

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf., vom 13. Juli 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 7. Juli 2015 betreffend Einkommensteuer 2014, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Höhe der tatsächlichen Umschulungsaufwendungen der Beschwerdeführerin (Bf.) und die Berechnung der Einkommensteuer mittels Kontrollrechnung.

Die Bf. brachte am 3. April 2015 ihre Einkommensteuererklärung 2014 ein, wobei sie im Rahmen ihrer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit folgende Werbungskosten i.H.v. insgesamt 371,81 € beantragte:

2014		
KZ 719	Arbeitsmittel	238,31
KZ 722	Fortbildungskosten	133,50
	<i>Summe:</i>	<i>371,81</i>

Weiters wurde die Berücksichtigung folgender Sonderausgaben beantragt:

2014		
KZ 456	Wohnraumschaffung	4.271,12

Das Finanzamt (FA) veranlagte mit Bescheid vom 7. Juli 2015 die erklärten Werbungskosten aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und die beantragten Sonderausgaben erklärungsgemäß:

In ihrer Beschwerde vom 13. Juli 2015 betreffend Einkommensteuer 2014 beantragte die Bf. die Berücksichtigung von zusätzlichen Werbungskosten für einen „Interkulturellen Projektmanagement Lehrgang“ i.H.v. 1.290 €.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. September 2015 änderte das Finanzamt den Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2014 ab und begründete dies wie folgt:

2014		Lt. Erkl.	Lt. Bescheid v. 7.7.2015	Ergänzung lt. Beschwerde	Lt. BVE v. 3.9.2015
KZ 719	Arbeitsmittel	238,31	238,31	238,31	238,31
KZ 722	Fortbildungskosten	133,50	133,50	1.423,50 (= 133,50 + 1.290,00)	1.290,00
	Summe:	371,81	371,81	1.661,81	1.528,31

„Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat.“

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer

ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 22.473,10 € angewendet.“

Die Bf. stellte daraufhin am 16. September 2015 einen Vorlageantrag an „die Abgabenbehörde zweiter Instanz“ und hält darin ergänzend fest, dass sie Werbungskosten i.H.v. insgesamt 1.661,82 € beantragt habe.

Weiters sei die Bf. der Ansicht, dass die Berechnung der Einkommensteuer mittels Progressionsvorbehalt die günstigere Variante für sie sei.

Mit Vorhalt vom 16. August 2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. die berufliche Notwendigkeit der o.a. Werbungskosten zu erläutern und zu belegen.

In ihrer Stellungnahme vom 23. August 2016 legte die Bf. eine berichtigte Ausgabenübersicht betreffend Arbeitsmittel (KZ 719) und Fortbildungskosten (KZ 722) im Jahre 2014 wie folgt vor:

2014			Summe:
KZ 719 (Arbeitsmittel)	Computer (604,95 €; 3 J ND; minus 40 % privat) 1. Jahr AfA	120,99	
	Internet (24,90 € x 12 Mo = 298,80; minus 40 % Privatanteil 119,52)	179,28	
			300,27
KZ 722 (Fortbildungs- kosten)	Seminar „Weinland Spanien“ vom 14.3.2014	15,00	
	Seminar „Weinland Spanien“ vom 4.4.2014	15,00	
	Arbeitsbuch Dialogo Brasil	26,00	
	Glosario Dialogo Brasil	12,50	
	Seminar „Edinumen“	15,00	

	Lehrgang Interkulturelles Projektmanagement	1.290,00	
			1.373,50
	Gesamtsumme:		1.673,77

Mit weiterem Vorhalt vom 6. September 2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. ihre beruflichen Tätigkeiten im Jahre 2014 sowie die berufliche Notwendigkeit ihrer (neu) erklärten Werbungskosten zu erläutern.

In ihrer Stellungnahme vom 26. September 2016 führte die Bf. zu ihren Beschäftigungen im Jahre 2014 wie folgt aus:

Zeitraum:	Beschäftigung (Arbeitgeber):
1.1. bis 28.2.2014	Teilzeit als Rezeptionistin (A – gemeinnützige GmbH)
6.3.2014 bis 7/2015	ehrenamtliche Mitarbeiterin(Pensionisten Wohnhaus B)
26.4. bis 30.6.2014	geringfügig Beschäftigte (Billeteurin; Fa. G4S Secure Solutions AG)
11.8. bis 3.9.2014	Verkäuferin(Fa. C BetriebsgesmbH)
16.9.2014 bis 30.6.2015	geringfügig Beschäftigte (Billeteurin; Fa. G4S Secure Solutions AG)
24.11. bis 31.12.2014	Weihnachtsaushilfe (Fa. D Handels & Produktions GesmbH)

Darüber hinaus habe sie sich im Jahre 2014 für die Fremdenführerprüfung vorbereitet.

Den Computer benötige sie für ihre Bewerbungen sowie zur Vorbereitung für die Fremdenführerprüfung.

Die Bf. habe beim Computer sowie beim Internetaufwand lt. Empfehlung der Arbeiterkammer einen 40 %igen Privatanteil ausgeschieden.

Die Weinseminarkosten (2 á 15 €) seien im Hinblick auf ihre geplante künftige Fremdenführertätigkeit erforderlich gewesen (Unterschiede zwischen spanischen und österreichischen Weinen nennen können).

Für ihre Tourismus-Fortbildung habe sie Portugiesisch gelernt und dafür ein Arbeitsbuch benötigt.

Weiters habe sie sich über Neuerungen in der spanischen Sprache informiert.

Auch der Lehrgang „Interkulturelles Projektmanagement“ würde ihr bei der Jobsuche bzw. als Fremdenführerin helfen.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 5. Oktober 2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht zwecks Überprüfung, ob es sich bei den Umschulungsmaßnahmen um vorweggenommene Werbungskosten handelt, die Bf. zu belegen, dass die Fremdenführerausbildung ernstlich betrieben werde.

In ihrer Stellungnahme vom 19. Oktober 2016 führte die Bf. zu ihrer bisherigen Fremdenführer-Ausbildung wie folgt aus:

Sie habe Tourismus an der San Antonio Abad Universität in Cusco (Peru) studiert, gleichzeitig habe sie im Reisebüro, in der Hotellerie und als Fremdenführerin für Kuoni, Servus Amigo, Ikarus, Studiosus, FTI Touristik Reisen, Thomas Cook etc. gearbeitet.

1996 bis 1998 habe sie beim BFI Wien den Lehrberuf „Reiseleiter, Reisebüroassistent und Gästebetreuer“ besucht. Die Prüfung habe sie in der Wirtschaftskammer am 9. September 1998 bestanden.

Mit dieser Ausbildung habe sie sich in Wien bei verschiedenen Reiseveranstaltern um eine Anstellung bemüht, da sie österreichische Gruppen als Reiseleiterin begleiten wollte.

Von 1999 bis 2001 habe sie die Vorbereitung für die Fremdenführerprüfung beim WIFI Wien besucht, die diesbezügliche dreiteilige Prüfung (Buchhaltung, Mündlicher Teil und Praktischer Teil) habe sie jedoch nicht bestanden.

Um die Prüfung doch noch zu schaffen, habe sie vom 3. September bis 7. Oktober 2016 ein Repetitorium für die Fremdenführerprüfung besucht.

Den Buchhaltungskurs werde sie vom 19. Oktober bis 21. Dezember 2016 besuchen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen:

Die Bf. bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Rezeptionistin, Billeteurin und Verkäuferin.

Die Bf. hat an der viersemestrigen Vorbereitung zur Befähigungsprüfung für Fremdenführer beim WIFI Wien vom 8. Februar 1999 bis 3. Februar 2001 teilgenommen. Die diesbezügliche dreiteilige Prüfung hat sie bis dato nicht bestanden.

Zwischenzeitlich arbeitete sie bei verschiedenen o.a. Reisebüros.

Vom 3. September bis 7. Oktober 2016 besuchte sie ein Repetitorium für die Ablegung der Fremdenführerprüfung.

Weiters hat sie sich für den Buchhaltungskurs beim bfi vom 19. Oktober bis 21. Dezember 2016 angemeldet.

Für die Ausbildung zum Fremdenführer machte die Bf. o.a. Werbungskosten i.H.v. insgesamt 1.673,77 € geltend.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben der Bf. und der belangten Behörde und war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Kosten für die Ausbildung zur Fremdenführerin:

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind nur dann abzugsfähig, wenn sie dem Gesamtbild nach 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.

Die Prüfung des Gesamtbildes hat für jeweils ein Veranlagungsjahr nach Art einer Liebhaberei-Beurteilung zu erfolgen.

Die angestrebte Tätigkeit muss zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest einen wesentlichen Teil dazu beitragen.

Da die beabsichtigte künftige berufliche Tätigkeit als Fremdenführerin in den Bereich „Umschulung“ (= aufgrund der im Streitjahr o.a. ausgeübten beruflichen Tätigkeit handelt es sich im gegenständlichen Fall nicht um eine „Fortschreibung“ in einem laufenden Beruf, auch nicht um eine „Ausbildung“ in einem verwandten Beruf, sondern um eine „Umschulung“ in einen neuen Beruf) fällt, sind damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen nur dann absetzbar, wenn diese Umschulung zur Fremdenführerin zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dient oder zumindest einen wesentlichen Teil dazu beiträgt.

Da die Ausbildung der Beschwerdeführerin (Bf.) zur Fremdenführerin einen neuen Beruf für diese darstellt, ist zu prüfen, ob Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, so umfassend sind, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist.

Zu prüfen bleibt noch, ob die von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen für Fortbildung i.H.v. insgesamt 1.373,50 € allenfalls als sog. vorweggenommene Werbungskosten zu qualifizieren sind.

Dabei handelt es sich um Aufwendungen, die vor der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden. Diese sind aber nur dann abzugsfähig, wenn sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen.

Dies muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten.

a) Arbeitsmittel (KZ 719):

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Da die Bf. bei ihren erklärten Aufwendungen für Computer und Internet einen Privatanteil i.H.v. jeweils 40 % in Abzug gebracht hat, stellen diese Aufwendungen absetzbare Werbungskosten dar, da aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen ist, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt der Bf. stationierten Computers mindestens 40 % beträgt.

Dies stellt einen fremdüblichen Abzug dar, weshalb die Abgabenbehörde keinen diesbezüglichen Einwand erhoben hat.

Da die Bf. somit selbst eine private Computer- und Internetnutzung i.H.v. 40 % eingeräumt hat und eine niedrigere private Nutzung weder behauptet noch nachgewiesen hat, betragen die beruflich anerkannten Arbeitsmittel (KZ 719) somit insgesamt 300,27 €.

b) Umschulungskosten (KZ 722):

Aufgrund mehrerer Vorhalteverfahren betreffend die beruflichen Tätigkeiten und bisherigen Schulungsmaßnahmen betreffend „Fremdenführerin“ der Bf., gelangt nunmehr das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass die im Streitjahr getätigten Aufwendungen (Arbeitsbücher für Sprachkurse und der Projektmanagement-Lehrgang) – ausgenommen jene für den Besuch der beiden Weinseminare – in die berufliche Sphäre einer Fremdenführerin (aber auch für andere Berufe anwendbar sind) fallen.

Auch die von der Bf. im Jahre 2016 wieder aufgenommenen gezielten Ausbildungsmaßnahmen beim WIFI bzw. bfi, zeigen ein ernstliches Bestreben die Fremdenführerprüfung ablegen zu wollen.

Der Erwerb von Kenntnissen mit ausgeprägtem Nahebezug zur Privatsphäre (= Weinseminare vom 14. März 2014 und 4. April 2014) stellt nach Ansicht des

Bundesfinanzgerichtes allerdings keine steuerlich zu berücksichtigende Aufwendung dar, es liegen nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung im Sinne der Aufzählung in § 20 EStG 1988 vor, die unter das Aufteilungsverbot fallen.

Folgende Ausbildungsaufwendungen werden als beruflich veranlasst anerkannt (KZ 722):

2014			Summe:
KZ 722 (Fortbildungs- kosten)	Arbeitsbuch Dialogo Brasil	26,00	
	Glosario Dialogo Brasil	12,50	
	Seminar „Edinumen“	15,00	
	Lehrgang Interkulturelles Projektmanagement	1.290,00	
			1.343,50

c) Hochrechnung – Kontrollrechnung:

Gemäß § 3 Abs.1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit. Nach § 3 Abs.2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge wie z.B. Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit *für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen*. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; **die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein, als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.**

Zweck der Regelung ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte, insbesondere im Fall saisonaler Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Veranlagung erhaltenen Einkommensteuer höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten. Um nun diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat der Gesetzgeber entschieden, den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) auf jenen Zeitraum zu reduzieren,

in dem die Erwerbseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass *aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Fall der Vollbesteuerung der Transferleistung als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf* (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 3, Tz.34). Daher ist die sich ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). **Maßgebend ist die jeweils niedrigere Steuerbelastung.**

Darstellung der Hochrechnung bzw. Kontrollrechnung betreffend Veranlagungsjahr 2014:

a) Hochrechnung 2014 lt. BFG		
Nicht ganzjährig bezogene E.a.n.s.A.		5.935,37 (= 1.189,02 + 1.738,57 + 1.141,78 + 719,58 + 1.146,42)
Hochrechnung von 259 auf 365 Tage:		8.364,52 (= 5.935,37 : 259 x 365)
minus KZ 719 (Arbeitsmittel)		-300,27
minus KZ 722 (Umschulung)		-1.343,50
Zw.summe:		6.720,75
+ ganzjährige Einkünfte		15.389,20
Zw.summe:		22.109,95
minus Sonderausgaben		-730,00
Zw.summe:		21.379,95
21.379,95 – 11.000	x 5.110 =	3.788,68
14.000		
minus VAB		-291,00
minus ANAB		-54,00
Zs.summe:		3.443,68
rd.		3.444,00
3.444,00	x 100 =	16,11 %
21.379,95		
Nicht ganzjährig bezogene E.a.n.s.A.		5.935,37

	(= 1.189,02 + 1.738,57 + 1.141,78 + 719,58 + 1.146,42)
minus KZ 719 (Arbeitsmittel)	-300,27
minus KZ 722 (Umschulung)	-1.343,50
Zw.summe:	4.291,60
+ ganzjährige Einkünfte	15.389,20
minus Sonderausgaben	-730,00
Zw. summe:	18.950,80
Einkommensteuer	3.052,97
18.950,80 x 16,11 % =	
minus Lohnsteuer	-1.556,51
Summe:	1.496,46
rd.	1.496,00

b) Kontrollrechnung:	
Nicht ganzjährig bezogene E.a.n.s.A.	5.935,37
	(= 1.189,02 + 1.738,57 + 1.141,78 + 719,58 + 1.146,42)
+ ganzjährige Einkünfte	15.389,20
+ AMS	3.406,84
Zw.summe:	24.731,41
minus KZ 719 (Arbeitsmittel)	-300,27
minus KZ 722 (Umschulung)	-1.343,50
Zw.summe:	23.087,64
minus Sonderausgaben	-730,00
Zw.summe:	22.357,64
22.357,64 – 11.000 14.000	x 5.110 = 4.145,54
minus VAB	-291,00
minus ANAB	-54,00
Zs.summe:	3.800,54

+ Steuer sonst. Bezüge	159,97	
Einkommensteuer:	3.960,51	
minus Lohnsteuer	-1.556,51	
Summe:	2.404,00	

Der Berechnungsvergleich ergibt somit im Falle der Hochrechnung eine für die Bf. niedrigere Steuerbelastung. Der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 7. Juli 2015 war daher im Sinne der o.a. Hochrechnung abzuändern und die noch zu entrichtende Einkommensteuer i.H.v. 1.496 € festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu berufsbedingten Werbungskosten ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor (vgl. u.a. VwGH vom 30.10.2001, 95/14/0013).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. November 2016