



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, inXY, vom 15. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 17. Dezember 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw) war im Streitjahr bis 31. Oktober 2001 bei der Stadtgemeinde XY als Sekretärin beschäftigt und bezog im Anschluss daran Arbeitslosenunterstützung seitens des Arbeitsmarktservice Österreich.

Die Bw reichte die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 ein und machte darin - neben anderen unstrittigen Werbungskosten - Aufwendungen (Kurs- und Fahrtkosten) zur Gesundheits- und Wellnesstrainerin geltend.

Das Finanzamt führte die Veranlagung zur Einkommensteuer durch, ohne aber die in Rede stehenden Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen und begründete dies wie folgt:

*„Fortsbildungskosten dienen – anders als Ausbildungskosten – dazu, in dem jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Abzugsfähige Berufsfortbildung liegt vor, wenn bereits ein Beruf ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung des bisherigen Berufes dienen. Fortbildungskosten umfassen somit jene Aufwendungen, die*

*eine sinnvolle Karriereentwicklung innerhalb der gleichen oder einer verwandten Berufssparte ermöglichen. Kosten für die Ausbildung zum Wellness- und Gesundheitstrainer stehen nicht im Zusammenhang mit dem derzeit (2001) ausgeübten Beruf und konnten daher nicht den Werbungskosten zugerechnet werden.“*

Fristgerecht wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass die Bw bis Ende Oktober 2001 in der Stadtgemeinde als Sekretärin beschäftigt gewesen sei und im Anschluss daran Arbeitslosenunterstützung bezog. In weiterer Folge sei entsprechend der beiliegenden Einstellungsvereinbarung (ohne Datumsangabe) seitens der Firma C, PR, eine Anstellung als Personal Coach (Fitnessstrainer) mit 1. Juni 2002 in Aussicht gestellt bzw. zugesichert worden, unter der Voraussetzung, dass die Bw die dafür erforderliche Qualifikation bzw. Ausbildung zum Gesundheits- und Wellnessstrainer absolviere, was auch geschehen sei. Die Bw gehe daher unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinie 366/2002 davon aus, dass es sich bei den geltend gemachten Ausbildungskosten um vorweggenommene Werbungskosten handle, da aufgrund der Einstellungszusage ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer künftig auszuübenden Tätigkeit bestanden habe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte in der Begründung aus:

*„Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten abzugsfähig.“*

*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. Fortbildungskosten können auch als vorweggenommene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftigen auszuübenden Tätigkeit besteht. Eine abgeschlossene Ausbildung zu diesem zukünftigen Beruf muss aber diesfalls vorliegen.....“*

*Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung erst ermöglichen. Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle. 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.“*

---

*Liegt eine Ausbildung zu einem neuen Beruf vor, so ist in der Folge zu prüfen, ob die neue Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist. Ist die ausgeübte Tätigkeit mit der angestrebten Tätigkeit nicht verwandt, können die Aufwendungen für den Lehrgang nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.*

*Laut Aktenlage und Berufungsinhalt übten Sie bis 31.10.2001 die Tätigkeit einer Sekretärin aus. Im Beruf der Gesundheits- bzw. Wellnesstrainerin kann keine artverwandte Tätigkeit gesehen werden. Die Ausbildungskosten können demnach nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.“*

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und noch einmal auf die Lohnsteuerrichtlinien verwiesen. Bestehe ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftig auszuübenden Tätigkeit, so könnten die Bildungsmaßnahmen für diese Tätigkeit auch vor Antritt eines Dienstverhältnisses als vorweggenommene Werbungskosten berücksichtigt werden, wie auch das in der zitierten Richtlinie angeführte Beispiel eines arbeitslosen Steuerpflichtigen zeige, welcher vor Antritt eines neuen Dienstverhältnisses als Fahrverkäufer den erforderlichen C-Führerschein erwirbt und die diesbezüglichen Kosten vorweggenommene Werbungskosten darstellen. Weiters würden sich vorweggenommene Werbungskosten nicht unmittelbar auf die ausgeübte Tätigkeit beziehen und sind daher nicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG, sondern als Werbungskosten allgemeiner Art zu berücksichtigen. Aufgrund der Einstellungszusage habe ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer künftig auszuübenden Tätigkeit bestanden.

Das Finanzamt legte die Berufung samt den Verwaltungsakten zur Entscheidung vor.

#### ***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 allgemein bildenden (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.

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 hätte die Tätigkeit, für deren Ausübung die Ausbildung die Grundlage bildete, erst im Kalenderjahr 2002 beginnen sollen. 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 20. Juni 2006