



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 26. November 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 1998 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingaben vom 3. September 2003 beantragte der Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 1998 bis 2002. Dabei begehrte er neben der bemessungsgrundlagenmindernden Anerkennung von in der Folge unbestritten gebliebenen Aufwendungen die Berücksichtigung von Aufwendungen für die Studienberechtigungsprüfung und eine Ausbildung zum [DP] als Werbungskosten.

Das Finanzamt führte mit Bescheiden vom 26. November 2003 die Veranlagungen durch, ohne die in Rede stehenden Aufwendungen als Werbungskosten abzuziehen. Begründet wurde diese Abweichung von den Erklärungen in den Jahren 1998 und 1999 damit, dass nichtabzugsfähige Ausbildungskosten vorliegen würden. Ab 2000 wurde ausgeführt, dass kein Zusammenhang zwischen der ausgeübten Tätigkeit und der Bildungsmaßnahme bestehen würde. Vorweggenommene Werbungskosten würden mangels Veranlassungszusammenhanges ebenfalls nicht vorliegen.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Steuerpflichtige aus, er sei seit [Monat/Jahr] hauptberuflich in seinem neuen Beruf tätig. Um dieser neuen beruflichen

Herausforderung entsprechen zu können, wäre die spezifische Ausbildung notwendig gewesen. Von Anbeginn des Lehrganges wäre ein Berufswechsel ganz klar vorgegeben gewesen. Er hätte die Strapazen sicher nicht auf sich genommen, hätte er nach Abschluss der Ausbildung keine der dadurch erlangten Qualifikation entsprechende Position in Aussicht gehabt. Somit sei der unmittelbare Zusammenhang mit seiner jetzt ausgeübten Tätigkeit absolut gegeben. Ohne die genannte Ausbildung hätte er dieser Tätigkeit gar nicht nachgehen können.

Nach Durchführung weiterer Sachverhaltsermittlungen wurde die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, Ausbildungskosten würden bis einschließlich 1999 generell zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung gehören. Auch wäre während der Ausbildung niemals eine konkrete Anstellungszusage erteilt worden. Ab 2000 wären Ausbildungskosten unter der Voraussetzung abzugsfähig, dass diese im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen. Dieser Zusammenhang wäre im vorliegenden Fall nicht gegeben. Vorweggenommene Werbungskosten könnten nur im Zusammenhang mit "Fortbildungskosten im engeren Sinn" entstehen.

Innerhalb der – verlängerten – Frist beantragte der Einschreiter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Weiters legte er die Überlegungen dar, welche ihn zur Durchführung der in Rede stehenden Ausbildung bewogen hätten, und stellte fest, dass eine Anstellung nach Abschluss seiner Ausbildung "mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" angenommen werden haben könne.

Mit Vorhalt vom 1. Juli 2005 legte der unabhängige Finanzsenat die Rechtslage mit dem Ersuchen um Stellungnahme dar. Dieser Vorhalt wurde mit Eingabe vom 19. September 2005 beantwortet, gleichzeitig wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Weiters bestimmt § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für die Jahre 2000 bis 2002 gültigen Fassung (BGBl I 106/1999), dass Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten sind. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im

Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Demgegenüber dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften 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.

Im Spannungsfeld der genannten Paragraphen ist der gegenständliche Fall rechtlich zu beurteilen. Dazu steht an Sachverhalt unbestritten fest, dass es sich bei der vom Berufungswerber absolvierten Bildungsmaßnahme um eine Ausbildung zu einem neuen Beruf handelt. Ein Zusammenhang mit der während der Ausbildungszeit ausgeübten beruflichen Tätigkeit ist nicht gegeben.

Für die Kalenderjahre 1998 und 1999 ist demnach auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die im Vorhalt angeführten Entscheidungen) und die Literatur zu verweisen, nach welcher Ausbildungsaufwendungen regelmäßig unter die nichtabzugsfähigen Ausgaben des § 20 EStG 1988 zu subsumieren sind. Die Nichtabzugsfähigkeit der beantragten Aufwendungen für die Jahre 1998 und 1999 wurde vom Berufungswerber in seiner Eingabe vom 19. September 2005 anerkannt.

Ab dem Jahr 2000 wurde der § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch die Bestimmung der Z 10 ergänzt. Dadurch wurde jedoch nicht eine generelle Abzugsfähigkeit von Ausbildungsaufwendungen normiert, sondern nur bestimmten Ausbildungsaufwendungen die Abzugsfähigkeit zugestanden. Diese neue Bestimmung soll somit offenbar als *lex specialis* partiell das durch § 20 EStG 1988 bestehende Abzugsverbot außer Kraft setzen, in dem sie einem abgegrenzten Teil von Ausbildungsaufwendungen ausdrücklich Werbungskostencharakter zugesteht. Entscheidend für die Abzugsfähigkeit nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist u.a., dass die Ausbildungsaufwendungen in einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit stehen. Fehlt es an einem derartigen Zusammenhang, kann § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen.

Im gegenständlichen Fall steht unbestritten fest, dass ein Zusammenhang zwischen der (während der Ausbildungszeit) ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit und der Ausbildungsmaßnahme nicht besteht. Vielmehr diente die Ausbildung der Erwerbung von Kenntnissen und Fähigkeiten für einen vollkommen neuen Beruf und wurde die Tätigkeit, für deren Ausübung die Ausbildung die Grundlage bildete, erst in der zweiten Jahreshälfte des Kalenderjahres 2003 begonnen. Konsequenter Weise ist die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 daher im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Damit bleibt als letztes Argument des Berufungswerbers, es würden vorweggenommene Werbungskosten vorliegen. Dazu ist anzumerken, dass – mangels der oben dargelegten Anwendbarkeit des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – vorweggenommene Werbungskosten nach der generellen Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu beurteilen sind. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 besteht jedoch nur innerhalb der durch § 20 EStG 1988 gesetzten Grenzen. Damit sind aber Ausbildungskosten wiederum von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen. Ausbildungskosten stehen zwar regelmäßig im Zusammenhang mit einer später ausgeübten Tätigkeit und dienen daher der (späteren) Erwerbung von Einnahmen, sind aber als geradezu typische Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig. Wenn der Berufungswerber nun vermeint, dass die Kosten für den Erwerb des "C-Führerscheines" mit den Aufwendungen des gegenständlichen Falles vergleichbar wären, muss dem entgegen gehalten werden, dass es sich bei den Kosten für den Erwerb des "C-Führerscheines" eben regelmäßig gerade nicht um typische Kosten der Lebensführung handelt. Demgegenüber stellen die Kosten für den Erwerb des Führerscheines für Personenkraftwagen ("B-Führerschein") nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung dar (VwGH 21.10.1960, 2509/59), dies auch dann, wenn die Möglichkeit der Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit vom Besitz eines derartigen Führerscheines abhängig ist. Ähnliches gilt für eine zu Vermietungszwecken erworbene Liegenschaft, welche vorübergehend (vorerst) für eigene Wohnzwecke verwendet wird. Auch in diesem Fall steht der Abzugsfähigkeit von anfallenden Aufwendungen § 20 EStG 1988 entgegen.

Anzumerken ist, dass das Zutreffen dieser Ausführungen dadurch bestärkt wird, dass der Gesetzgeber für Zeiträume ab 1. Jänner 2003 die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 abgeändert und ab diesem Zeitpunkt auch umfassende Umschulungskosten, die auf die tatsächliche Ausübung eines neuen Berufes abzielen, zum Abzug zugelassen hat. Die dezitierte Aufnahme von Umschulungskosten in den Gesetzestext wäre wohl nicht notwendig gewesen, wenn derartige Kosten bereits vor dem 1. Jänner 2003 abzugsfähig gewesen wären.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass die Kosten für die Anschaffung des Computers samt Zubehör offensichtlich eindeutig im Zusammenhang mit der Ausbildung getätigt wurden und dies auch in der Berufung deutlich zum Ausdruck gebracht wurde, indem die gesamten beantragten Werbungskosten den absolvierten Ausbildungsmaßnahmen zugeordnet wurden. Somit teilen diese Aufwendungen das steuerliche Schicksal der Ausbildungskosten.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. September 2005