

GZ. RV/0233-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte im Berufungsjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie war bei der Fa. K-D GmbH, einem in der Dentalbranche tätigen Unternehmen (Herstellung von Grundmaterial für das zahntechnische Handwerk unter Ausschluss der an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit), in M als Chemielaborantin im Bereich Forschung und Entwicklung beschäftigt.

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 samt Beilagen (ua. Stundenplan, Teilnahmebestätigungen des Wirtschaftsförderungsinstitutes V vom 13. März 2003, Schreiben betreffend Stellenbewerbung vom 20. April 2001, vom 25. Mai 2001 sowie vom 19. Mai 2001) machte die Bw. ua. im Zusammenhang mit dem Besuch des am 30. August 2001 begonnenen Lehrganges "Fachakademie Marketing & Management" am Wirtschaftsförderungsinstitut in D Kilometergelder in Höhe von insgesamt 3.392,49 €, Diäten im Betrage von 132,- €, Kurskosten in Höhe von 3.633,64 € sowie Kosten für Arbeitsmittel in Höhe von 50,- € als Werbungskosten geltend. In einer Beilage führte die Bw. dazu ua. aus, dass ihr nach mehreren Absagen auf diverse Bewerbungen in Berufen des Bereiches "Marketing & Management" von einigen Unternehmen Jobchancen nur nach einer entsprechenden fachspezifischen Ausbildung zugesichert worden seien. Ihre bisherigen praktischen Tätigkeiten hätten für eine fixe Anstellung bei einer Firma ihres Interesses nicht ausgereicht. Es sei für sie daher unumgänglich gewesen, sich beim gegenständlichen Lehrgang anzumelden, um ihre bisherigen Fähigkeiten auf dem Gebiet Marketing und Management zu verbessern und zu qualifizieren. Sämtliche ihr durch den Besuch des Lehrganges entstehenden bzw. entstandenen Kosten würden von ihr selbst getragen.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2002 vom 19. Mai 2003 anerkannte das Finanzamt diese als Fortbildungskosten geltend gemachten Aufwendungen von insgesamt 7.208,13 € nicht als Werbungskosten, zumal es sich im konkreten Fall um Ausbildungskosten (keine berufsspezifische Fortbildung) handle.

In der dagegen mit dem am 22. Mai 2003 beim Finanzamt eingelangten Schriftsatz erhobenen Berufung wiederholt die Bw. ihr oben dargelegtes Vorbringen und erklärte, dass es sich bei der gegenständlichen Bildungsmaßnahme sehr wohl um eine berufsspezifische Fortbildung handle.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2003 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass der gegenständliche Lehrgang eine Bildungsmaßnahme für einen mit dem von der Bw. ausgeübten Beruf als Chemicelaborantin nicht verwandten Beruf darstelle und deshalb die strittigen Kosten als nichtabzugsfähige Aufwendungen für Berufsausbildung zu qualifizieren seien (vgl. die gesonderte Bescheidbegründung vom 13. August 2003).

Mit Schriftsatz vom 14. August 2003 stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag verweist die Bw. nochmals auf ihre Stellenbewerbung bei der Fa. B GmbH und gibt außerdem an, dass ihr von Seiten des Finanzamtes Feldkirch vor Erledigung der

Arbeitnehmerveranlagung mitgeteilt worden sei, dass es sich um vorweggenommene Werbungskosten handle, wenn ein Veranlassungszusammenhang mit der zukünftigen Tätigkeit bestehe und eine Absichtserklärung zur zukünftigen Einnahmenerzielung gegeben sei. Sie beantrage deshalb, die strittigen Kosten als Werbungskosten zu behandeln, da sie den Kurs in der Absicht auf eine zukünftige Tätigkeit im Bereich "Marketing und Management" besucht habe.

Mit Begleitschreiben vom 24. September 2003 sowie vom 3. Oktober 2003 legte die Bw. noch eine Kopie ihres Zeugnisses vom 4. Juli 2003 ("Diplomierter Fachwirt für Marketing & Management") sowie eine Bestätigung der obgenannten Arbeitgeberin vom 28. August 2003 vor, wonach diese bestätigt, dass die Bw. auf Grund des absolvierten Kurses (Fachwirt für Marketing und Management) im Personalmanagement des Unternehmens mitwirke.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Während die **berufliche Fortbildung** der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten dient, dient die **Berufsausbildung** der Erlernung des ersten oder eines anderen (zweiten) Berufes. Entscheidend für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung ist, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen oder der Verbesserung von Fähigkeiten und Kenntnissen in der Ausübung des bisherigen Berufes, sei es auch in einer qualifizierteren Stellung. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und -gepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt (vgl. dazu Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 203/2 zu § 16 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 5.2 zu § 16 EStG 1988 allgemein sowie Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988; siehe bspw. auch VwGH 19.3.1997, 95/13/0238, 0239).

Vor dem Hintergrund dieser rechtlichen Überlegungen bedarf es nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz keiner weiteren Erörterung, dass nach der Verkehrsauffassung das Berufsbild einer im Bereich Forschung und Entwicklung tätigen Chemicelaborantin ein anderes ist als jenes einer diplomierten Fachwirtin für Marketing und

Management und damit die in Rede stehende Bildungsmaßnahme der Erlangung eines anderen Berufes dient. Es handelt sich bei den geltend gemachten Aufwendungen somit zweifelsohne um **Ausbildungskosten**.

Der gegenständliche Lehrgang kann deshalb nicht als berufliche Fortbildung angesehen werden, weil das vermittelte Wissen eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe darstellt und nicht nur der spezifischen fachlichen Weiterbildung in dem von der Bw. bereits ausgeübten Beruf dient. Die Bw. hat sich im Rahmen des in Rede stehenden Lehrganges nicht in ihrem bereits ausgeübten Beruf als Chemicolaborantin fortgebildet, sondern für einen grundlegend anderen, neuen Beruf ausgebildet, indem sie spezifische Kenntnisse, Erfahrungen und Verhaltensweisen für Marketing und Management (Fachgebiete waren Marketing, Betriebswirtschaftliche Grundlagen, Persönlichkeit, Rechnungswesen, Unternehmensführung) erwarb. Die Bw. hat sich durch die Absolvierung des gegenständlichen Lehrganges nicht nur eine bessere und umfangreichere Ausbildung verschafft, sondern auch die Möglichkeit für eine Vielfalt von späteren Anstellungen eröffnet. Der Umstand allein, dass Bildungsmaßnahmen für das berufliche Fortkommen vorteilhaft sind, vermag an der Beurteilung als Ausbildung schon deswegen nichts ändern, weil jede gediegene Ausbildung geeignet ist, die Chancen im Berufsleben zu verbessern, ohne deswegen die Eigenschaft einer Ausbildung zu verlieren.

Auch wenn es durchaus vorkommt, dass ein Berufstätiger im Rahmen der Berufsausübung seinen Ausbildungsstand erhöht, ist bei der Beantwortung der Frage, ob eine bestimmte Bildungsmaßnahme eine Fortbildungsmaßnahme ist oder nicht, auch bei der bisherigen Berufsausbildung anzuknüpfen. Durch die Absolvierung der AHS sowie einer Lehre als Chemicolaborantin kann im vorliegenden Fall sicherlich von keiner abgeschlossenen Berufsausbildung im wirtschaftlichen Bereich (Management und Marketing) gesprochen werden, die den gegenständlichen Lehrgang zu einer entsprechenden Fortbildungsmaßnahme werden ließe.

Während nach der Rechtslage bis einschließlich 1999 Kosten für die Berufsausbildung zu den steuerlich nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zählten, stellen seit 1. Jänner 2000 gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2000 (BGBI. I Nr. 106/1999) auch Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen im **Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit** Werbungskosten dar. Auf Grund der bis 1999 geltenden Rechtslage steuerlich abzugsfähige Fortbildungskosten sind auch weiterhin (auf Grund des allgemeinen Werbungskostenbegriffes

des § 16 Abs. 1 EStG 1988 bzw. gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) abzugsfähig (ausgenommen Zweitstudium).

Für die Qualifikation von Ausbildungskosten ist somit die konkrete Einkunftsquelle maßgeblich (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit); das Gesetz stellt nach seinem Wortlaut ausdrücklich auf den ausgeübten und nicht etwa auf den (früher) erlernten Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit ab (siehe dazu Doralt⁴, a.a.O., Tz 203/3 zu § 16 EStG 1988). Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O. Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) auszugehen, wenn

- die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (zB Friseurin und Kosmetikerin, Dachdecker und Spengler) oder
- die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (zB Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV-Techniker).

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist - wie bereits erwähnt - ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit. Von einem solchen ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können. Dieser Veranlassungszusammenhang ist jedoch grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn die Bildungsmaßnahmen auch **gleichzeitig** mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit erfolgen.

Das Finanzamt hat nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu Recht erkannt, wenn es die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Ausbildungskosten bereits dem Grunde nach versagte, weil die zu beurteilenden Tätigkeiten, nämlich der Beruf einer im Bereich Forschung und Entwicklung tätigen Chemielaborantin und der einer diplomierten Fachwirtin für Marketing und Management, eindeutig nicht artverwandt sind; sie werden im Übrigen weder gemeinsam am Markt angeboten noch erfordern sie im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten. Im konkreten Fall fehlt es somit an dem nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für den Werbungskostenabzug von Ausbildungskosten maßgeblichen Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit und liegen daher hinsichtlich der geltend gemachten Ausbildungskosten im Berufungsjahr keine Werbungskosten vor.

Ist eine Ausbildungsmaßnahme nicht abzugsfähig, weil sie mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit nicht in Zusammenhang steht, wird aber eine neue Tätigkeit begonnen, mit der die Bildungsmaßnahme im Zusammenhang steht, sind die Aufwendungen ab dem Beginn der neuen Tätigkeit abzugsfähig.

In diesem Zusammenhang verbleibt zu erwägen, ob hinsichtlich der strittigen Aufwendungen vorweggenommene Werbungskosten vorliegen könnten. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist - wie oben bereits erwähnt - ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit. Vorweggenommene Werbungskosten - wie im Übrigen auch nachträgliche Werbungskosten - beziehen sich nicht unmittelbar auf die ausgeübte Tätigkeit und können daher nicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Berücksichtigung finden.

Auf Grund der obigen Überlegungen kommt die Abgabenbehörde zweiter Instanz daher zum Ergebnis, dass die von der Bw. im Berufungsjahr geltend gemachten Ausbildungskosten zu den steuerlich unbeachtlichen Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 zählen und war die Berufung daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung - als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 7. Oktober 2003