

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5. September 2011, betreffend Einkommensteuer 2010 (Arbeitnehmerinnenveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabengutschrift sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Telefonistin in einem Callcenter. Sie beantragte in der Arbeitnehmerinnenerklärung für das Jahr 2010 ua. Werbungskosten in Höhe von 3.500,17 € für Aufwendungen zur Fortbildung/Ausbildung/Umschulung. Nach einem Ergänzungsvorhalt des Finanzamtes gab sie am 2. September 2011 folgende Aufstellung der Werbungskosten bekannt:

Studien- und Seminaregebühren an die A.	3.150 €
Hilfsmittel (Kopien + Büromaterial)	+ 210,37 €
Anteil PC-Abschreibung	+ 139,80 €
Summe	3.500,17 €

Die Hilfsmittel schlüsselte sie folgendermaßen auf:

Playtrade	43,80 €
Vistaprint	35,50 €

Akademie Kopie	50 €
- " -	35,50 €
Repa Copy	6,80 €
Moser Fachbuch	38,75 €
Summe	210,37 €

Vorgelegt wurden dazu die entsprechenden Rechnungen und Einzahlungsbelege für die Studiengebühren und wurden die Fragen des Finanzamtes dahingehend beantwortet, dass sie als Telefonistin arbeite, die absolvierten Kurse nicht der Verbesserung der Kenntnisse im ausgeübten Beruf dienen und nicht im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf stünden und die Aufnahme einer neuen Tätigkeit im Angestelltenverhältnis im sozialen Bereich erwünscht sei.

Mit Bescheid vom 5. September 2011 anerkannte das Finanzamt die beantragten Kurs- und Hilfsmittelkosten nicht als Werbungskosten, weil das vermittelte Wissen und das ausgeübte Training sowohl im privaten Lebensbereich als auch im Berufsleben anwendbar sei und damit den Kosten der privaten Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 zuzuordnen sei. Die PC-Abschreibung wurde anerkannt.

Gegen diese Erledigung wurde Berufung mit der Begründung eingebracht, dass die derzeitige Berufstätigkeit als Telefonistin eine große psychische Belastung sei und es sich dabei um eine unsichere Arbeitsstelle handle, weshalb sie sich zur Ausbildung als Lebens- und Sozialberaterin entschlossen habe. Die Kurs- und Supervisionskosten habe sie sich förmlich vom Mund absparen müssen. Sie habe die Umschulung nur aus beruflichen Gründen gemacht, um damit eine neue Arbeitsstelle im sozialen Bereich zu finden. Sie habe die Ausbildung definitiv nicht für private Zwecke gemacht, sondern definitiv handle es sich dabei um eine berufliche Umschulung. Sie lege auch eine Bestätigung der Ausbildungsleitung bei, die bestätige, dass man mit der Ausbildung sehr gute Berufschancen und ein breites berufliches Tätigkeitsfeld habe.

In dieser Bestätigung der Akademie A vom 16. September 2011 wird festgehalten, dass die Bf. seit Oktober 2008 Ausbildungskandidatin an der Akademie ist und den Diplom-Lehrgang für Lebens- und Sozialberatung im November 2011 mit der Diplomprüfung abschließen wird. Weiter wurde bestätigt, dass die Absolventen und Absolventinnen der Lehrgänge gute Berufschancen haben und es für Lebens- und Sozialberaterinnen ein breites Betätigungsfeld gibt. Beigelegt wurden der Tätigkeitskatalog des Gewerbes der Lebens- und Sozialberatung und ein Folder der WKO.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2012 wurde die Berufung mit der Begründung abschlägig entschieden, dass die Bf. nach wie vor als Telefonistin im Callcenter beschäftigt sei und keinen neuen Beruf ausübe, der mit der Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater in Verbindung stehe. Sollte sie tatsächlich einen Beruf ausüben, der mit der Ausbildung im Zusammenhang stehe, so stelle dies ein rückwirkendes Ereignis

dar, das zu einer Bescheidänderung gem. § 295a BAO der Jahre führe, in denen die Umschulungskosten gezahlt worden seien.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und führte die Bf. begründend aus, dass sie auf der Suche nach einem neuen Job auf unselbständiger Basis im sozialen Bereich sei und die Ausbildung ihr ermögliche eine neue Arbeit zu finden, sie habe damit bessere Aufstiegschancen und könne dadurch mehr verdienen. Sie habe die Ausbildung nur zu dem Zweck gemacht, um eine neue Arbeit in einem anderen Berufsfeld zu finden.

Das seit 1. Jänner 2014 zuständige Bundesfinanzgericht richtete an die Bf. einen Vorhalt und stellte darin folgende Fragen: Haben Sie diese Ausbildung mittlerweile bereits abgeschlossen? Wenn ja, bitte um Vorlage des entsprechenden Zeugnisses. Wenn nein, welche Prüfungen wurden inzwischen abgelegt (Vorlage von Nachweisen) und wann ist mit der Beendigung der Ausbildung zu rechnen? Sind Sie bereits als Lebensberaterin selbständig oder nichtselbständig tätig? Wenn ja, legen Sie bitte Nachweise im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit vor (z.B. Gewerbeberechtigung, Dienstvertrag). Haben Sie schon einen Gewerbeschein beantragt? Welche Schritte haben Sie bisher konkret unternommen, um in einem neuen Beruf, der im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin steht, Fuß zu fassen? Um Vorlage von entsprechenden Unterlagen wird ersucht. Sollten Sie die Tätigkeit als Lebensberaterin noch nicht aufgenommen haben: Welche konkreten beruflichen Pläne haben Sie im Zusammenhang mit den erfolgten Ausbildungsmaßnahmen? Was steht einem Berufswechsel entgegen? Ab wann besteht konkret die Absicht, einen Beruf im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin auszuüben? Sind Sie nach wie vor als Telefonistin in einem Callcenter vollzeitbeschäftigt?

Die Bf. antwortete mit Schreiben vom 7. September 2014, sie habe die Ausbildung bereits abgeschlossen und habe ihr Diplom erhalten. Sie habe alle erforderlichen Voraussetzungen für den Gewerbeschein erfüllt und ihn derzeit ruhend gemeldet. Dieses Pensum habe sie alles neben ihrer Vollzeittätigkeit absolviert. Sie habe für den Gewerbeschein über 650 Stunden Praktikum, Supervision usw. nachweisen müssen, wofür sie ihre Freizeit und ihren Urlaub investiert habe, was sie nie gemacht hätte, wenn sie die Ausbildung nur persönlich nutzen wollte. Sie arbeite leider derzeit noch Vollzeit im Callcenter, da sie auf das Einkommen angewiesen sei trotz riesiger physischer und psychischer Belastung mit wechselnden Dienstzeiten und auch samstags. Sie habe auch viele Praktikumsstunden absolviert, alle Stellen hätten gefunden, dass sie für die Tätigkeit sehr gut geeignet sei. Leider sei dort keine Stelle frei gewesen. Wenn sie offene Stellen sehe, bewerbe sie sich oder schicke ihren Lebenslauf hin. Sie habe zB auch an die C und an M Unterlagen geschickt. Sie versuche alles, um eine neue Arbeit zu finden. Sie habe bis vor kurzem auch immer noch am Sonntag im Haus X ehrenamtlich Dienst gemacht. Erstens mit der Hoffnung auf sich aufmerksam zu machen und wenn eine Stelle frei wird, diese zu bekommen. Außerdem möchte sie dadurch einem zukünftigen Arbeitgeber ihr Engagement beweisen, dass sie am Sonntag sozial ehrenamtlich tätig sei und gerne im

sozialen Bereich arbeiten möchte. Sie würde gerne eine neue Arbeit im sozialen Bereich beratend ausüben. Für eine reine Selbständigkeit fehlten ihr derzeit die finanziellen Mittel und sei dies auch nicht ihr zentraler Wunsch. Dem Berufswechsel stehe ihrerseits nichts entgegen, sie habe aber noch keine Stelle gefunden. Man dürfe auch ihre Alter nicht vergessen und sie sei alleinstehend, was bedeute, dass sie eine Vollzeitstelle benötige, von einer Teilzeit könne sie ihre Lebenskosten nicht bestreiten. Im Callcenter in Teilzeit zu arbeiten und eine andere Teilzeitstelle dazu, lasse sich aufgrund der ständig wechselnden Arbeitszeiten nicht vereinbaren. Die Dienstzeiten seien bis 22 Uhr und sie fange ständig um eine andere Zeit an. Auf die Arbeitszeit habe sie keinen endgültigen Einfluss, sie müsse praktisch sehr flexibel sein. Sie tue alles erdenklich Mögliche um eine neue Stelle zu finden und mache sogar ehrenamtlich Tätigkeit, wenn es ihre Zeit zulasse, um eine neue Stelle zu bekommen.

Dazu wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- zwei Bewerbungen mittels E-Mail vom 6. 5. 2014 an die C und vom 1. 6. 2014 an das L,
- eine Bestätigung vom 17. Februar 2012, wonach sie im Jahr 2011 im Haus X (Notschlafstelle für wohnungslose Frauen) ehrenamtlich tätig war und einen Teil ihres Praktikums dort absolviert hat,
- eine Bestätigung des Vereines "D", wonach sie 2009 im Rahmen ihres Praktikums 114 Stunden dort tätig war,
- ein Auszug aus dem Gewerberegister, wonach die Gewerbeberechtigung am 6. Juni 2012 erteilt wurde,
- die Bestätigung über die Ruhendmeldung des Gewerbes vom 2. Juli 2012 und
- das Diplomprüfungszeugnis vom 5. November 2011.

Dem Finanzamt wurden die Ermittlungsergebnisse zur Kenntnis gebracht. Eine Stellungnahme erfolgte nicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Z 10 leg. cit. nennt ausdrücklich: "Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen."

§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 enthält das allgemeine Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung. Darunter fallen nach lit. a leg. cit. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

Außer Streit steht, dass die beantragten Werbungskosten keine Aus- oder Fortbildungskosten im Sinne des oben zitierten Gesetzes darstellen. Festzustellen ist, dass es sich bei dem von der Bf. absolvierten berufsbegleitenden, 6-semesterigen Lehrgang zur staatlich anerkannten Diplom- Lebensberaterin um eine umfassende Bildungsmaßnahme handelt. Die Lebens- und Sozialberatung stellt eine eigene Berufsgruppe dar, welche unterschiedliche Beratungstätigkeiten abdeckt, wie die Beratung und Betreuung von Personen und Institutionen im Zusammenhang mit Persönlichkeitsentwicklung, Selbstfindung, Problemlösung und Verbesserung der Beziehungsfähigkeit.

Strittig ist allerdings, ob die Aufwendungen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen und die damit verbundenen Aufwendungen als Umschulungskosten abzugsfähig sind.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind nur dann abzugsfähig, 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. Für die Anerkennung als Werbungskosten müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/15/0148; VwGH 27.6.2000, 95/14/0134).

Die Anerkennung so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen (vgl. z.B. VwGH vom 28.5.1986, 85/13/0045), d.h. wenn die Aufwendungen im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme einer bestimmten Tätigkeit gerichtet sind, somit ein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist (Doralt, Kommentar zum EStG, § 16 Rz 16).

Der/die Steuerpflichtige muss somit im Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahmen die ernsthafte Absicht haben, einen anderen Beruf auszuüben. Die bloße Möglichkeit der neuen Berufsausübung ist nicht ausreichend. Ziel der Ausbildung muss vielmehr die tatsächliche Ausübung des neuen Berufes sein. Diese ernsthafte Absicht muss dokumentiert bzw. nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Die Nachweisführung hat nach den Verfahrensvorschriften der Bundesabgabenordnung zu erfolgen und unterliegt der Beweiswürdigung. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Die nunmehr 44-jährige Bf. ist seit nahezu 10 Jahren bei einem Telefonbetreiber beschäftigt und arbeitet nach wie vor als Telefonistin im Callcenter. Sie hat im Oktober 2008 die Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin begonnen und diese nach 6 Semestern im November 2011 mit Diplom abgeschlossen. Als Werbungskosten machte

sie die Studien- und Seminargebühren in Höhe von 3.150 € plus Hilfsmittel in Höhe von 210,37 € und die Abschreibung für einen Computer geltend.

Für eine Verwirklichung der Absicht einen neuen Beruf auszuüben spricht das zielstrebige vorgenommene Studium und die Höhe der Aufwendungen in Relation zum Einkommen. Auch der Erwerb der Gewerbeberechtigung vom 6. Juni 2012 ist ein Hinweis, dass beabsichtigt war, die Ausübung der neuen Ausbildung nicht nur hobbymäßig zu betreiben. Die Gewerbeberechtigung wurde zwar bereits einen Monat später ruhend gemeldet und die Bf. gab an, keine selbständige Tätigkeit ausüben zu wollen, allerdings ist davon auszugehen, dass eine Gewerbeberechtigung auch bei Bewerbungen um eine Anstellung von Nutzen sein kann. Dem Einwand der Bf. sie hätte den Aufwand zur Erlangung der Gewerbeberechtigung nicht gemacht, wenn sie die Ausbildung nur privat nutzen wollte, kommt Berechtigung zu. Wenn die Bf. bisher noch keinen Arbeitsplatz im sozialen Bereich gefunden hat und keine Einnahmen erzielt hat, obwohl lt. dem Bestätigungsschreiben der Ausbildungsleitung die Berufschancen als sehr gut angesehen wurden, so ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht davon abhängig, ob es dem Steuerpflichtigen nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, weil grundsätzlich keine Ausbildung eine Garantie verschafft, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können (VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159).

Die tatsächliche Ausübung einer neuen Tätigkeit stellt zwar ein deutliches Indiz für den zuvor gefassten Willensentschluss dar, allerdings ist sie keine Bedingung für die Anerkennung als Werbungskosten. So hat auch eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses, weil zB keine entsprechende Arbeitsstelle gefunden wurde, keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit (Atzmüller/Lattner in Wieser/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 143 und 144; LStR 2002, Rz 360). Damit kann auch der Auffassung des Finanzamtes nicht gefolgt werden, wenn es davon ausgeht, dass die Nichtaufnahme einer anderen Beschäftigung nach der erfolgten Umschulung einer Anerkennung der Aufwendungen als Werbungskosten entgegensteht.

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es zwar, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten aber auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0105).

Die zwei Bewerbungsschreiben vom Mai und Juni heurigen Jahres dokumentieren den bestehenden Willen der Bf., den Beruf zu wechseln und lassen den Schluss zu, dass dieser auch bereits bei Beginn der Ausbildung zur Lebensberaterin bestanden hat. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kommt das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall zu der Ansicht, dass im Veranlagungsjahr auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abgezielt wurde und war der Beschwerde daher stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Für die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen waren lediglich Umstände des konkreten Falles maßgeblich. Diesen im Tatsachenbereich liegenden Fragen kommt keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 31. Oktober 2014