



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 22. Februar 2013 gegen den Bescheid des FA vom 14. Februar 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich sind Ausgaben eines nicht selbständig Tätigen für ein Laptop und einen MBA-Lehrgang als Umschulungsmaßnahmen. Der Berufungswerber (Bw.) machte in der elektronischen **Einkommensteuererklärung 2012 vom 13. Februar 2013** an Werbungskosten insgesamt geltend:

	€
Arbeitsmittel	397,65
Aus-/Fortbildungskosten	4.000,00
Vertreterpauschale	

Das Finanzamt (FA) setzte demgegenüber im **Einkommensteuerbescheid 2010 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 14. Februar 2013** (AS 1ff) nur € 2.190,00 [=

Vertreterpauschale gemäß § 1 Z 9 der Werbungskostenpauschale-VO] an Werbungskosten an mit der Begründung, mit dem Pauschbetrag seien sämtliche Aufwendungen abgegolten, zusätzliche Werbungskosten könnten auf Grund der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden.

In der **Berufung vom 25. Februar 2013** (AS 5f) brachte der Bw. vor, auf Grund der fehlenden Aufstiegsmöglichkeiten im Unternehmen habe er sich Ende 2009 für eine berufsbegleitende Weiterbildung entschlossen, um den akademischen Titel MBA zu erlangen und das fehlende kaufmännische Wissen durch den Abschluss des Diplom Betriebswirtes aufzubauen. Der Bw. habe gehofft gehabt, dass er durch seinen Arbeitgeber bei dieser Ausbildung unterstützt werde. Wie aber aus beigelegten E-Mails ersichtlich sei, habe das Unternehmen darin keinen Nutzen für die vom Bw. ausgeübte Position als Vertriebsmitarbeiter und für seine zukünftige Entwicklung im Unternehmen gesehen. Der Bw. habe aber den Aufwand sowohl zeitlich als auch finanziell auf sich genommen um nun nach Abschluss dieser Ausbildung so bald als möglich eine entsprechende Position mit Führungsverantwortung in einem neuen Unternehmen zu erlangen. Der Schwerpunkt der Ausbildung sei daher auf jene Bereiche gelegt worden, welche der Bw. in seiner bisherigen Ausbildung nicht abgedeckt gehabt habe und auch nicht durch seine berufliche Tätigkeit bei seinem derzeitigen Arbeitgeber gefordert bzw. benötigt worden seien.

Die gesamt Ausbildung umfasse: Gesamtpreis

€

Executive MBA Studium: 20.900,00

- Finanzmanagement
- Betriebswirtschaftslehre
- Verkaufsmanagement
- Unternehmensführung
- Vertriebs & Marketing Controlling
- Marketing Management
- Organisationsmanagement
- Personalmanagement
- Power Selling

Diplom Betriebswirt: 1.260,00

Im Jahr 2010 habe der Bw. einen ersten Teilbetrag in der Höhe von € 4.000,00 bezahlt. Zusätzlich sei es notwendig gewesen, einen Laptop inklusive Zubehör für die Ausbildung anzuschaffen. Da diese Ausbildungskosten und Anschaffungen einen erheblichen Mehrbetrag bedeuten würden und der Bw. nun dadurch die Möglichkeit habe, baldmöglichst eine entsprechend bessere Position in einem neuen Unternehmen zu erlangen, ersuche er, diese auch im Lohnsteuerbescheid zu berücksichtigen

Das FA gab im **Vorhalt vom 22. April 2013** (AS 8f) an, in der Berufung habe der Bw. angegeben, dass für das MBA-Studium ein Betrag von € 4.000,00 bezahlt worden sei und dass die Anschaffung eines Laptops notwendig gewesen sei. Belege seien der Berufung nicht beigelegt worden. Der Bw. werde daher ersucht, Belege über das MBA-Studium und über die im Jahr 2010 angefallenen Kosten vorzulegen. In welcher Höhe würden Werbungskosten für das Jahr 2010 beantragt? Um belegmäßigen Nachweis werde ersucht. Der Bw. möge seine derzeitige Tätigkeit beschreiben. In welchem Zusammenhang stehe das Studium mit seiner Tätigkeit?

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 11. Juni 2013** (AS 9f) gab der Bw. an:

- Belege über Ausbildungskosten: Die gesamte Ausbildung umfasse:

	Gesamtpreis
	€
Executive MBA Studium	20.900,00
Diplom Betriebswirt	1.260,00

Im Jahr 2010 habe der Bw. einen ersten Teilbetrag in der Höhe von € 4.000,00 bezahlt, ein Kontoauszug werde beigelegt.

- Belege für Anschaffung: Im Jahr 2009 seien ein Apple MacBook Pro und eine Time Capsule zur Datensicherung angeschafft worden. Da die beiden Geräte jeweils mehr als € 400,00 gekostet hätten, sei die Afa für eine Nutzungsdauer von 3 Jahren berechnet worden. Da die Geräte bei ebay gekauft worden seien, könne der Bw. nur einen Eigenbeleg vorlegen.

- Tätigkeitsbeschreibung / Studium: In einer derzeitigen Tätigkeit als Vertriebsleiter sei es die Aufgabe des Bw., eigenständig die Produkte und Lösungen des Arbeitgebers mit potentiellen Interessenten zu besprechen und zu verkaufen. Diese Tätigkeit umfasse lediglich den technischen Vertrieb ohne jegliche Managementfunktion und ohne Personalverantwortung. Das MBA-Studium und die Ausbildung zum Diplom Betriebswirt stünden in keinem Zusammenhang mit der derzeitigen Tätigkeit, da die in diesem Studium erlangten Kenntnisse und Fähigkeiten für die Tätigkeit als Vertriebsingenieur im Bereich des technischen Produktvertriebes keine Vorteile bringen würden. Auch sei es nicht möglich, durch den Abschluss dieses Studiums innerhalb des Unternehmens eine entsprechende Führungsposition zu erlangen. Der Grund für den Beginn dieses Studiums liege für den Bw. darin, neben seiner technischen Ausbildung (HTL Maschinenbau) ein breites fundiertes Wissen aufzubauen, um den Einstieg in eine Führungsposition zu schaffen. Daher sei dieses Studium eine Umschulungsmaßnahme zur Erlangung einer Managementposition mit Personalverantwortung.

In der **Tätigkeitsbeschreibung vom 4. Februar 2013** gibt der Arbeitgeber an, der Bw. sei seit 1. September 2005 im Unternehmen im Software-Vertrieb tätig. Sein Aufgabenbereich

umfasse die selbständige Akquisition und Betreuung von Kunden, ab September 2008 in einem geographisch etwas verkleinerten Bereich.

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2013** (AS 18) mit der Begründung ab, Umschulungsmaßnahmen seien nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen würden, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei, und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen würden. Eine bloße Absichtserklärung, dass der Bw. nach Abschluss des Studiums eine Managementposition mit Personalverantwortung erlangen wolle, reiche für die Anerkennung von Werbungskosten nicht aus. Es müssten Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehe. Dies wäre dann gegeben, wenn keine Einkünfte erzielt würden auf Grund von Arbeitslosigkeit oder die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei oder die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert würden. Sollte in der Folge tatsächlich eine neue Tätigkeit aufgenommen werden und aus dieser ein Gesamtüberschuss erzielt werden, stelle dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu einer Bescheidänderung gemäß § 295a BAO führe für jene Jahre, in denen Umschulungskosten bezahlt worden seien.

Dagegen erhob der Bw. den **Vorlageantrag vom 16. Juli 2013** (Eingangsstempel, AS 19) ohne Erstattung eines weiteren Vorbringens.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist unstrittig nichtselbständig als Vertreter im Außendienst tätig. Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festlegen. In § 1 Abs. 1 Z 9 der VO zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 (Werbungskostenpauschale-VO) wurden an Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses 5% der Bemessungsgrundlage (§ 2 der VO: Bruttobezüge ohne steuerfreie Bezüge und nicht wie ein laufender Bezug zu versteuernde sonstige Bezüge), höchstens € 2.190,00 jährlich festgelegt. Die Erfüllung der Voraussetzungen für die im angefochtenen Bescheid erklärungsgemäß gewährte Vertreterpauschale im Höchstbetrag ist ebenfalls unstrittig.

Der Bw. beantragt neben der gewährten Vertreterpauschale Umschulungskosten für einen MBA-Lehrgang.

§ 5 der VO lautet: Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten **aus dieser Tätigkeit** geltend gemacht werden.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 lautet auszugsweise: Aufwendungen für umfassende **Umschulungsmaßnahmen**, die auf eine tatsächliche Ausübung eines **anderen Berufes** abzielen, sind als Werbungskosten abzuziehen.

Nach der bereits zitierten Dienstgeberbestätigung ist der Bw. zur Zeit in der selbständigen Akquisition und Betreuung von Kunden im Software-Vertrieb tätig, wobei der Bw. nach seinen – vom FA nicht in Abrede gestellten – Vorbringen nach seinem HTL- Abschluss in Maschinenbau als Vertreter nur die technische Seite abdeckt (Vertriebsingenieur im Bereich des technischen Produktvertriebes). In der vorgelegten E-Mail vom 18. August 2009 (AS 7) teilte der Dienstgeber dem Bw. als Antwort auf sein Vorhaben, ein MBA-Studium zu beginnen, mit, dass der Dienstgeber sich an den Kosten nicht beteiligen wird und diese aus der Sicht des Dienstgebers auch "nicht unbedingt notwendig sind, um die Geschäfte in Österreich zu sichern". Der Bw. bringt vor, einen MBA-Abschluss im kaufmännischen Bereich als Umschulung für eine andere Tätigkeit, nämlich eine Führungsposition in einem anderen Unternehmen anzustreben. Der strukturierte MBA-Lehrgang (Master of Businessadministration) im vorliegenden Fall (siehe die Fächerangaben des Bw. in der Berufung) ist im Vergleich zum bisher ausgeübten Beruf eines Verkaufsvertreters von Software im rein technischen Bereich zweifellos eine umfassende (weil keine einzelnen Module sondern ein vollständiger Lehrgang) Umschulung zur Ausübung eines anderen Berufes und dies sogar in einem anderen Unternehmen (zumal der Dienstgeber bei der bisherigen Tätigkeit des Bw. keinen Nutzen aus dem MBA-Studium für sein Unternehmen sieht).

Damit liegen Umschulungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor, die auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Damit können im vorliegenden Fall nach § 5 der Werbungskostenpauschale-VO neben der in Anspruch genommenen Pauschale für Vertreter für den gegenwärtigen Dienstgeber auch Werbungskosten aus einer **anderen Tätigkeit** (argumentum ex "Werbungskosten aus **dieser Tätigkeit**" laut VO) gelten gemacht werden, nämlich für eine angestrebte künftige Führungsposition im kaufmännischen Bereich bei einem anderen Arbeitgeber. Zusätzlich zum Pauschbetrag können Werbungskosten berücksichtigt werden, die in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gegenwärtigen Tätigkeit stehen, etwa wie umfassende Umschulungsmaßnahmen zB. eines Versicherungsvertreters (Jakom, EStG 2013, § 16 Rz 73 mit Hinweis auf eine für den UFS unverbindliche Erlassmeinung).

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Dass der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit einschränkt oder gar

aufgibt, ist nicht erforderlich und ergibt sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck der Bestimmung. Abzugsfähig sind daher Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Werbungskosten – zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (Jakom, aaO, § 16 Rz 51 unter Hinweis auf VwGH).

Bei einem MBA-Studium kann eine private Veranlassung ausgeschlossen werden und zielt dieses daher auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs ab, nämlich Managementposition mit kaufmännischem Einschlag anstatt wie bisher Verkaufsvertreter ausschließlich im technischen Bereich. Da im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung für das Jahr 2010 keine bloße Absichtserklärung sondern die Durchführung des Studiums feststeht (der Bw. tätigte Anzahlungen an die am Kontoauszug angegebene Schule, das FA selbst adressiert seine Bescheide aus dem Jahr 2013 an den Bw. mit dem Titel MBA), waren die im Jahr 2010 angefallenen Kosten anzuerkennen.

Die vom Bw. geltend gemachte Anzahlung € 4.000,00 vom 23. Juni 2010 für den MBA-Lehrgang an die xx (XX) ist durch Vorlage des Kontoauszuges AS 11 ausgewiesen.

Glaubhaft ist die Notwendigkeit eines Laptops samt Zusatzgeräten für den MBA-Lehrgang. Laut Eigenbeleg AS 16 kaufte der Bw. im Vorjahr 2009 folgende Computergeräte:

	€
Mac Book Pro	1.200,00
Time Capsule	470,00
Airport Express	79,00

Laut § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben für Arbeitsmittel als Werbungskosten abzugsfähig, ist die Nutzungsdauer länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden. Der erste Satz der Z 8 verweist auf die §§ 7 und 8: Gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsbezogene Nutzungsdauer abzusetzen, die sich nach der Gesamtdauer der Nutzung bemisst. Gemäß § 13 EStG 1988 kann ein Wirtschaftsgut mit Anschaffungskosten bis zu € 400,00 sofort in einem Betrag als Ausgabe geltend gemacht werden. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 sind, wenn ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird, der Bemessung der Absetzung für Abnutzung (Afa) die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen. Als fiktive Anschaffungskosten ist jener Betrag anzusehen, den der Empfänger für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung hätte aufwenden müssen (vgl. § 6 Z 9 lit. b EStG 1988). Nach Ansicht des Referenten stellen die tatsächlichen Anschaffungskosten des Bw. im Vorjahr

die taugliche Grundlage für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten im Jahr 2010 dar und sind diese auch für Wirtschaftsgüter anzuwenden, deren Wert unter der Grenze des § 13 EStG 1988 (geringwertiges Wirtschaftsgut) liegen und daher nicht über die Afa sondern bereits im ersten Jahr in einem Betrag absetzbar sind.

	€
Mac Book Pro	1.200,00
Time Capsule	470,00
jeweils über € 400,00, Summe	<u>1.670,00</u>
Afa auf 3 Jahre, 1/3	556,67
sofort absetzbar Airport Express	79,00
Internetzugang	<u>358,80</u>
	994,47
Privatanteil 60%	<u>-596,68</u>
	397,79
MBA-Lehrgang	<u>4.000,00</u>
zusätzliche Werbungskosten Umschulung	4.397,79
Vertreterpauschale	<u>2.190,00</u>
	6.587,79

Der Berufung war stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2010

Wien, am 19. November 2013