



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0090-I/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder-X, vom 20. Dezember 2007 und 25. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 21. November 2007 und 5. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2004 bis 2006 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer sind der Berufungsvorentscheidung vom 5. Februar 2008 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist Diplomkrankenschwester und übte diesen Beruf bis April 2004 aus. Im September 2004 beantragte die damals 46-jährige Bw die Berufsunfähigkeitspension, die mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 23. Dezember 2004 mit der

Begründung abgewiesen wurde, dass nach dem Ergebnis der ärztlichen Gutachten ihre Arbeitsfähigkeit noch nicht so weit herabgesunken sei, dass ihr die Ausübung ihrer bisherigen Tätigkeit oder einer Tätigkeit innerhalb der gleichen Berufsgruppe, die ihr bei Berücksichtigung der Ausbildung und der bisherigen Berufslaufbahn zugemutet werden könne, nicht mehr möglich sei. Nach Klageerhebung gegen diesen Bescheid sprach ihr das Arbeits- und Sozialgericht Innsbruck mit Urteil vom 17. Jänner 2007 die Berufsunfähigkeitspension ab dem Stichtag 1. Oktober 2004 rückwirkend zu. Das Oberlandesgericht Innsbruck gab im Urteil vom 22. Mai 2007 der Berufung der Pensionsversicherungsanstalt gegen das Urteil des Landesgerichtes keine Folge, sodass der Pensionsanspruch in Rechtskraft erwuchs. Die Berufsunfähigkeitspension wurde ihr - sie genießt Berufsschutz als Diplomkrankenschwester - im Wesentlichen mit der Begründung zugesprochen, dass ihr aus gesundheitlichen Gründen das Heben und Tragen von Lasten von mehr als 10 kg nicht zumutbar ist und ihre Tätigkeit als Diplomkrankenschwester das Heben und Tragen von Lasten von mehr als 10 kg voraussetze.

Augrund der der Bw rechtskräftig (rückwirkend bis Oktober 2004) zugesprochenen Pension wurde nach Wiederaufnahme des Verfahrens die Einkommensteuer für 2004 mit Bescheid vom 21. November 2007 neu festgesetzt.

Gegen diesen Sachbescheid er hob die Bw mit Schreiben vom 20. Dezember 2007 Berufung und brachte vor, sie habe ihre berufliche Tätigkeit als Krankenschwester aus gesundheitlichen Gründen per 30. April 2004 aufgeben müssen. Der Anspruch auf eine Invaliditätspension sei von der Pensionsversicherungsanstalt bestritten worden, sodass dieser Anspruch erst beim Arbeits- und Sozialgericht habe eingeklagt werden müssen. Aus diesem Grund habe sie im Herbst 2004 eine Umschulung zur Mediatorin begonnen. Die Ausbildung habe im Zeitraum von Oktober 2004 bis Mai 2006 in H stattgefunden. Die dadurch angefallenen Werbungskosten von 1.919,33 € (Kurskosten: 1.600 €, Reisekosten: 319,33 €) seien daher bei der Einkommensteuererklärung 2004 noch nicht berücksichtigt worden.

Weiters machte sie für den Zeitraum von Jänner bis April 2004 die große Pendlerpauschale ab 40 km als Werbungskosten geltend, da sie im Krankenhaus K als Krankenschwester überwiegend im Nachdienst tätig war. Zudem beantragte sie zusätzlich zu den bereits geltend gemachten Kirchenbeitrag von 45,25 € eine Nachzahlung von 25,25 € als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Über Ersuchen des Finanzamtes belegte sie ihre als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen und teilte auf Anfrage mit, dass sie die Tätigkeit als Mediatorin nicht ausübe, da dies zum Verlust der Erwerbsunfähigkeitspension führen würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Februar 2008 gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise statt als es die beantragte Pendlerpauschale als Werbungskosten und die Nachzahlung an Kirchenbeitrag als Sonderausgaben in Abzug brachte. Hingegen erkannte es die Kosten für die Umschulung zur Mediatorin nicht als Werbungskosten an. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, wonach Umschulungskosten nur dann abzugsfähig seien, wenn die Umschulung auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele. Die Bw habe den Beruf als Mediatorin bis jetzt nicht ausgeübt, daher sei die Anerkennung der Ausgaben als Werbungskosten nicht möglich.

Auch in den mit der Berufungsvorentscheidung 2004 gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheiden für 2005 und 2006 erkannte das Finanzamt die in den elektronisch eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Umschulung zur Mediatorin geltend gemachten Werbungskosten von 4.902,54 € für 2005 und 391 € für 2006 nicht an und verwies hinsichtlich der Begründung auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2004.

Mit Eingaben vom 25. Februar 2008 beantragte die Bw die Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und erhob gleichzeitig gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 Berufung.

Im Vorlageantrag und in der Berufung betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 führt die Bw ergänzend aus, erst 3 Jahren nach der Antragstellung sei ihr mit der rechtskräftigen Entscheidung des Oberlandesgerichtes Innsbruck in Arbeits- und Sozialrechtssachen vom 22. Mai 2007 die Berufsunfähigkeitspension gewährt worden. Aufgrund der langen Dauer des Verfahrens habe sich die Einkommenssituation als sehr ungewiss dargestellt. Sie sei daher gezwungen gewesen, einen Berufswechsel im Wege einer Umschulung vorzunehmen. Mit der Ausbildung zur Mediatorin habe sie eine umfassende Umschulung in einen anderen Beruf iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG absolviert, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele. Bei der Kriterienprüfung der Anerkennung der Umschulungskosten als vorweggenommene Werbungskosten sei das Schwergewicht auf die zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung und Sachlage zu legen. Die Umschulung müsse ihrer Art nach geeignet sein. Diese Eignung sei für das Streitjahr 2004 abschließend zu beurteilen und nicht etwa durch eine ex post Betrachtung unter Einbeziehung der Folgejahre.

Zumal die Umstände der ungewissen Einkommenssituation bei einer möglichen negativen Entscheidung bezüglich der Berufsunfähigkeitspension darauf schließen haben lassen, dass eine künftige Einnahmenerzielung aus der Umschulung sehr wohl beabsichtigt als auch geboten gewesen sei. Diese Absicht sei auch aus dem Umfang der Ausbildung in zeitlicher als auch in finanzieller Hinsicht klar erkennbar. Entsprechend den Informationen der Pensionsversicherungsanstalt würden Invaliditäts- bzw. Berufsunfähigkeitspensionen bei einem Zusammentreffen mit einem Erwerbseinkommen über der Geringfügigkeitsgrenze als Teilpensionen gelten. Bis zu einem monatlichen Gesamteinkommen (das sei die Summe aus Pensions- und Erwerbseinkommen) von 990,18 € erfolge keine Anrechnung. Übersteige das Gesamteinkommen diesen Betrag, werde die Leistung der Pensionsversicherung um einen Anrechnungsbetrag vermindert. Dieser betrage für Gesamteinkommen von über 990,18 € bis 1.485,33 € 30%, über 1.485,33 bis 1.990,37 € 40% und über 1.980,37 € 50%. Der Anrechnungsbetrag dürfe jedoch weder das Erwerbseinkommen, noch 50% des Steigerungsbetrages übersteigen.

Aufgrund dieser sehr komplexen Berechnungsmethode sei eine selbständige Tätigkeit neben dem Bezug der Berufsunfähigkeitspension für sie praktisch nicht realisierbar und nicht sinnvoll.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Der Berufung liegt folgender entscheidungswesentliche Sachverhalt zu Grunde:

Wie bereits eingangs ausgeführt, ist der Bw die im September 2004 beantragte Berufsunfähigkeitspension erst mit Urteil des Oberlandesgerichtes Innsbruck vom 22. Mai 2007 rechtswirksam zuerkannt worden. Nach der vorliegenden Bestätigung der x-Mediation vom 21. September 2004, hat sich die Bw nahezu gleichzeitig mit der Antragstellung zur Berufsunfähigkeitspension für den Lehrgang zur Ausbildung zur Mediatorin angemeldet. Dieser 3-semestrische Lehrgang ist berufsbegleitend und fand an jeweils 10 Wochenenden statt. Wie eine Anfrage bei der Leiterin des Lehrganges ergab, ist der Interessentenkreis für diese Ausbildung sehr weit gestreut. Er reiche von der Hausfrau über Angestellte und Beamte bis zu Ärzten und Anwälten. Der Kurs werde vor allem von Personen besucht, die beabsichtigen, die Kenntnisse aus diesem Lehrgang im Rahmen ihres bereits ausgeübten Berufes anzuwenden, aber auch von Personen, die selbständig als Mediator tätig werden wollen. Ein weiterer Personenkreis besuchte den Kurs allein aus privaten Motiven.

Auch aus der Website der Anbieterin dieses Lehrganges (www.xxx) ist zu entnehmen, dass sich dieser Lehrgang an Personen richtet, die sich aus beruflichen oder auch aus privaten

Gründen für diesen Bereich interessieren. So wird dazu ua ausgeführt:

Sehr viele Interessenten für die Ausbildung erklären immer wieder, dass sie bereits seit Jahren die Kummernummer im Freundeskreis sind und sich jeder bei ihnen Rat holt. Ergreifen Sie nun die Chance und wandeln Ihre Begabung in den Beruf der Zukunft um. Oder tun Sie einfach etwas für Ihre Persönlichkeitsentwicklung, denn besser kommunizieren nützt Ihnen sowohl in Ihrem derzeitigen Beruf als auch im privaten Bereich. Ihr Dienstgeber wird Ihre neuen Fähigkeiten zu schätzen wissen. Diese Ausbildung verhilft Ihnen zu einer besseren Kommunikation mit Kunden, Mitarbeitern, Vorgesetzten, Vertragspartnern, Lieferanten... einfach allen Personen, mit denen Sie im Gespräch sind. Dadurch kommt es in Ihrem Arbeitsalltag zu einem reibungsloseren Ablauf. Störungen können schneller erkannt und aus dem Weg geräumt werden. Außerdem: Diese Ausbildung ermöglicht Ihnen in Zukunft selbstständig als Unternehmer/In arbeiten zu können.“

Das Ausbildungsziel ist die Erlangung der Fähigkeit eigenverantwortlich als Mediator/in tätig werden zu können. Nach dem positiven Abschluss dieser Ausbildung, kann man sich – wenn man das 28. Lebensjahr vollendet hat, in die beim Bundesminister für Justiz geführte Liste der Mediatoren (siehe § 9 ff ZivMediatG) eintragen lassen. Der Eingetragene ist befugt, selbstständig als Mediator tätig zu werden.

Die Bw hat den Lehrgang mit Zertifikat vom 14. Mai 2006 erfolgreich abgeschlossen und hat damit die Voraussetzungen für die Eintragung in die Liste der Mediatoren, die ihr die selbständige Ausübung dieses Berufes ermöglicht, erfüllt. Eine Eintragung in diese Liste ist von der Bw aber nicht beantragt worden. Auch hat sie sonst keine erkennbaren Veranlassungen getroffen, die darauf hätten schließen lassen, dass sie diesen Beruf auch tatsächlich auszuüben gedenkt.

2) Strittig ist nunmehr die Frage, ob die Ausbildung zur Mediatorin im gegenständlichen Fall als eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des Gesetzes anzusehen ist, deren Kosten als Werbungskosten in Abzug zu bringen sind.

3) Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung zählen dazu auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung 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.

4) Aus dem Gesetzestext leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahme einerseits derart umfassend ist, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf eine **tatsächliche Ausübung** eines anderen Berufes abzielt. Im Gegensatz zu Aus- und Fortbildungsmaßnahmen ist es bei Umschulungsmaßnahmen nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Bildungsmaßnahme berufstätig ist, er muss aber – wie im gegenständlichen Fall – eine Berufstätigkeit ausgeübt haben (*Doralt*, § 16 Rz 203/4/2).

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, einen anderen Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss (*Jakom/Lenneis*, EStG § 16 Rz 51). Die bloße Absichtserklärung des Steuerpflichtigen, Einkünfte aus dem neuen Beruf erzielen zu wollen, reicht nicht aus; es müssen vielmehr Umstände vorliegen, die objektiv auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfterzielung schließen lassen. Die tatsächliche Ausübung des erlernten Berufes ist zwar nicht erforderlich, doch müssen die Aufwendungen auf einen neuen Beruf abzielen, dh die ernsthafte Absicht zur Einkünfterzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein (*Doralt*, § 16 Rz 203/4/2).

5) Inhaltlich schließt sich der Begriff der "*umfassenden Umschulung*" somit dem der "*vorweggenommenen Werbungskosten*" an. 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). Es reicht somit nicht aus, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf ermöglicht (vgl. H. Fuchs, UFS aktuell 2005, 48, Taucher, FJ 2005, 341).

6) Der von der Bw besuchte Lehrgang war zwar als berufsbegleitende Ausbildung primär an berufstätige Personen gerichtet, die eine zusätzliche Qualifizierung erwerben wollten, er bot aber auch die Möglichkeit nach dessen Abschluss selbstständig als Moderator/in tätig zu werden und ermöglichte somit auch den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit.

7) Der Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit muss aber ernstlich und zielstrebig in nach außen hin erkennbaren Bemühungen verfolgt werden. Solche ernsthafte, nach außen hin erkennbare Bemühungen den neu erlernten Beruf auch tatsächlich ausüben zu wollen, um daraus Einnahmen zur Sicherung des Lebensunterhalt erzielen zu können, konnte der Unabhängige Finanzsenat nicht feststellen.

8) Im gegenständlichen Fall wäre nach dem erfolgreichen Abschluss des Mediatorenlehrganges im Juni 2006 der Eintragung in die beim Justizministerium geführte Liste der Mediatoren und damit der selbständigen Ausübung der Mediation, nichts mehr im Wege gestanden. Obwohl die Bw damals über kein eigenes Einkommen verfügte und der Ausgang des Rechtstreites über ihr Pensionsbegehren unsicher und auch noch nicht absehbar war, wann es darüber zu einer rechtswirksamen Entscheidung kommen wird, hat sie weder die Eintragung in Liste der Mediatoren beantragt noch hat sie sonst irgend welche Maßnahmen gesetzt, die auf eine erwerbsmäßige Ausübung der Mediation hingedeutet hätten.

9) Die Nichteintragung in die Liste der Mediatoren begründete die Bw in einer Anfrage damit, dass die Eintragung wiederum mit Kosten verbunden gewesen wäre und zudem die Mediatorenausbildung in Mode geraten sei und bei der Vielzahl an Mediatoren es – insbesondere am Land – nahezu aussichtslos sei, die Mediation erwerbsmäßig auszuüben.

10) Wie einer Information des Justizministerium über die Eintragung in die Mediatorenliste zu entnehmen ist (siehe dazu: www.mediatorenliste.justiz.gv.at) beträgt derzeit die Eintragungsgebühr 264 €. Dieser Betrag ist im Verhältnis zu den von der Bw insgesamt aufgewendeten Kosten für diesen Lehrgang gering und vermag die Nichtausübung des neu erlernten Berufes nicht zu rechtfertigen. Vielmehr deutet dies darauf hin, dass die Bw eine Erwerbstätigkeit als Mediatorin nie ernsthaft angestrebt hat. Wenn der Besuch dieses Lehrganges allein von der Motivation getragen gewesen wäre, durch diese Bildungsmaßnahme einen neuen Beruf zu erlernen, um daraus entsprechende Einnahmen zu erzielen, so hätte sie sich zudem bereits vor Beginn des Lehrganges über die Berufsaussichten als selbständige Mediatorin informiert. Zudem ist es allgemein bekannt, dass es äußerst schwierig ist als selbständige/r Mediator/in Fuß zu fassen. Umso mehr hätte sich die Bw aber bemühen müssen, um den neu erlernten Beruf wirtschaftlich verwerten und daraus Einnahmen erzielen zu können.

11) Die gegenständliche Ausbildung zählt zwar nicht zu jenen typischerweise der privaten Lebensssphäre zuzurechnenden Kursen (wie z.B. Persönlichkeitsentwicklung, Esoterik, Sport

uä.), die der Gesetzgeber nach dem oben dargestellten § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen wissen will, wie aber oben dargestellt, wird dieser Lehrgang von einigen Teilnehmern auch aus rein persönlichem Interesse besucht ohne das dabei Erlernte im ausgeübten Beruf oder als selbständiger Mediator verwerten zu wollen. Umso wichtiger erachtet es der Unabhängige Finanzsenat, dass das allein berufliche Interesse an einer solchen Ausbildung klar und unmissverständlich zum Ausdruck kommt und ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einkünften aus der erlernten Tätigkeit vorliegt.

Dieses ausschließlich berufliche Interesse zur Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen konnte aufgrund der oben dargestellten Umstände, nicht als erwiesen angenommen werden.

12) Die Ansicht des steuerlichen Vertreters, dass für die Bw eine selbständige Tätigkeit neben dem Bezug der Berufsunfähigkeitspension praktisch nicht realisierbar oder nicht sinnvoll sei, weil es, je nach Höhe des Erwerbseinkommens, zu einer Kürzung der Pension um bis zur Hälfte komme, vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu teilen.

13) Der Umstand, dass die Bw nicht bereit ist eine Kürzung ihrer Pension hinzunehmen, zeigt vielmehr, dass sie vor allem am Pensionseinkommen interessiert ist und eine neue berufliche Tätigkeit nicht ernsthaft angestrebt hat. Die Kürzung der Pension bei gleichzeitigem Erwerbseinkommen, mag zwar die erwerbsmäßige Ausübung der Mediation weniger lukrativ erscheinen lassen, stellt aber kein tatsächliches Hindernis für die Ausübung dieser Tätigkeit dar, zumal ihr nach dem Urteil des Oberlandesgerichtes aus gesundheitlichen Gründen nur das Heben und Tragen von Lasten von mehr als 10 kg nicht zumutbar ist, was bei einer Mediation wohl nicht erforderlich sein wird. Zudem ist von der Bw auch nie behauptet worden, dass sie die Mediation aus gesundheitlichen Gründen nicht ausüben könne.

14) Geteilt wird hingegen die Ansicht des steuerlichen Vertreters, wonach bei der Prüfung der Frage, ob Umschulungskosten als vorweggenommene Werbungskosten anzusehen sind, das Schwergewicht auf die zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung und Sachlage zu legen ist. Das heißt, dass die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 veranlagungsjahrbezogen zu prüfen sind.

15) Gegen diesen Grundsatz ist nicht verstoßen worden. Zudem hat die Berufungsbehörde grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen (Ritz, BAO3, § 289 Tz 59 mwN). Die Entwicklung der Sachlage nach den Berufsjahren - soweit diese überhaupt von Bedeutung war, diente dem Unabhängigen Finanzsenat nur zur Erforschung

des Umstanden, ob die Bw mit diesem Lehrgang ausschließlich das Ziel verfolgte als Mediatorin tätig zu werden und daraus Einkünfte zur Sicherung des Lebensunterhalt zu erzielen.

Wie aber oben aufgezeigt, konnte die Bw weder nachweisen noch glaubhaft machen, dass sie den Lehrgang zur Mediatorin zu Erwerbszwecken besucht hat.

16) Hinsichtlich der bereits vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannten Pendlerpauschale und des als Sonderausgabe in Abzug gebrachten Kirchenbeitrages, wird auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. Juni 2009

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei