



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 2. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 22. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	17.217,13 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	2.599,83 € -3.920,43 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-1.320,60 €

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

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das

Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

Entscheidungsgründe

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beantragte die Berufungswerberin (kurz Bw.) u.a. die Berücksichtigung von Werbungskosten als Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten/Umschulung in Höhe von 2.466,01 €. Als außergewöhnliche Belastung machte die Bw. für Begräbniskosten 3.970,72 € und für Kurkosten 293,00 € geltend. Mit Schreiben vom 17.12.2007 ersuchte das Finanzamt die Bw. die für eine Fortbildungsmaßnahme erklärten Werbungskosten durch Belege entsprechend nachzuweisen sowie die Höhe etwaiger erhaltener Zuschüsse für diese Aufwendungen bekanntzugeben. Gleichfalls verlangte die Abgabenbehörde I. Instanz im genannten Schreiben die von der Bw. als außergewöhnliche Belastungen erklärten Begräbnis- und Kurkosten zu belegen und zusätzlich im Zusammenhang mit den Begräbniskosten den dazugehörigen Verlassenschaftsbeschluss vorzulegen.

In der Folge gab die Bw. dem Finanzamt eine Aufschlüsselung der Ausbildungskosten bekannt und führte dazu ergänzend aus, dass diese ihr im Zuge der Ausbildung zur Ehe-, Familien- und Lebensberaterin entstanden seien, wobei die Gebühr für das 6. und 7. Semester jeweils 600,00 € betragen habe und der Rest sich aus den Fahrt- und Aufenthaltskosten für diese Ausbildung zusammensetze. Weiters führt sie ergänzend zur gegenständlichen „Ausbildung“ sinngemäß aus, dass diese nach ihrer Beurteilung eine „Umschulung“ darstelle und die Beweggründe für die Absolvierung dieser darin begründet seien, dass die Rahmenbedingungen in ihrem dzt. Beruf als Werklehrerin durch Stundenkürzungen und sinkende Schülerzahlen immer schlechter würden. Durch die abgeschlossene „Umschulungsmaßnahme“ verbessere sich der monatliche Verdienst der Bw. wobei sie gleichzeitig auch darauf verweist, dass sie als Beraterin seit Oktober 2006 in einem Arbeitsverhältnis tätig sei und ab dem Jahr 2007 für diese Tätigkeit sogar eine

Einkommensteuerklärung abgeben müsse. Im Übrigen sei der Trend als Beraterin Einkünfte zu erzielen, steigend. Betreffend eines, vom J. über das Bildungskonto erhaltenen Zuschusses übermittelte die Bw. eine Ablichtung eines Schreibens vom 23. Jänner 2007 und führte dazu aus, dass sie den darin genannten Förderungsbetrag erst im Jahre 2007 erhalten hätte und somit ihrerseits eine Berücksichtigung für das Jahr 2005 nicht möglich gewesen wäre.

Überdies übersandte die Bw. einen Gerichtsbeschluss betreffend die Verlassenschaftsabwicklung ihres Vaters, sowie einen Beleg über die von der Bw. aufgewendeten Begräbniskosten in Höhe von 3.390,72 € für ihre ebenfalls im Jahr 2005 verstorbene Mutter. Auch der geforderte Nachweis über die Kurkosten wurde diesen Unterlagen angeschlossen.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 22. Februar 2008 erkannte das Finanzamt die von der Bw. geltend gemachten Werbungskosten für Aus- bzw. Fortbildung/Umschulung zur Gänze nicht an, reduzierte gleichzeitig die Begräbniskosten auf 3.000,00 € und verminderte die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Kur um eine Haushaltsersparnis von 32,70 €. In der Begründung führt das Finanzamt zu den „Fort- bzw. Umschulungskosten“ im Wesentlichen aus, dass nach seiner Ansicht der Begriff „Umschulung“ nach dem Gesetzeswortlaut des EStG (Einkommensteuergesetz) darauf hindeute, dass eine solche Umschulung auch zu einem Berufswechsel zu führen habe und nicht damit lediglich die Ausübung einer Nebentätigkeit - neben der bisherigen Haupttätigkeit - gemeint sei. Dabei gelte eine Haupttätigkeit nur dann als solche, wenn aus dieser der überwiegende Teil der Einkünfte – somit mehr als die Hälfte – erzielt würde. Diese Einkunfts Höhe sei durch die Tätigkeit als Beraterin der Bw. unstrittig - zumindest bis einschließlich 2007 - nicht erzielt worden, wodurch das Finanzamt die „Umschulungskosten“ nicht als Werbungskosten nach dem EStG berücksichtigen habe können.

Hinsichtlich der reduzierten Begräbniskosten verweist das Finanzamt in seiner Entscheidung darauf, dass nach den Erfahrungssätzen lediglich Kosten in Höhe von 3.000,00 € als zwangsläufig erwachsen anzuerkennen seien.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2005 richtet sich die Berufung der Bw. vom 2. März 2008. Darin bringt sie im Wesentlichen sinngemäß vor, dass es sich bei den geltend gemachten Umschulungskosten sehr wohl um Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG handle, da bereits zum Ausbildungsbeginn für sie festgestanden sei, diese neue Tätigkeit als Beruf auszuüben. Durch Stundenkürzungen und sinkende Schülerzahlen würden die Unterrichtsstunden für ihr Fach „Werkzeugfertigung“ immer weniger, sodass sie gezwungen sei, ihre Lehrverpflichtung an mehrere Schulen (drei bis vier Schulen im Umkreis von 20 km) durchzuführen. Dies habe längere Fahrzeiten, mehr Zeitdruck, weniger Sozialkontakte aber auch organisatorische Schwierigkeiten zur Folge. Aus diesen Gründen sei

die Vorstellung der Bw. dahingehend, dass sie ihre neue Tätigkeit neben ihren dzt. Beruf immer weiter ausbauen möchte bzw. in entfernter Zukunft die Beratertätigkeit zur ihren Hauptberuf machen würde. Auch wies die Bw. in dieser Eingabe darauf hin, dass bereits zu Beginn ihrer Ausbildung festgestanden sei, dass sie von der A. in I. als Beraterin beschäftigt werde. Mit dieser Stelle bestehe seit Oktober 2006 ein unbefristeter Dienstvertrag, wobei sie durch diese Tätigkeit im Jahr 2006 - 701,75 € und im Jahre 2007 bereits 2.722,52 an Nettoeinnahmen erzielt habe. Da es sich demnach um eine umfangreiche Umschulungsmaßnahme bei der gegenständlichen Ausbildung handle, ersuchte die Bw. abschließend um Berücksichtigung der in diesem Zusammenhang erklärten Werbungskosten. Gleichzeitig verwies sie in dieser Eingabe darauf, dass eine Anerkennung von Umschulungskosten als Werbungskosten vom Gesetzeswortlaut nicht von der Höhe der Einkünfte abhängig sei. Vielmehr ergebe sich aus der Kommentierung zum EStG (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG) dass eine derartige Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele und folglich keinesfalls ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgender Einnahmeerzielung erforderlich sei.

Eine Berufungsentscheidung wurde im gegenständlichen Fall vom Finanzamt nicht erlassen. Vom Unabhängigen Finanzsenat (kurz UFS) wurde der Bw. mit Schreiben vom 10. März 2009 der von der Rechtsmittelbehörde II. Instanz angenommene Sachverhalt sowie das bisherige Ermittlungsergebnis mitgeteilt und sie gleichzeitig aufgefordert ergänzende Nachweise hinsichtlich der für die „Umschulungsmaßnahme“ entstandenen Fahrt- und Aufenthaltskosten, aber auch betreffend die Begräbniskosten eine die Mutter der Bw. betreffende Verlassenschaftsabwicklung vorzulegen. Mit ihrer Eingabe vom 23. März 2009 übermittelte die Bw. dem UFS weitere Unterlagen. In weiterer Folge teilte der UFS der Abgabenbehörde I. Instanz als Amtspartei ebenfalls den angenommenen Sachverhalt sowie das bisherige Ermittlungsergebnis mit Schreiben vom 24. Juni 2009 mit, und räumte dem Finanzamt unter Fristsetzung die Gelegenheit zur Gegenäußerung ein. Eine Stellungnahme des Finanzamtes langte innerhalb der gesetzten Frist, bzw. bis zum Ergehen dieser Berufungsentscheidung beim UFS nicht ein. Ergänzend reichte die Bw. mit 6. Juli 2009 eine Bestätigung des Bezirksgerichtes C. nach, aus der zu entnehmen ist, dass betreffend die Mutter der Bw. kein Nachlassvermögen vorhanden war. Gleichzeitig übermittelte sie eine Ablichtung einer Rechnung vom 14.7.2005 bezüglich ihrer Teilnahme an einem Ausbildungslehrgang in G..

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist zum ergangenen und nunmehr angefochtenen Bescheid des Finanzamtes vom 22. Februar 2008 festzustellen, dass den Begründungen bezüglich der von der erstinstanzlichen Abgabenbehörde – mit Ausnahme der Kosten für eine Umschulung - verwehrten Werbungskosten, sowie die im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen auf 3.000,00 € reduzierten Aufwendungen für das Begräbnis der Mutter der Bw., als auch die Verminderung der Kurkosten um eine Haushaltsersparnis, von der Bw. unwidersprochen blieben und somit außer Streit stehen. Im Übrigen ergab sich durch die von der Bw. an den UFS übermittelten Bestätigung des Bezirksgerichtes C., dass betreffend die für das Begräbnis ihrer Mutter aufgewendeten Kosten kein Nachlassvermögen vorhanden war und somit die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung – in der vom Finanzamt gewährten Höhe - Bestätigung fanden. Bekämpft wird von der Bw. im nunmehr vor dem UFS anhängigen Verfahren demnach ausschließlich die von ihr für das Veranlagungsjahr 2005 erklärten, jedoch vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannten Aufwendungen für eine getätigte „Umschulungsmaßnahme“. Nach § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden. Der § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG, lautet in der hier anzuwendenden Fassung wie folgt:

§ 16 (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:....(Ziffer 10)

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten

stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind nach der Literatur dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind, oder dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist.

Nach den, vom UFS durchgeführten Internetrecherchen umfasst der Ausbildungsplan für eine „Ehe-, Familien- und Lebensberaterin“ an der Lehranstalt für Ehe- und Familienberatung der E. I. sieben Semester mit insgesamt 800 Stunden, wobei den Fächern Psychologie (136 Stunden), der Methodik der Beratung und Sozialarbeit (248 Stunden), Selbsterfahrung in Gruppen (120 Stunden) und einem Pflichtpraktikum (130 Stunden) die Mehrheit der Stunden gewidmet werden. Auch der UFS beurteilt somit die bislang – sowohl von der Bw. als auch von der Abgabenbehörde I. Instanz – vertretene Auffassung, dass es sich bei der gegenständlichen Ausbildung um keine Aus- oder Fortbildung in einer von der Bw. ausgeübten oder mit dieser verwandten Tätigkeit, sondern um eine „umfangreiche Umschulungsmaßnahme“ handelt, die der Bw. die Ausübung einer Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht. Ab dem Jahr 2003 sind solche Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen nach der Literatur – wie bereits obenstehend ausgeführt – dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 10, Tz 2) oder dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4, Tz 329/1, auch Jakom – Kommentar zum EStG zu § 16, Rz 48 – 51).

Der Begriff „Umschulung“ setzt – ebenso wie Aus- und Fortbildung – voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt. Die Umschulungen müssen umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig. Aus den – für den UFS unverbindlichen – Lohnsteuerrichtlinien (LStR) ergibt sich, dass die angestrebte Tätigkeit der Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen müsse. Analog übernimmt das Finanzamt aus den Richtlinien in die Begründung seiner abweisenden Entscheidung vom 22. Februar 2008 jene Ausführungen, nämlich dass ein „angestrebter Berufswechsel“ nur dann vorliege, wenn ein Wechsel von einer bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit erfolgt. Dabei gilt nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes eine Beschäftigung als Haupttätigkeit nur dann, wenn daraus der überwiegende Teil (mehr als die Hälfte der Einkünfte) erzielt werde. Folglich habe sich für das Finanzamt aus den von der Bw. bislang vorgelegten Unterlagen eindeutig jener Umstand ergeben, dass die im Rahmen ihrer Tätigkeit als Ehe-,

Familien- und Lebensberaterin erzielten Einkünfte bei weitem keinesfalls die Hälfte jener als Lehrerin (zumindest bis zum Jahr 2007) erreicht hätte und dadurch die Voraussetzungen für die Anerkennung der „Umschulungskosten“ als Werbungskosten nicht vorgelegen seien.

Betreffend die Einkünfte als Beraterin ist darauf zu verweisen, dass sich aus dem Finanzamtsakt ergibt, dass die Bw. die hier zu beurteilende Ausbildung zur Ehe-, Familien-, und Lebensberaterin mit Oktober 2002 begonnen und mit Februar 2006 abgeschlossen hat. Seit Oktober 2006 verfügt die Bw. über einen Dienstvertrag im Rahmen dieser neuen Tätigkeit mit der „F.“, wobei sie aus dieser Beschäftigung nach den Ausführungen des Finanzamtes Einkünfte, und zwar im Jahr 2006 – 595,00 €, im Jahr 2007 - 2.800 € und nach ho. Ermittlungen im Jahr 2008 - 5.072,66 € erzielte. Durch die sukzessive Steigerung der Einkünfte als „Beraterin“ bestätigen sich somit für den UFS auch jene Ausführungen der Bw. in ihrer Berufungseingabe vom 2. März 2008, dass sie neben ihrer Tätigkeit als Volksschullehrerin den Beruf als Ehe-, Familien- und Lebensberaterin immer mehr ausbauen möchte und eine Ausübung dieser „neuen“ Tätigkeit in entfernter Zukunft als Haupttätigkeit anstrebt. Bereits aus diesem Sachverhalt ergibt sich, dass die Bw. glaubwürdig jenen Plan verfolgt, die neue Tätigkeit sehr wohl zum Hauptberuf zu machen, wodurch folglich die Umschulungskosten im gegenständlichen Fall als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG zu beurteilen sind. Aber auch in Ansehung jener Ausführungen des Finanzamtes, dass die im Rahmen der neuen Beschäftigung erzielten Einkünfte bei weitem nicht 50% der Haupttätigkeit als Lehrerin erreichen und dadurch abweisend zu entscheiden sei, wird auf bereits erfolgte Berufungsentscheidungen des UFS (vgl. z.B. RV/0044-S/08 vom 25.6.2008, RV/0526-I/06 vom 24.4.2007) verwiesen, die jene Ergebnisse zum Inhalt haben, dass auch Umschulungskosten für eine neue „Nebentätigkeit“ Werbungskosten i. S. des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG (vgl. dazu auch Pülzl, SWK-Heft 29/2007 – Seite 793, Renner, SWK-Heft 2/2008, Seite 38ff, Fußnote 5, ARD Heft 5892 vom 5.9.2008) darzustellen vermögen, da aus dem Gesetzeswortlaut das Erfordernis – nämlich dass die Ausbildung auf die Ausübung des neuen Berufes als Haupttätigkeit abzuzielen hätte – nicht zu entnehmen ist.

Auf Grund der von der Bw. im Rahmen des beim UFS anhängigen Verfahrens nachgereichten Unterlagen konnten daher für die absolvierte umfangreiche Umschulungsmaßnahme für das Jahr 2005 insgesamt 2.408,27 € als Werbungskosten anerkannt werden. Die Abweichung zu dem von der Bw. erklärten Betrag in Höhe von 2.466,01 € begründet sich dadurch, dass die Bw. jeweils im selben Bildungshaus in G., und zwar vom 18. bis 23. März 2005 (Rechnung vom 23.3.2005), vom 21. bis 22. Mai 2005 (Rechnung vom 22.5.2005) und vom 12. bis 14. Juli 2005 (von der Bw. nachgereichte Rechnung vom 14.7.2005 – offensichtlich ursprünglich von der Bw. irrtümlich erklärter Aufenthalt vom 11. bis 14. Juli 2005) Ausbildungsveranstaltungen besuchte. Abzugsfähige Aufwendungen im Zusammenhang mit

einer umfangreichen Umschulungsmaßnahme sind neben den unmittelbaren Kosten (z.B. Kurskosten) auch die Fahrt- und Nächtigungskosten. Letztere jedoch nur unter der Einschränkung bis zu jenem Betrag der Höchststufe der für Bundesbedienstete zustehenden Nächtigungsgelder, welche jedoch im vorliegenden Fall unstrittig nicht überschritten wurden. Hinsichtlich der Aufwendungen betreffend die Verpflegung (Tagesgelder) sind jedoch die diesbezüglichen Einschränkungen, somit u.a. nur für die ersten fünf Tage im Bereich eines bestimmten Ortes (vgl. z.B. VwGH vom 15.11.1994, 90/14/0216, auch Kommentar zum EStG Hofstätter/Reichel zum § 16 Abs. 1 Z 10 EStG, Tz 4) zu berücksichtigen. Dadurch konnte jener über 68,20 € hinausgehende Betrag der Rechnung vom 14.7.2005 für eine weitere Veranstaltung im Bildungshaus H. nicht berücksichtigt werden. Weiters brachte die Bw. keinen Nachweis für ein Ausbildungwochenende in Linz am 11. November 2005, sodass die von ihr erklärten bezughabenden Fahrtkosten (km-Geld in Höhe von 240,30 €) um 16,02 € zu vermindern waren.

Hinsichtlich des, von der Bw. bereits dem Finanzamt vorgelegten Schreibens vom J., aus dem zu entnehmen ist, dass die Bw. im Rahmen eines Bildungskontos für die gegenständliche „Umschulungsmaßnahme“ einen Förderungsbeitrag im Jahr 2007 erhalten hat, ist auszuführen, dass der Zuflusszeitpunkt dieses Zuschusses nach den Bestimmungen der §§ 15 und 16 EStG zu beurteilen ist. Dies bedeutet, dass allfällige Erstattungen die im Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart erwachsenen Werbungskosten im Jahr des Abflusses nicht mindern, sondern dass die Erstattungsbeträge im Jahr des Zuflusses - streng nach dem Zufluss-/Abflussprinzip des § 19 EStG Einnahmen bei jener Einkunftsart, bei der sie erwachsen, darstellen (vgl. auch UFS vom 20.8.2008, RV/0867-L/06). Der vom J. im Jahr 2007 geleistete Ersatz im Rahmen des Bildungskontos nimmt demnach auf das gegenständliche Veranlagungsjahr keinen Einfluss.

Es war daher, wie im Spruch ausgeführt, zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 17. Juli 2009