, dass Verjährung eintrete und die Umschulungskosten nicht mehr berücksichtigt werden könnten.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Zu den Werbungskosten zählen nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 180/2004) ua. die Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, *die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen*.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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.

Das gegenständliche multimediale Studium der Rechtswissenschaften an der Johannes-Kepler-Universität Linz stellt unstrittig dem Grunde nach eine umfassende Umschulungsmaßnahme iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 dar. Streit besteht allein darüber, ob die Berufungswerberin mit der gegenständlichen umfassenden Bildungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abgezielt hat.

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass

die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt". Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, S 622; vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2).

Für die Anerkennung von Umschulungsmaßnahmen müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 16. 12. 1999, 97/15/0148; VwGH 25. 6. 2000, 95/14/0134).

Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" somit dem der "vorweggenommenen Werbungskosten" an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 16 Anm 144).

Das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt". Es reicht nicht aus, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld "ermöglichen" (vgl. H. Fuchs, UFS aktuell 2005, 48; Taucher, FJ 2005, 341). Abzugsfähig sind Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist; es handelt sich also um vorweggenommene Werbungskosten (686 d.B. XXII. GP - AbgÄG 2004).

Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Die ernsthafte Absicht zur Einkünfterzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 16 Anm 8).

Der Unabhängige Finanzsenat räumt ein, dass die Art des Studiums, die Höhe der Aufwendungen und die Dauer der Ausbildung Indizien dafür darstellen, dass tatsächlich die Ausübung des Berufes als Juristin angestrebt wird und die Ausbildung nicht in der privaten Sphäre liegt.

Darüber hinaus ist jedoch nicht erkennbar, dass die Berufungswerberin mit dem gegenständlichen Studium auf die tatsächliche Ausübung des Berufes einer Juristin abzielt.

Das Vorbringen im Rahmen des Vorhalteverfahrens (vgl. den Vorhalt des Finanzamtes vom

20. März 2012 und das Antwortschreiben der Berufungswerberin vom 26. März 2012), dass ihr Studium für sie eine Weiterbildung sei, um nach erfolgreichem Abschluss des Studiums sich anderweitig orientieren zu können und dass sie in ihrer derzeitigen Aufgabe als Buchhalterin und Lohnverrechnerin jedoch teilweise schon Gelerntes anwenden könne, zeigt nicht auf, dass die Berufungswerberin mit dem gegenständlichen Studium ernsthaft darauf abzielt, als Juristin tätig zu sein. Vielmehr lässt dieses Vorbringen der Berufungswerberin darauf schließen, dass sie im Jahr der Entstehung der gegenständlichen Kosten die gegenständliche Bildungsmaßnahme als Weiterbildungs- bzw. Fortbildungsmaßnahme ansah und nicht als Umschulungsmaßnahme mit dem Ziel "später" als Juristin tätig zu sein. Andernfalls hätte die Berufungswerberin in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 26. März 2012 konkret auf die Frage des Finanzamtes, mit welchem Ziel, das Studium betrieben werde, geantwortet, dass das Ziel des Studiums sei, nach Abschluss des gegenständlichen Studiums als Juristin zu arbeiten. Die Berufungswerberin hat hingegen diesbezüglich nur vage erklärt, dass sie sich nach erfolgreichem Abschluss des Studiums anderweitig orientieren könne.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das weitere Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 27. Februar 2012 und auf die diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung der Berufungswerberin vom 13. März 2012 zu verweisen. Die Berufungswerberin hat in Beantwortung dieses Schreibens des Finanzamtes vom 27. Februar 2012 [das Finanzamt hat darin Folgendes wörtlich ausgeführt: *"Dienten die absolvierten Kurse der Verbesserung der Kenntnisse im ausgeübten Beruf? Stehen die Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, mit dem Ziel einen verwandten Beruf auszuüben (wie z.B. Friseurin - Fußpflegerin) bzw. eine bessere Position in Ihrem ausgeübten Beruf erlangen zu können (bitte beschreiben)? Sollten Sie eine umfassende Umschulung in einen anderen Berufszweig tätigen, so ist diese nur abzugsfähig, wenn sie dazu führt, dass die bisherige Tätigkeit aufgegeben wird bzw. die neue Tätigkeit in absehbarer Zeit zur Haupttätigkeit wird. Bitte erläutern Sie Ihre Beweggründe für den Wechsel und reichen Sie Unterlagen nach, aus denen die konkrete Absicht eventuell bereits erkennbar ist (z.B. Herabsetzung der Arbeitszeit, Bewerbungen)."*] neben Rechnungen, Zahlungsbestätigungen und Studienbestätigungen eine Kostenaufstellung mit der ausdrücklichen Bezeichnungen "**Fortbildungskosten** 2011" vorgelegt, obwohl das Finanzamt in seinem Schreiben vom 27. Februar 2011 ausdrücklich zwischen Umschulungsmaßnahmen und Fortbildungs- bzw. Ausbildungsmaßnahmen unterschieden hat.

Das Berufungsvorbringen der Berufungswerberin in ihrem Vorlageantrag vom 15. Mai 2012, dass das Ziel des Studiums der Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit sei, dass der gegenständliche Aufwand einzig und allein aus dem Grund getragen werde, dass nach Abschluss des Studiums der Einstieg in eine höhere Gehaltsstufe gewiss sei, dass ihr derzeitiger Bruttogehalt 1.996,73 € betrage und nach Abschluss des Studiums ein Bruttogehalt ab 2.500,00 €

realistisch sei, dass vergleichsweise der Bruttogehalt im öffentlichen Dienst in der Entlohnungsgruppe v1 in der Entlohnungsstufe 5 (nach Anrechnungen der Schul-, Studien- und Arbeitszeiten sei auch eine höhere Entlohnungsstufe realistisch) 2.641,40 € betrage, dass die größeren Vorarlberger Unternehmen mit Rechtsabteilung überwiegend in der Metallbranche tätig seien und dass der Kollektivvertrag für Metaller in der Entlohnungsstufe 5 (Angestellte, die Arbeiten erledigen, die besonders verantwortungsvoll seien, selbständig ausgeführt werden müssten, wozu umfangreiche überdurchschnittliche Berufskenntnisse und mehrjährige praktische Erfahrungen erforderlich seien) ein Bruttoeinstiegsgehalt von 2.767,79 € ausweise, erschöpft sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in einer bloßen Absichtserklärung. Im Übrigen hat die Berufungswerberin erst im Zuge des Berufungsverfahrens ihr Begehren dahingehend geändert, als sie die gegenständlichen Kosten nicht mehr als Fortbildungskosten, sondern als Kosten im Zusammenhang mit einer Umschulung berücksichtigt wissen will. Die bloße unkonkrete Erklärung, dass das Ziel des Studiums sei, in eine neue berufliche Tätigkeit einzusteigen, und die bloße Auflistung von möglichen Verdienstchancen in Rechtsabteilungen von Vorarlberger Betrieben, lassen keinen hinreichenden Zusammenhang der gegenständlichen Umschulungsmaßnahme mit künftigen Einnahmen im Berufsfeld als Juristin erkennen. Eine bloße Absichtserklärung, nach dem Absolvieren des gegenständlichen Studiums ein höheres Gehalt erreichen zu wollen, lässt nicht auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung als Juristin schließen.

Im gegenständlichen Fall konnte von der Berufungswerberin die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung als Juristin - *zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten* - nicht glaubhaft gemacht werden. Die Kosten im Zusammenhang mit der gegenständlichen Umschulungsmaßnahme waren daher nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Zum Vorbringen der Berufungswerberin, dass die Ausführungen des Finanzamtes, dass für den Fall, dass es tatsächlich noch zu einer mit Einkommen verbundene Berufsausübung auf Grundlage der in Streit stehenden Bildungsmaßnahmen komme, von einem rückwirkenden Ereignis ausgegangen werden könne, das zu Bescheidabänderungen gemäß § 295a BAO für die Jahre führe, in denen Umschulungskosten gezahlt worden seien, zwar richtig seien, dass es aber bei einer Mindeststudiendauer bei einem berufsbegleitenden Studium von 12 -

14 Semestern dazu komme, dass die Werbungskosten teilweise aufgrund der Verjährung nicht mehr geltend gemacht werden könnten, ist Folgendes zu sagen:

Wurden Umschulungskosten nicht anerkannt und werden in der Folge aus der neuen Tätigkeit tatsächlich Einkünfte erzielt, kann nach der Verwaltungspraxis, Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 361a), die Bestimmung des § 295a BAO (rückwirkendes Ereignis) zur Anwendung kommen und eine Bescheidabänderung für die Jahre der Verausgabung der Umschulungskosten vorgenommen werden (vgl. dazu auch Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 203/4/2). Diese Sichtweise

dürfte im Tatbestand des § 295a BAO jedoch nicht gedeckt sein, weil das "Abzielen" auf eine andere Berufsausübung nicht von späteren tatsächlichen Entwicklungen abhängt (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 16 Anm 144). Wenn das Finanzamt diese - bei den Finanzämtern im Übrigen aber übliche - Vorgehensweise der Berufungswerberin (im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 2. April 2012 und in der Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2012) in Aussicht gestellt hat (vgl. in diesem Zusammenhang auch die Stellungnahme des Finanzamtes vom 3. Dezember 2012 bezüglich des Punktes "Verjährung"), so kann sich die Berufungswerberin dadurch nicht als beschwert erachten.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass die geltend gemachten Kosten auch nicht unter dem Titel Aus- und Fortbildungsmaßnahmen als Werbungskosten abgezogen werden können, weil diese nicht im Zusammenhang mit der von der Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeit als Buchhalterin und Lohnverrechnerin oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit standen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. Jänner 2013