



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/0007-L/09,
miterledigt RV/0095-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 28. Mai 2008 sowie 10. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 7. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 und 2006 sowie vom 9. September 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 nach der am 15. Juli 2010 durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In den **Steuererklärungen der streitgegenständlichen Jahre 2005, 2006 und 2008** beantragte die Berufungswerberin Aufwendungen im Zusammenhang mit Aus-/Fortbildungsmaßnahmen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

2005: 2.055,04 €

2006: 1.373,00 €

2008: 1.527,53 €

In einem **Vorhalt vom 14. April 2008** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde die Berufungswerberin aufgefordert, die beantragten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen, sowie die ausgeübte Tätigkeit genau zu beschreiben.

Mit **Eingabe vom 29. April 2008** wurde diesem Ersuchen entsprochen und die Belege übermittelt.

Weiters wurde angegeben, dass die Berufungswerberin die Höhere Technische Bundeslehranstalt für Hochbau in Linz abgeschlossen hätte und seit nunmehr 10 Jahren als Bautechnikerin in einem Linzer Architekturbüro beschäftigt sei.

Die Berufungswerberin hätte sich einerseits weiterbilden wollen, andererseits wolle sie aber auch ihre fundierte Ausbildung und Berufserfahrung nutzen. Daher hätte sie 2003 mit dem Studium der Rechtswissenschaften an der Johannes Kepler Universität Linz begonnen.

Da sie - nach wie vor - vollzeitbeschäftigt sei (40 Std.), hätte sie sich für das Multimedia-Studium entschieden. Damit werde es den Berufstätigen ermöglicht, relativ unabhängig von den Vorlesungsterminen auf der Universität zu studieren. Der Kauf von sog. Medienkoffern („Multimediapauschale“) würde einen Internetzugriff auf Lehrveranstaltungen ermöglichen, die aufgezeichnet würden und 14 Tage zum Abrufen bereitstehen. Weiters seien in diesen Koffern sämtliche Lehrbücher, Gesetze und DVD's (mit Vorlesungen) enthalten.

Sämtliche Klausuren und Prüfungen würden inhalts- und zeitgleich mit jenen der Präsenzstudenten stattfinden, jedoch nicht nur auf der Uni Linz, sondern auch an Außenstandorten wie Villach, Bregenz, Stadtschlaining (Burgenland), etc.. Dort würden auch zusätzliche Prüfungstermine für Multimediestudenten angeboten, zum Teil auch außerhalb der Semester (z.B. September).

Da man jedoch die Medienkoffer für den 2. Studienabschnitt z.B. für 10 Fächer gleichzeitig erhalte (Bezahlung in 2 Raten), sei es unerlässlich, zusätzliche, neuere Literatur, insb. aktuelle Gesetze anzuschaffen, wenn die betreffende Prüfung erst einige Semester später absolviert werde (an einer Verbesserung dieses Systems werde gearbeitet).

Das Studium würde sich zeitlich und inhaltlich gut mit der beruflichen Tätigkeit vereinbaren lassen. Einerseits könne die Berufungswerberin z.T. schon erworbene Wissen, z.B. über baurechtliche Probleme in das Bürogeschehen, einbringen, andererseits würden ihr die Vorgesetzten eine flexible Arbeitszeit ermöglichen. Die Vorgesetzten seien über das Studium natürlich informiert und würden es voll unterstützen.

Die Zukunftsvorstellung der Berufungswerberin sei es, wie schon erwähnt, die Berufserfahrung aus dem Bauwesen und die erworbenen rechtlichen Kenntnisse zu verbinden. Dabei könne sie sich Verschiedenes vorstellen, z.B. als Jurist in der Baurechtsabteilung an einem Magistrat oder einer größeren Gemeinde, in der Rechtsabteilung einer Baufirma oder eines Betriebes aus dem Baunebengewerbe (auch Energie- oder Umweltbereich) tätig zu sein oder eine Beschäftigung in der Immobilienbranche.

Daher hätte sie auch den Studienschwerpunkt „Wirtschaftsprivatrecht“ gewählt, der u.a. die Themenbereiche Baurecht und Wohn- und Immobilienrecht beinhalte.

Auch für die Diplomarbeit möchte die Berufungsberwerberin ein Thema aus dem Bereich des Baurechts oder Raumordnungsrechts wählen, wenn dies möglich sei.

Derzeit würde sie sich im 10. Semester befinden, das Ziel ist es, das Studium 2009 abzuschließen.

Mit **Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006** vom 7. Mai 2008 wurden die Einkommensteuern dieser Jahre abweichend von den eingereichten Erklärungen festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen würden. Es würden grundsätzlich Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.

Diese seien jedenfalls dann gegeben, wenn

- die Einkunftszielung im früheren ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben sei oder
- die weitere Einkunftszielung im bisherigen Beruf gefährdet sei.

Dies sei jedoch gegenständlich nicht gegeben.

Würde jedoch in der Folge tatsächlich ein Berufswechsel erfolgen oder ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt werden, würde dies ein rückwirkendes Ereignis darstellen, das zu einer Bescheidänderung gem. § 295a BAO führen würde.

Mit Eingabe vom 28. Mai 2008 wurde **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005** vom 7. Mai 2008 eingebracht.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

"Gemäß der anzuwendenden Lohnsteuerrichtlinien 2002 Pkt. 5.9.14.1 sind Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für

- Fortbildung*
- Ausbildung im verwandten Beruf oder*
- Umschulung darstellen*

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides wurde angeführt, dass die beantragten Aufwendungen keine Umschulungskosten darstellen. Es wurde jedoch keine Begründung hinsichtlich Fortbildungs- oder Ausbildungskosten abgegeben, die meines Erachtens vorliegen. Steht eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist gem. o.a. Lohnsteuerrichtlinien eine Unterscheidung in Fort- und Ausbildung nicht erforderlich, eine Abzugsfähigkeit ist in beiden Fällen gegeben. Dieser o.a. Zusammenhang bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung und ist beispielsweise vorhanden

- wenn die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern:

Meine derzeitige Tätigkeit als Bautechnikerin in einem Architekturbüro beinhaltet die

- Erlangung der behördlichen Genehmigungen für ein Bauvorhaben (Einreichung)*

- die Ausführungsplanung unter Einhaltung der örtlichen Bebauungsvorschriften und verbindlichen Gesetze
- die Bearbeitung von Ausschreibungen sowie
- z.T. örtliche Bauaufsicht

Dafür ist bautechnisches Know-How und die Kenntnis der einschlägigen Vorschriften erforderlich.

Meine angestrebte Tätigkeit (wie bereits in der ergänzenden Beschreibung zum Einkommensteuerantrag dargelegt - z.B. als Jurist am Bauamt oder einer Gemeinde oder in der Rechtsabteilung eines Bauunternehmens) erfordern einerseits

- bautechnische Kenntnisse (durch Ausbildung und mehr als 10-jährige Praxis erlangten)
- andererseits juristische, die ich mir nun durch das Studium der Rechtswissenschaften aneigne.

Somit liegen gleich gelagerte Kenntnisse bzw. Fähigkeiten iSd LohnsteuerRL vor.

- Von diesem o.a. Zusammenhang ist auch dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten bzw. verwandten Tätigkeit verwertet werden können.

Auch das trifft in meinem Fall zu, da ich einerseits

- die bautechnischen Lehrinhalte des Grundstudiums (Baurecht, Grundbuchsrecht,...)
- und auch das Verwaltungsrecht, Privatrecht,... (ebenfalls Teil des Grundstudiums)
für meine angestrebte (verwandte) Tätigkeit verwenden kann, zudem auch
- den Inhalt der Vorlesungen Bauvertragsrecht, Mietrecht, Immobilienverwaltung,
Wohnbaufinanzierung, etc. verwenden kann.

Diese Vorlesungen sind Fächer des Studienschwerpunkts „Wirtschaftsprivatrecht“, den ich gewählt habe und wo ich auch schon einige Lehrveranstaltungen besuche.

Die Fortbildung bzw. zusätzliche Ausbildung ist für mich auch deshalb wichtig, da ich bei meinem Arbeitgeber und generell in der derzeitigen Tätigkeit ohne Weiterbildung so gut wie keine Aufstiegschancen habe. Durch das Studium, d.h. einen „Hochschulabschluss“ erweitern sich meine Möglichkeiten erheblich (Bearbeitung neuer Sachgebiete, verantwortungsvollere Aufgaben, besseres Einkommen, bessere Karrieremöglichkeiten).

Daher könnten die beantragten Aufwendungen meines Erachtens ohnehin auch als Umschulungskosten gesehen werden (zit. LohnsteuerRL Pkt. 5.9.14.4: Umschulungskosten sind jedenfalls dann gegeben, wenn die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden). Durch das Jus-Studium stehen mir ja auch andere Wege und Möglichkeiten abseits des Bauwesens offen.

Bereits bei der Arbeitnehmerveranlagung 2004 wurde ich aufgefordert, die beantragten Aufwendungen mit Belegen nachzuweisen. Aus diesen nachgereichten Unterlagen war

ersichtlich, dass sich meine Aufwendungen auf das Studium der Rechtswissenschaften beziehen, anhand des Lohnzettels ist ersichtlich, dass ich als Bautechnikerin tätig bin. Damals wurden die geltend gemachten Kosten problemlos als Werbungskosten anerkannt.

Im Vertrauen auf eine Rechtskontinuität sowie im Sinne des Legalitätsprinzips (= Anwendung der Lohnsteuerrichtlinien 2002) gehe ich auch diesmal von einer Zuerkennung der für das Studium getätigten und belegmäßig nachgewiesenen Aufwendungen aus.“

Mit Eingabe vom 28. Mai 2008 wurde **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006** vom 7. Mai 2008 eingebbracht.

Da diese Berufung inhaltsgleich mit jener gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 ist, wird auf einer Wiederholung verzichtet.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 29. Oktober 2008** wurden die gegenständlichen Berufungen (2005 und 2006) als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

"Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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.

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen. Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient. Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (z.B. konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlernter Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit.

Steht eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn

- die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (z.B. Friseurin und Kosmetikerin, Dachdecker und Spengler) oder
- die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern

(z.B. Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV-Techniker).

Eine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten ist ein Hinweis für das Vorliegen von verwandten Tätigkeiten.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können. Bei Bildungsmaßnahmen zum Erwerb grundsätzlicher kaufmännischer oder bürotechnischer Kenntnisse (z.B. Einstiegskurse für EDV, Erwerb des europäischen Computerführerscheins, Buchhaltung) ist stets von einem Zusammenhang mit der jeweils ausgeübten (verwandten) Tätigkeit auszugehen. Derartige Kenntnisse sind von genereller Bedeutung für alle Berufsgruppen, sodass in diesen Fällen die Prüfung, ob eine konkrete Veranlassung durch den ausgeübten Beruf erfolgt, zu entfallen hat.

Ab der Veranlagung 2003 sind Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen dann abzugänglich, wenn sie

- derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und
- auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Der Begriff "Umschulung" setzt - ebenso wie Aus- und Fortbildung - voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt. Wurde bereits ein Beruf ausgeübt, hindert eine eingetretene Arbeitslosigkeit, unabhängig davon, ob Arbeitslosengeld bezogen wurde oder nicht, die Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten nicht. Als berufliche Tätigkeit gilt jede Tätigkeit, die zu Einkünften führt. Auch wenn die berufliche Tätigkeit in einem Kalenderjahr erst nach Anfallen von Aufwendungen begonnen wird, können absetzbare Umschulungskosten vorliegen. Absetzbar sind in diesem Fall alle Umschulungskosten, die im Kalenderjahr des Beginns der beruflichen Tätigkeit anfallen.

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände (z.B. wirtschaftlich bedingte Umstrukturierungen des Arbeitgebers oder sogar Betriebsschließungen) hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber nachweisen oder glaubhaft machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt.

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Ob dies der Fall ist oder andere Motive der Bildungsmaßnahme des

Steuerpflichtigen zu Grund liegen (z.B. hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten vor, und zwar auch dann, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitert, z.B. weil der Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet. Das "Abzielen" ist somit veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit.

Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen, stellen sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar. Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.

Wurden Umschulungsaufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt, wird jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidabänderungen gem. § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt wurden, führt.

Studieninhalt beim Studium Rechtswissenschaften laut Universität:

Das Studium der Rechtswissenschaften an der Johannes Kepler Universität Linz bietet eine breitgefächerte Ausbildung, in der auch das nationale und internationale Wirtschaftsrecht einen starken Niederschlag findet. Absolventinnen der Johannes Kepler Universität besitzen daher in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst eine ebenso anerkannt gute Reputation wie in den klassischen juristischen Berufen (RichterInnen, RechtsanwältInnen, NotarInnen).

Auf vorliegenden Fall bezogen, trifft daher Folgendes zu:

- *Das Studium der Rechtswissenschaften ist eine Ausbildung zu gewissen Berufen, wie der Studieninhalt zeigt.*
- *Die derzeitigen Einkünfte sind nicht gefährdet.*
- *Laut Lohnzettel 2007 wurden Bruttoeinkünfte von 28.476,00 bezogen.*
- *Eine Tätigkeit als Jurist ist derzeit nicht gegeben.*
- *Auch Einkünfte über TATSÄCHLICHE Tätigkeit als Jurist liegen nicht vor.*
- *Eine konkrete Angabe, wann die Tätigkeit als Jurist ausgeübt wird, erfolgte nicht.*
- *Laut Beschreibung vom 30. April 2008 wurde Folgendes angegeben: Meine Zukunftsvorstellung ist es, die Berufserfahrung aus dem Bauwesen und die erworbenen rechtlichen Kenntnisse zu verbinden (z.B. Jurist in der Baurechtsabteilung an einem Magistrat oder einer Gemeinde).*
- *Eine Zukunftsvorstellung kann aber nicht als TATSÄCHLICHE Absicht für die Ausübung als Jurist gewertet werden.*

- Daher können Umschulungskosten auch dann berücksichtigt werden, wenn diese neue Tätigkeit TATSÄCHLICH auch ausgeübt wird.
- Das Studium der Rechtswissenschaften ist keine Fortbildung/Ausbildung im derzeitigen Beruf, auch wenn gewisse Bereiche daraus verwendet werden.
- Wie Sie selbst in der Berufung schreiben, ist von einem Zusammenhang mit dem Beruf dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden. Dies ist jedoch beim Studium der Rechtswissenschaften mit dem Beruf als Bautechnikerin nicht der Fall. Die beantragten Werbungskosten waren daher nicht zu berücksichtigen.

Wird jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss (die Einkünfte müssen über den bisher angefallenen Werbungskosten liegen) aus dieser Tätigkeit (z.B. Jurist in der Baurechtsabteilung) erzielt, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidabänderungen gem. § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt wurden, führt.

Bemerkt wird auch noch Folgendes:

Bezüglich der Werbungskosten für 2004 ist nach § 299 BAO grundsätzlich eine Bescheidaufhebung erforderlich, da die Werbungskosten derzeit nicht zu berücksichtigen sind. Da die Frist für die Bescheidaufhebung aber abgelaufen ist, kann eine Bescheidänderung für 2004 derzeit nicht erfolgen."

Mit Eingabe vom 26. November 2008 wurden so genannte **Vorlageanträge** betreffend der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 eingereicht.

Außerdem werde um Durchführung einer mündlichen Verhandlung ersucht.

Ergänzend werde eine Stellungnahme des Arbeitgebers beigefügt.

Nach wie vor sei das Studium als Fortbildung anzusehen. Die Stellungnahme des Vorgesetzten solle dies durch eine genaue Beschreibung der bisherigen und zukünftigen Tätigkeit untermauern. Im Übrigen werde auf die Stellungnahme vom 28. Mai 2008 verwiesen.

Stellungnahme des Arbeitgebers vom 21. November 2008:

"Betrifft: Verknüpfung der Tätigkeit als Bautechniker mit dem Studium der Rechtswissenschaften

Das Berufsbild des Bautechnikers weist täglich Berührungspunkte mit verschiedenen Bereichen der Rechtswissenschaften auf, die Kenntnis von einschlägigen als auch verfahrensrechtlichen und privatrechtlichen Vorschriften ist unerlässlich.

Besonders in unserem Büro sind diese Verflechtungen sehr vielseitig, da wir unsere Projekte meist vom Entwurf bis zur Fertigstellung betreuen.

Hier eine kurze Auflistung unserer Tätigkeitsfelder und deren Verknüpfung mit den Rechtswissenschaften:

- *Entwurf:*

Kenntnis der einschlägigen, für das konkrete Bauvorhaben relevanten Bauvorschriften, oftmals auch von gewerberechtlichen Normen und Vorschriften betreffend Arbeitnehmerschutz

- *Einreichung:*

Projekt muss alle Normen erfüllen, richtige und lückenlose Anwendung dieser durch Bautechniker, aber auch allg. Verwaltungsrecht (Behördengänge, Einspruchsfristen bei Baubescheiden, Parteistellung)

- *Ausschreibung und Vergabe der Leistungen:*

Kenntnis der Werkvertragsnormen, des Vergaberechts, Anbotsprüfung

- *Bauleitung:*

Arbeitnehmerschutz auf der Baustelle, Prüf- und Warnpflicht

- *nach Bauabwicklung:*

umfangreiche privatrechtliche Kenntnisse sind erforderlich: Haftungsrücklass, Gewährleistungsproblematik, Schadenersatz.

Das Studium der Rechtswissenschaften ist für Bautechniker sehr nützlich, insb. wenn man, wie unsere Mitarbeiterin den Studienschwerpunkt und das Diplomarbeitsthema aus den o.a. Bereichen wählt.

Das Studium ist daher aus unserer Sicht jedenfalls eine Fort- bzw. Weiterbildung, da wir täglich mit Rechtsproblematiken konfrontiert sind."

Mit **Vorlagebericht vom 8. Jänner 2009** wurden die Berufungen hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 ebenfalls abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Hinsichtlich der Abweidungen wurde auf die vorjährige Begründung verwiesen.

Anmerkung Referent: gemeint wohl Begründung für die Jahre 2005 und 2006.

Mit Eingabe vom 10. Oktober 2009 wurde **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2008** eingereicht.

Da die diesbezügliche Begründung weitgehend ident ist mit jener betreffend die Jahre 2005 und 2006 wird hier auf eine Wiedergabe verzichtet und auf diese verwiesen.

Mit **Vorlagebericht vom 21. Jänner 2010** wurde diese Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt vom 23. März 2010** ersuchte der nunmehr zuständige Referent um weitere Angaben:

"1.) Ich ersuche um belegmäßigen Nachweis und Darstellung der Werbungskosten für das Jahr 2008.

2.) Sind Sie noch als Bautechnikerin bei der Fa. R tätig?

Gibt es in dieser Firma noch weitere/andere Mitarbeiter mit juristischer Vorbildung bzw. juristischen Kenntnissen?

3.) Haben Sie bereits Kontakte im Zusammenhang mit Änderung der beruflichen Tätigkeit (Bauamt, Gemeinde, ...) geknüpft?

4.) In welchem Stadium Ihres Studiums befinden Sie sich derzeit? Wann ist der Abschluss geplant?

Ist nach Abschluss seitens Ihrer derzeitigen Beschäftigung mit einer anderen Tätigkeit zu rechnen?

Wirkt sich der Hochschulabschluss bei Ihrer derzeitigen Anstellung finanziell aus?

Nachdem Sie nunmehr die Gelegenheit haben, weitere Ergänzungen nachzureichen, ersuche ich auch um Bekanntgabe, ob Ihr Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrechterhalten wird."

Im **Antwortschreiben vom 10. April 2010** wurden hierauf folgende Angaben nachgereicht.

"zu Pkt. 1

In der Anlage erhalten Sie eine Zusammenstellung der Posten für die Arbeitnehmerveranlagung 2008 (inkl. Werbungskosten) sowie die dazugehörigen Belege. Für die Internet-Grundgebühr konnte ich online keinen Kontoauszug von 2008 mehr anfordern, ich lege einen Auszug aus 2009 bei, sowie den Abbuchungsauftrag. Der Betrag hat sich in den letzten Jahren nicht geändert (vgl. Belege zu Arbeitnehmerveranlagungen 2005 und 2006).

zu Pkt. 2

Ja, ich bin nach wie vor im Architekturbüro R als Bautechnikerin tätig. Es gibt in unserem Büro keine anderen Mitarbeiter mit juristischer Vorbildung. Über juristische Kenntnisse verfügen meine Vorgesetzten und Kollegen insoweit, wie sie für uns als Bauherrenvertreter für die Abwicklung der Behördenverfahren notwendig sind. Wenn darüber hinaus Beratung bzw. eine Rechtsvertretung notwendig ist, wird ein Rechtsanwalt kontaktiert.

zu Pkt. 3

Seit Jahresbeginn verfolge ich den Stellenmarkt (Karriereteile mehrerer Tageszeitungen, Personalausschreibungen auf Internetseiten von Land OÖ, Magistrat, Gemeinden, ...) und überprüfe offene Stellen auf Übereinstimmung mit meinem Profil bzw. meiner Vorstellung. Erst vor wenigen Tagen habe ich mich für eine offene Stelle beim Land OÖ beworben. Wenn für mich genauer absehbar ist, wann ich das Studium beenden kann (siehe dazu auch Pkt. 4)

werde ich versch. Firmen, Gebietskörperschaften auch ohne konkretes Jobangebot kontaktieren bzw. mich bewerben.

zu 4

Der Abschluss meines Studiums ist noch dieses Sommersemester geplant (Mai/Juni 2010).

Derzeit (d. h. seit 4 Monaten) liegt meine Diplomarbeit beim betreuenden Professor zur Korrektur. Erst nach deren Benotung darf ich lt. Studienplan meine letzte Prüfung ablegen. Alle anderen Prüfungen, Wahlpflichtfächer, etc. sind absolviert und bestätigt.

Ob sich nach Abschluss meines Studiums der Tätigkeitsbereich bzw. die Entlohnung in meinem derzeitigen Arbeitsverhältnis ändern wird, kann ich derzeit noch nicht beantworten.

Dies wird sich erst im konkreten Zeitpunkt (Abschluss bzw. eventuelles Vorliegen eines besseren Jobangebotes) zeigen. Eine Erweiterung des Tätigkeitsbereiches bzw. eine Gehaltserhöhung ist zwar durchaus denkbar, aber auch abhängig von Faktoren wie etwa der Auftragslage.

Unabhängig davon werde ich mein Stellensuche fortsetzen bzw. Bewerbungen absenden, um jedenfalls von meinem Studium profitieren zu können.

Meinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung möchte ich vorerst aufrechterhalten, da ich der Meinung bin, dass sich dabei Argumente und Berufsbeispiele besser erläutern lassen."

Zusammenstellung der Werbungskosten für 2008:

Grundentgelt Internet: $48,00 \times 12 \times 60\% = 345,60 \text{ €}$

Studienbeitrag SS 08: 379,22 €

Studienbeitrag WS 08/09: 379,22 €

Bücher Studium: 188,70 €

Notebook: 999 / 3 Jahre x 60% = 199,80 €

Druckerkabel: 34,99 €

In **Wahrung des Parteiengehörs** wurden diese Angaben mit Datum 15. April 2010 der zuständigen Amtsvertreterin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Die zuständige Amtsvertreterin übermittelte hierauf folgende **Stellungnahme** zu den Ausführungen des Referenten bzw. der Berufungswerberin:

"In den oa. Berufungsjahren hat Frau Berufungswerberin die Kosten für das Jusstudium als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG für Aus- und Fortbildung beantragt.

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten der Fortbildung bzw. Ausbildung im verwandten Beruf darstellen.

*Nach der Definition in den LStRl. sind **Ausbildungskosten** Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausbildung ermöglichen.*

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22. 11. 1995, 95/15/0161).

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 2001/15/0184 ,24.6.2004).

Wenn eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit steht, ist eine Unterscheidung in Fort- bzw. Ausbildungskosten nicht erforderlich, weil in beiden Fällen eine Abzugsfähigkeit gegeben wäre.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064).

Der Begriff der "verwandten" Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit artverwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (Doralt, EStG, § 16 Tz 203/4f).

Frau Berufungswerberin ist als Hochbautechnikerin beschäftigt und macht nun ein Jusstudium. Nach der Verkehrsauffassung ist der Beruf eines Hochbautechnikers mit dem eines Juristen absolut nicht verwandt. Die Berufe werden weder gemeinsam am Markt angeboten, noch erfordern die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten. Der Aufgabenbereich eines Hochbautechnikers und der eines Juristen ist eine komplett anderer und auch nicht artverwandt.

Ein gewisser Nutzen für die derzeitige Tätigkeit als Bautechnikerin kann nicht abgesprochen werden, aber juristische Kenntnisse wären bei Rechtsproblemen aller Berufe und auch bei einem Privaten im Bedarfsfalle von Vorteil.

Eine Anerkennung als Aus- u. Fortbildungskosten einer Bautechnikerin ist bei den Kosten für das Jusstudium nicht möglich. Falls es sich aber um **Umschulungskosten** handeln würde, wären die Aufwendungen, bei tatsächlicher Einkünftezielung im neuen Beruf als Juristin, als rückwirkendes Ereignis anzusehen, das zu Bescheidänderungen gem. § 295 a BAO der Jahre führt, in denen Umschulungskosten angefallen sind."

In einem weiteren **Schreiben vom 20. April 2010** wurde die Berufungswerberin seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates dahingehend informiert, dass allenfalls

Umschulungsaufwendungen vorliegen könnten.

Fortbildungsaufwendungen würden nur dann anerkannt werden können, wenn ein Nachweis über den unmittelbaren und direkten Zusammenhang zwischen Studium und Bautechnikertätigkeit nachgewiesen werden könne (Vorlage der Studienpläne, Vorlage und Beschreibung von unmittelbaren Anwendungsbereichen).

Mit **Eingabe vom 10. Mai 2010** reichte die Berufungswerber eine weitere Stellungnahme sowie ein Konvolut an Unterlagen nach.

Die Berufungswerberin sei nach wie vor der Meinung, dass es sich beim Studium der Rechtswissenschaften, mit dem gewählten Schwerpunkt und dem gewählten Diplomarbeitsthema, um eine Fortbildungsmaßnahme bzw. eine Ausbildung im verwandten Beruf im Sinne der anzuwendenden Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Punkt 5.9.14.1) handeln würde.

- Nachweise betreffende Studium:

Beigelegt sei die Version des Studienplanes, nach dem die Berufungswerberin studiere, mit Kennzeichnung jener Fächer bzw. Stunden, die einen bautechnischen Bezug hätten. Inhalte bzw. Ausmaß würden in Anlage 2 näher erläutert. Dort sei auch eine Gegenüberstellung der Gesamtsemesterstunden zu den Semesterstunden mit bautechnischem Bezug bzw.

Zusammenhang mit der Tätigkeit als Bautechnikerin zu finden. Diese Stunden würden etwa 24% der Gesamtstunden betragen.

Dabei würde es sich um einen wesentlichen Teil des Studiums handeln.

Außerdem würde eine aktuelle Bestätigung des Studienerfolges als Nachweis beiliegen, dass die Berufungswerberin diese Fächer bzw. Kurse auch tatsächlich besucht bzw. abgeschlossen hätte (Anlage 3).

Eine weitere Anlage sei die Auflistung der freien Wahlfächer (Anlage 4).

Nachdem die Berufungswerberin jenen Studiumsschwerpunkt mit den meisten beruflichen Inhalten gewählt hätte (Wirtschaftsprivatrecht), andererseits auch das Diplomarbeitsthema eindeutig der Bautechnik gewidmet sei ("Barrierefreies Bauen"), hätte sie ihr Studium so weit wie möglich bautechnisch orientiert ausgerichtet, um es auch optimal verwerten zu können.

- Nachweise betreffend derzeitiger beruflicher Tätigkeit:

Als Nachweis der Anwendung juristischer Inhalte bei der Tätigkeit als Bautechnikerin werde ein Liste jener Projekte der letzten Jahre beigelegt, die die Berufungswerberin persönlich bearbeitet hätte. Darin sei vermerkt, wo bei diesen Projekten Rechtskenntnisse erforderlich gewesen bzw. von der Berufungswerberin angewendet worden seien.

1.) Anlage 1 Studienplan für das Diplomstudium der Rechtswissenschaften:

Die für die Tätigkeit der Berufungswerberin relevanten Inhalte wurden dort handschriftlich ergänzt.

2.) Anlage 2 Kommentar der Berufungswerberin zu den Anmerkungen im Studienplan:

*1 zu Privatrecht I

Von den insgesamt 7 Semesterstunden seien 2 Stunden mit baurechtlichem Bezug. Im Fach Privatrecht I würden die allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätze vermittelt, die für das Geschäftsleben relevant seien.

Bei der Tätigkeit als Bautechnikerin würde die Berufungswerberin dabei insb. folgende - in Privatrecht I beinhaltete – Themen brauchen: Vertragsschlussmechanismus, Allgemeine Geschäftsbedingungen, Form der Verträge und Stellvertretung (siehe dazu Anlage 2a Kapitelübersicht Buch Privatrecht I).

* 2 zu Privatrecht II- Bürgerliches Recht

Von den insgesamt 14 Semesterstunden des Bürgerlichen Rechts seien 1,5 Stunden mit baurechtlichem Bezug, die sich wie folgt zusammensetzen:

0,5 ECTS aus Schuldrecht Allgemeiner Teil:

Dort seien aus bautechnischer Sicht insb. die Kapitel Gewährleistung und Erfüllung (Erfüllung durch Dritte, d.h. durch Subunternehmer) relevant. (siehe dazu Anlage 2b = Kapitelübersicht Buch Privatrecht II)

0,5 ECTS aus Schuldrecht Vertragstypen:

Relevant sei dabei für einen Bautechniker insb. das Kapitel Werkverträge, da die Verträge mit Baufirma bzw. Professionisten ja Werkverträge seien. Aber auch das Thema der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts sei einschlägig, da es oft vorkomme, dass Baufirmen eine Arbeitsgemeinschaft (ARGE) bilden, die rechtlich als GesbR einzuordnen sei (siehe dazu Anlage 2c = Kapitelübersicht Buch Privatrecht III).

0,5 ECTS aus Schuldrecht Gesetzliche Schuldverhältnisse:

Für die Bauabwicklung relevant sei dabei einerseits das Thema Schadenersatzrecht im Allgemeinen (z.B. bei Schäden auf der Baustelle, die von Professionisten, Lieferanten, einer Schädigermehrheit oder nicht ausfindig zu machenden Personen verursacht werden), aber auch das Thema Produkthaftung (siehe dazu Anlage 2d = Kapitelübersicht Buch Privatrecht IV).

0,5 ECTS aus Sachenrecht:

Die Berufungswerberin sei regelmäßig mit den Themengebieten Grundbuch und Dienstbarkeiten konfrontiert: für eine bau- oder gewerberechtliche Einreichung sei ein Grundbuchsatz zu erheben, inkl. Mappenblatt, darin seien oft Dienstbarkeiten aufzufinden, die ausschlaggebend für eine Planung seien (z.B. Fensterrecht, Wegerecht). D.h. der Grundbuchsatz müsse „richtig gelesen“ werden können. Ein weiteres, natürlich relevantes Kapitel im Buch Sachenrecht sei das „Baurecht“ (siehe dazu Anlage 2e Kapitelübersicht Buch Privatrecht V).

0,5 ECTS aus Übung aus Bürgerlichem Recht:

In der Übung würden die vermittelten Lehrinhalte praktisch, anhand von Fallbeispielen, angewandt.

* 3) zu Privatrecht II – Handelsrecht:

Von den insgesamt 5 Semesterwochenstunden können 0,5 Stunden als baurechtlich relevante angesehen werden. Im Kapitel „Grundzüge des Gesellschaftsrechts“ würden die verschiedenen Gesellschaftsformen näher betrachtet. Insb. die GesbR, die bei Arbeitsgemeinschaften gebildet werden (s.o.), sei wichtig und man sollte über Vertretungsbefugnis, Zeichnungsberechtigung etc. Bescheid wissen.

* 4) zu Öffentliches Recht II - Verfassungsrecht und Verwaltungsrecht:

Von den insgesamt 15 Semesterstunden, die für Verfassungs- und Verwaltungsrecht zu absolvieren sind, seien 6 Stunden für die Tätigkeit als Bautechnikerin relevant. Diese gliedern sich folgendermaßen auf:

2 ECTS aus Staats- und Verwaltungsorganisation:

Wichtig für Bautechniker sei hier insbesondere die Zuständigkeiten und Instanzenzüge zu kennen (welche Behörde sei wofür zuständig, was sei Bundes-, was Landessache).

1,5 ECTS aus Staats- und Verwaltungshandeln:

Inhalt dieses Kapitels sei, in welcher Form der Staat handeln könne (z.B. Hoheits- oder Privatwirtschaftsverwaltung, durch versch. Akte wie beispielsweise Maßnahme, Bescheid, Verordnung, ...). Es werde hier auch vermittelt, wie etwa ein Bescheid aufgebaut sein müsse, wie eine Berufung dagegen aussehe etc.

1,5 ECTS aus Allgemeines Verwaltungsverfahren, Verwaltungsstrafrecht und - verfahren (EGVG, AVG, VStG):

Hier sei insb. das AVG (Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz) relevant, nachdem ja auch die bau- und gewerberechtlichen Verfahren ablaufen (Parteistellung, Einsprüche von Nachbarn, Verfahren, Bescheidausstellung, Fristen, ...). Weiters relevant sei das Zustellgesetz.

3,0 ECTS aus Besonderes Verwaltungsrecht (BauO, ROG, GewO):

Kenntnis der Bauordnung mit Nebengesetzen (Bautechnikgesetz, Bautechnikverordnung) sei für eine Bautechnikerin unverzichtbar, ebenso der Ablauf des gewerberechtlichen Verfahrens (hier z.B. anderer Nachbarbegriff, andere Parteien werden geladen). Auch Raumordnung und Flächenwidmung würden in der Praxis eine Rolle spielen, z.B. wenn ein Flächenwidmungsplan Grundlage einer Planung sei, oder bei sog. „Sternchen Bauten“ (Gebäuden im Grünländ, ...).

2,0 ECTS aus Klausurenkurs bzw. Übung Verfassungs- oder Verwaltungsrecht:

Hier werde beispielsweise das Verfassen von Bescheiden oder Berufungen geübt oder andere Praxisfälle durchgearbeitet. Diese Fälle seien in erster Linie solche gewesen, die auf Bauordnung oder Gewerbeordnung Bezug genommen hätten (also auf die im besonderen

Verwaltungsrecht durchgenommenen Gesetze) (siehe dazu Anlagen 2f= Kapitelübersicht Buch Allgemeines Verwaltungsrecht und 2g Kapitelübersicht Verwaltungsverfahrensrecht). Das seien jene beiden Bücher (neben „Verfassungsrecht“, in denen die o.a. Kapitel behandelt werden - allerdings anders aufgegliedert. Für das besondere Verwaltungsrecht gebe es kein Buch. Der Unterrichtsstoff sei anhand von Praxisbeispielen und Gesetz erarbeitet worden.

* 5) zu Wirtschaftsprivatrecht (gewählter Schwerpunkt):

Von den insgesamt 22 Semesterstunden würden die Hälfte, also 11 Stunden, einen baurechtlichen Bezug aufweisen und in einem engen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen (da aus dem Bereich Wohn- und Immobilienrecht bzw. Baurecht).

Die 11 Stunden setzen sich folgendermaßen zusammen:

2 ECTS aus Miteigentum und Wohnungseigentum (siehe dazu Anlage 2h = Vorlesungsgliederung)

4 ECTS aus Mietrecht (siehe dazu Anlage 2i = Vorlesungsgliederung)

2 ECTS aus Immobilienverwaltung (siehe dazu Anlage 2j Fälle, keine Vorlesungsgliederung vorhanden)

2 ECTS aus Wohnbaufinanzierung

Inhalt dieser Vorlesung: insb. Begriffsbestimmungen aus Bautechnikgesetz, ÖNormen und Wohnbauförderungsgesetz, Kostenschätzung, Finanzierung, Förderung von Bauvorhaben. Es sei keine Vorlesungsgliederung vorhanden (nur Skriptum ohne Inhaltsübersicht).

2 ECTS aus Grundbuchsrecht

In dieser Vorlesung würde eine Vertiefung der im Privatrecht vermittelten allgemeinen Übersicht über das Grundbuchsrecht erfolgen (siehe dazu Anlage 2k = Vorlesungsgliederung).

4 ECTS aus Vergaberecht

Die Vorlesung Vergaberecht behandle die Auftragsvergabe durch den öffentlichen Auftraggeber, insb. das Bundesvergabegesetz und seine Anwendung. Da die Berufungswerberin in ihrer Tätigkeit häufig mit dem Land OÖ als Auftraggeber konfrontiert sei (d.h. wir erstellen Planung und Ausschreibung für das Land OÖ), sei das ein sehr relevanter Teil des Schwerpunkts (siehe dazu Anlage 21 = Inhaltsverzeichnis Buch Vergaberecht).

6 ECTS aus Bauvertragsrecht

Dies sei der bautechnisch wichtigste Teil des Studienschwerpunkts, es würden insb. die Werkvertragsnorm ÖN B 2110 behandelt (siehe dazu Anlage 2m = Vorlesungsgliederung).

* 6) zu Freie Wahlfächer

Es seien zusätzlich zu den vorgeschriebenen Fächern des ersten und zweiten Studienabschnitts und des Schwerpunkts freie Wahlfächer im Ausmaß von 13 Semesterstunden zu belegen. Den Großteil dieser Stunden hätte die Berufungswerberin durch Lehrveranstaltungen abgedeckt, die sei zusätzlich zu den Mindestvorgaben besucht hätte (z.B.

zusätzliche Übungen, Arbeitsgemeinschaften). Als ergänzende Vorlesung hätte sie „Abfallrecht“ aus dem Schwerpunkt Umweltrecht gewählt, da diese praxisrelevant sei (Entsorgung von Baurestmassen, kontaminiertes Material bei Baugrubenaushub, Deponiekosten, Altlastenatlas als Grundlage bei Ausschreibung und Planung...). Daher würde auch bei dieser Vorlesung (1 Semesterstunde) ein bautechnischer Bezug vorliegen.

Es gebe keine Vorlesungsgliederung und auch kein Buch (siehe dazu Anlage 4).

* 7) zu Diplomarbeit:

Als Thema der Diplomarbeit hätte die Berufungswerberin „Barrierefreies Bauen“ gewählt. Die Diplomarbeit sei bereits verfasst, vom zuständigen Professor korrigiert und werde diese Woche (KW 19/2010) an der Universität eingereicht. Die Diplomarbeit werde lt. Studienplan mit 20 ECTS bewertet, das entspreche 10 Semesterstunden (Vergleich mit Studienschwerpunkten: 44 ECTS = 22 Semesterstunden). Da es sich dabei eindeutig um ein bautechnisches Thema handle, seien 10 Stunden anzusetzen.

Übersicht Semesterstunden:

Erster Studienabschnitt: 29 Stunden (2 Stunden bautechnischer Bezug)

Zweiter Studienabschnitt: 83 Stunden (19 Stunden bautechnischer Bezug)

Freie Wahlfächer: 13 Stunden (1 Stunde bautechnischer Bezug)

Diplomarbeit: 10 Stunden (10 Stunden bautechnischer Bezug).

Insgesamt also 32 Stunden bautechnischer Bezug (d.s. 23,7% von insgesamt 135 Stunden).

Anmerkungen:

- Die anteiligen Semesterstunden seien im Verhältnis Gesamtanzahl der ECTS Stunden des jeweiligen Faches zu den ECTS-Stunden der Unterkapitel umgerechnet worden.
- Soweit Lehrbücher mit Inhaltsverzeichnissen oder Vorlesungsgliederungen vorhanden seien, seien diese kopiert und beigelegt worden. Bei manchen Fächern gebe es nur (umfangreiche) Skripten ohne Inhaltsverzeichnis.

In einer weiteren Anlage (Anlage 5) seien die von der Berufungswerberin bearbeiteten Projekte aufgelistet, in denen juristische Inhalte angewendet worden seien.

Im Wesentlichen seien hier Probleme und Vorgangsweisen in folgenden Bereichen angeführt worden:

- Baurechtliche Einreichung
- Ansuchen um Bauplatzbewilligung
- Ansuchen um Abbruchbewilligung
- Gewerberechtliche Einreichung
- Wasserrechtliche Einreichung.

In der am **15. Juli 2010 durchgeführten mündlichen Verhandlung** bekräftigte die Berufungswerberin nochmals, dass sie das Studium sehr wohl als Fort- bzw. Ausbildung

betrachte. Die erworbenen Kenntnisse hätten bereits jetzt zu einer Verbesserung der ausgeübten Tätigkeit geführt. Sie könne jetzt viel selbstständiger arbeiten, selbst Ausschreibung erstellen, das Vergaberecht speziell bei Ausschreibungen für das Land berücksichtigen uvm.. Die Berufungswerberin hätte verschiedene Möglichkeiten gehabt, sich weiterzubilden.

Bauleitung: Hier sei es aber als Frau beinahe unmöglich auch tatsächlich als Bauleiter tätig zu werden.

Fachspezifisches Studium (z.B. Architektur): Dieses Studium sei aber nebenberuflich nicht möglich; die Berufungswerberin wollte aber jedenfalls beruflich tätig sein.

Baumeisterprüfung: Hierzu sei eine Praxis in bauausführenden Berufen notwendig; sie hätte also ihre derzeitige Tätigkeit zumindest unterbrechen müssen.

Jus-Studium: Hierin sei eine nachhaltige und optimale Fortbildung gesehen worden. Diese Ansicht sei auch oftmals von Vortragenden bestätigt worden. Auch bei einem Vorstellungsgespräch beim Land OÖ (als Sachverständige beim Bezirksbauamt) sei dies bestätigt worden. Für diese Stelle sei sie aber "überqualifiziert" gewesen, da dies lediglich ein sog. B-Posten gewesen sei.

Zu erwähnen sei weiters, dass das Baurecht im Rahmen der schulischen Ausbildung (HTL) nur am Rande gestreift worden sei.

Es könne aber auch eine Ausbildungsmaßnahme gesehen werden, da z.B. eine Bautechnikerin durchaus als artverwandte Tätigkeit mit einer Baujuristin betrachtet werden könne.

Aufgrund der langen Zeitspanne (Beginn des Studiums 2003) könne natürlich noch nicht auf eine ganz konkrete berufliche Tätigkeit abgestellt werden (Umschulung). Die Berufungswerberin strebe aber jedenfalls eine juristische Tätigkeit an.

Die Amtsvertreterin bestärkte ebenfalls nochmals die Ansicht des Finanzamtes, dass jedenfalls keine Fort- bzw. Ausbildungsmaßnahme vorliege.

Bei Beginn einer juristischen Tätigkeit wären die Aufwendungen allenfalls als Umschulungsaufwendungen rückwirkend (§295a BAO) zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind 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.

Zu den von der Berufungswerberin mehrfach angeführten Hinweisen und Darstellungen in den Lohnsteuerrichtlinien ist anzumerken, dass diese lediglich einen Auslegungsbehelf zum

Einkommensteuergesetz 1988 darstellen. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausreichende Rechte und Pflichten können aus diesen Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Die Berufungswerberin begeht die Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Absolvierung eines ordentlichen Universitätsstudiums: Diplomstudium der Rechtswissenschaften an der Johannes Kepler Universität Linz.

Die Berufungswerberin hat im Jahr 1997 die Höhere Technische Bundeslehranstalt für Hochbau in Linz abgeschlossen und ist seit nunmehr mehr als zehn Jahren als Bautechnikerin in einem Linzer Architekturbüro beschäftigt.

Die Berufungswerberin begeht die streitgegenständlichen Aufwendungen einerseits als Fortbildungsaufwendungen bzw. Ausbildungsaufwendungen für ihren derzeit ausgeübten Beruf und andererseits als Umschulungsmaßnahmen (z.B. als Juristin in der Baurechtsabteilung an einem Magistrat, o.ä.).

Zu den einzelnen Einstufungen sind folgende Wesensmerkmale und rechtliche Ausführungen zu beachten.

Ausbildung:

Berufsausbildung liegt dann vor, wenn die Maßnahmen zur Erlangung eines anderen Berufes dienen (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143). Der Bildungsaufwand muss im Zusammenhang mit der derzeit ausgeübten Tätigkeit gesehen werden können ("verwandte berufliche Tätigkeit"). Für eine verwandte berufliche Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordern, was anhand des Berufsbildes bzw. des Inhaltes der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen ist (allenfalls wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten).

Gegenständlich ist also zu beurteilen, ob die Tätigkeit als Bautechnikerin mit jener der Rechtswissenschaft vergleichbar ist bzw. mit dieser vergleichbar angesehen werden kann ("verwandt"). Auch wenn einzelne Bereiche der Rechtswissenschaft gelegentlich (oder auch öfter) in die Tätigkeit einer Bautechnikerin hineinspielen, so kann noch nicht von verwandten Berufen bzw. Tätigkeiten gesprochen werden. Der Inhalt der Tätigkeit einer Bautechnikerin liegt jedenfalls im technischen Bereich und nicht im juristischen Bereich.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen; im Unterschied zur im Folgenden behandelten Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für eine weitere (neue) Berufsausübung geschaffen (vgl. VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118).

Ein ordentliches Universitätsstudium stellt grundsätzlich eine derartige Ausbildungsmaßnahme

dar. Nach der Verkehrsauffassung werden gerade bei einem rechtswissenschaftlichen Hochschulstudium Kenntnisse bzw. Wissen vermittelt, welche eine umfassende Grundlage für die verschiedensten Berufe haben können.

Da also den Bereichen Rechtswissenschaft und Bautechnikerin jedes "verwandtschaftliche" Verhältnis abgesprochen werden muss, kann keinesfalls eine Ausbildungsmaßnahme des streitgegenständlichen Studiums erkannt werden.

Fortbildung:

Fortbildungsaufwand liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Wesentlich ist hierbei, dass ein Zusammenhang mit dem bereits ausgeübten Beruf besteht. Wesentlich ist weiters, dass das durch das Studium vermittelte Wissen in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden kann.

Die Berufungswerberin hat im Studienplan jene Bereiche gekennzeichnet, welche für die Tätigkeit als Technikerin von Belang seien; auch hat sie Tätigkeiten angeführt, bei denen sie unmittelbar auch mehr oder weniger juristisch tätig geworden ist.

Studienplan: Privatrecht I; Privatrecht II; Handelsrecht; Öffentliches Recht; Wirtschaftsprivatrecht, freie Wahlfächer.

Tätigkeit: Baurechtliche Einreichung; Ansuchen um Bauplatzbewilligung; Ansuchen um Abbruchbewilligung; Gewerberechtliche Einreichung; Wasserrechtliche Einreichung.

Die Anwendungsbereiche bei der Tätigkeit als Bautechnikerin sind nach diesen Darstellungen keinesfalls so umfangreich, dass hierzu bereits ein Studium der Rechtswissenschaft notwendig sein würde. Auch wurde nicht dargestellt, dass die derzeit ausgeübte Tätigkeit ohne dieses Studium nicht mehr ausgeübt werden könnte. Wenn der Arbeitgeber der Berufungswerberin angibt, dass das Berufsbild eines Bautechnikers täglich Berührungspunkte mit verschiedenen Bereichen der Rechtswissenschaften aufweist, so muss das noch nicht zwangsläufig bedeuten, dass hiezu auch ein Jus-Studium notwendig bzw. unabdingbar ist.

Die unmittelbaren Berührungspunkte werden bereits bei der Ausbildung zum Bautechniker abgedeckt.

Auch wenn die Berufungswerberin angibt, dass z.B. das Baurecht in der schulischen Ausbildung nur gestreift wurde, so umfasst das Fach "Wirtschaft und Recht" doch auch einschlägige Rechtsvorschriften.

Im Wesentlichen umfasst die "juristische Tätigkeit" der Berufungswerberin die Abwicklung von Behördenverfahren. Darüber hinaus werden Rechtsanwälte mit der Abwicklung betraut.

Eingabe vom 10. April 2010:

"... Über juristische Kenntnisse verfügen meine Vorgesetzten und Kollegen insoweit, wie sie für uns als Bauherrenvertreter für die Abwicklung der Behördenverfahren notwendig sind. Wenn darüber hinaus Beratung bzw. eine Rechtsvertretung notwendig ist, wird ein Rechtsanwalt kontaktiert"

Dass die Berufungswerberin ihr Aufgabengebiet in der derzeitigen Beschäftigung ändern wolle oder werde, hat sie nicht behauptet. Bei Beratungen und Rechtsvertretungen werden also auch weiterhin Rechtsanwälte tätig werden.

Auch die Stellensuche abseits von ihrer derzeitigen Tätigkeit bezeugt, dass es beim jetzigen Arbeitgeber keine klassischen juristischen Betätigungsfelder gibt.

Wenn die Berufungswerberin davon spricht, dass sie die Berufserfahrung aus dem Bauwesen und die erworbenen rechtlichen Kenntnisse verbinden will, so bedeutet dies nicht, dass bei der derzeit ausgeübten Tätigkeit dies auch tatsächlich der Fall ist.

Bereits in den Jahren 2004, also zu einem Zeitpunkt als die Berufungswerberin gerade das Studium begonnen hatte, war sie mit den angeführten rechtlichen Problembereichen betraut. Ebenso weisen die rechtlichen Bereiche in den Folgejahren nicht unbedingt darauf hin, dass die Berufungswerberin ihr umfassendes Wissen aus dem Jus-Studium auch tatsächlich bei ihrer Tätigkeit als Bautechnikerin verwenden konnte bzw. einsetzen musste.

Abschließend kann also festgehalten werden, dass ein Studium der Rechtswissenschaften, mit dem Schwerpunkt Wirtschaftsprivatrecht zweifelsfrei keine berufsspezifische Fortbildung im Rahmen der von der Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeit (Bautechnikerin) darstellt.

Umschulung:

Schlussendlich ist noch eine Beurteilung dahingehend vorzunehmen, ob das Jus-Studium nicht als "umfassende Umschulungsmaßnahme" zu qualifizieren ist.

Aufgrund des Inhaltes eines Jus-Studiums besteht für den Referenten des Unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel daran, dass das rechtswissenschaftliche Universitätsstudium der Berufungswerberin dem Grunde nach eine derart umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellt.

Aus dem klaren Gesetzestext leitet sich die Abzugsfähigkeit für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten jedoch nur dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahme einerseits derart umfassend ist, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt.

Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" somit dem der "vorweggenommenen Werbungskosten" an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftig steuerbaren Einnahmen aus der

angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Die ausdrücklich genannte Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" stellt darauf ab, dass Sachverhaltstatbestände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen.

Diesbezüglich machte die Berufungswerberin folgende Aussagen:

Beschreibung Berufsbild und Art der Fortbildung:

"Meine Zukunftsvorstellung ist es, die Berufserfahrung aus dem Bauwesen und die erworbenen rechtlichen Kenntnisse zu verbinden. Dabei kann ich mir Verschiedenes vorstellen, z.B. als Jurist in der Baurechtsabteilung an einem Magistrat oder einer größeren Gemeinde, in der Rechtsabteilung einer Baufirma oder eines Betriebes aus dem Baunebengewerbe (auch Energie- oder Umweltbereich) tätig zu sein oder eine Beschäftigung in der Immobilienbranche."

Eingabe vom 10. April 2010:

"Seit Jahresbeginn verfolge ich den Stellenmarkt (Karriereteile mehrerer Tageszeitungen, Personalausschreibungen auf Internetseiten von Land OÖ, Magistrat, Gemeinden, ...) und überprüfe offene Stellen auf eine Übereinstimmung mit meinem Profil bzw. meiner Vorstellung. Erst vor wenigen Tagen habe ich mich für eine offene Stelle beim Land OÖ beworben."

Anmerkung Referent: Genaue Angaben hinsichtlich dieser Bewerbung wurden nicht gemacht bzw. belegmäßig nachgewiesen.

Bei diesen vagen Vorstellungen und Sachverhaltsdarstellung ist ein hinreichender Zusammenhang der Umschulungskosten mit künftigen Einnahmen in einem anderen Berufsfeld als Jurist, wie er für den Abzug vorweggenommener Werbungskosten Voraussetzung wäre, keinesfalls gegeben bzw. zu erkennen.

Bloße Absichtserklärungen nach Absolvierung die Anstrengungen hinsichtlich Bewerbungen zu verstärken, lassen noch nicht auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünftezielung als Jurist schließen.

Sollte sich allerdings herausstellen, dass die Berufungswerberin innerhalb absehbarer Zeit tatsächlich eine neue berufliche Tätigkeit als Juristin beginnt, wären die Aufwendungen allenfalls rückwirkend zu berücksichtigen (§ 295a BAO).

Linz, am 15. Juli 2010