

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A gegen den am 18. Februar 2010 ausgefertigten Bescheid des Finanzamtes B betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat mit am 18. Februar 2010 ausgefertigtem Bescheid, ausgehend von einem Einkommen in Höhe von 10.017,59 €, die Einkommensteuer für das Jahr 2009 mit -1.096,61 € festgesetzt. Dabei wurden als Werbungskosten 266,40 € für Arbeitsmittel, 640,16 € für Reisekosten und 4.977,00 € an Fahrtkosten im Zusammenhang mit Aus- und Fortbildungsmaßnahmen einkommensmindernd anerkannt, die vom Arbeitgeber nicht berücksichtigt werden konnten.
2. Mit Schreiben vom 16. März 2010 erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er beantragte die Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 85,95 € für die Reinigung der Berufskleidung, 240,00 € für Parkgebühren, 3.351,60 € Für Heimfahrten zu seinem Wohnsitz in Deutschland und 118,00 € für Nächtigungskosten.
3. Die Abgabenbehörde hat mit der am 29. Oktober 2010 ausgefertigten Berufungsvorentscheidung den angefochtenen Bescheid abgeändert und, ausgehend von einem Einkommen in Höhe von 15.152,04 € die Einkommensteuer für das Jahr 2009 mit 313,88 € festgesetzt. Die Aufwendungen für die Reinigungskosten in Höhe von 85,95 € wurden als Werbungskosten anerkannt, der im angefochtenen Bescheid angesetzte Betrag von 96,00 € dementsprechend reduziert. Anerkannt als Werbungskosten wurden

auch die Nächtigungskosten in Höhe von 118,00 €, der im angefochtenen Bescheid dafür angesetzte Betrag von 95,00 € wurde entsprechend erhöht. Nicht als Werbungskosten angesetzt wurden die Aufwendungen für die Heimfahrten nach Deutschland. Der Zeitraum von sechs Monaten für die Verlegung des Wohnsitzes in die Nähe des Arbeitsortes sei beim Beschwerdeführer bereits im Jahr 2008 abgelaufen. Abweichend vom angefochtenen Bescheid wurden in der Berufungsvorentscheidung auch sämtliche Ausgaben im Zusammenhang mit Aus- und Fortbildungsmaßnahmen vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen (170,40 € für Arbeitsmittel und 4.977,00 € für Fahrtkosten). Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Schulbesuch an einer allgemeinbildenden höheren Schule seien keine Aus- und Fortbildungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Das im Rahmen der Bildungsveranstaltung vermittelte Wissen begründe eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe und diene nicht der spezifischen fachlichen Ausbildung mit einem konkreten Bezug zu dem vom Beschwerdeführer bereits ausgeübten oder damit verwandten Beruf.

4. Der Beschwerdeführer beantragte mit Schreiben vom 22. November 2010 die Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat.
5. Die Abgabenbehörde hat mit Bericht vom 12. Oktober 2016 die Beschwerde (Berufung) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Der Beschwerdeführer war im Jahr 2009 als Rezeptionist bei der C GmbH & Co KG beschäftigt. Er besuchte das wirtschaftskundliche Bundesrealgymnasium für Berufstätige in Innsbruck mit dem Ziel, die Berufsreifeprüfung (Matura) zu absolvieren um dann eine Position im Management der Hotellerie zu erlangen. Das Bundesrealgymnasium für Berufstätige ist vom Schultyp eine allgemeinbildende höhere Schule. Der Beschwerdeführer belegte neben den Pflichtfächern die Zusatzfächer Informatik und Ökonomie/Wirtschaftszweig.
2. Der Beschwerdeführer war im Jahr 2009 ledig und hatte keine Kinder. Seit 16. Juni 2008 sowie über die gesamte Dauer des Beschwerdejahres 2009 hatte er seinen Hauptwohnsitz an der Adresse Lehn 270c Tür 5, 6444 Längenfeld. An der Adresse E befand sich das Wohnhaus der Eltern des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer hat keinen Nachweis erbracht, dass Fahrten von D in Österreich nach E in Deutschland nicht privat sondern beruflich veranlasst waren.

III. Beweiswürdigung

1. Die Sachlage zu Punkt II.1. ist unbestritten.

2. Zu Punkt II.2. ist strittig, ob Fahrten des Beschwerdeführers vom österreichischen Hauptwohnsitz in D nach E in Deutschland privat oder beruflich veranlasst waren.

2.1. Die Abgabenbehörde führt aus, dass der Beschwerdeführer bereits am 16. Juni 2008 seinen Wohnsitz nach D in Österreich verlegt habe. Die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung seien daher im Jahr 2009, sechs Monate nach der Wohnsitzverlegung, beim alleinstehenden Beschwerdeführer nicht mehr gegeben. Außerdem befindet sich an der Adresse E der Familienwohnsitz der Eltern des Beschwerdeführers. Es sei davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer am Elternwohnsitz keine Aufwendungen erwachsen seien. Die Fahrtkosten des alleinstehenden Beschwerdeführers zum Wohnsitz seiner Eltern wären daher keine steuerlich absetzbaren Familienheimfahrten.

2.2. Der Beschwerdeführer beantragte in seiner Berufung vom 16. März 2010 die Berücksichtigung von 3.351,60 € für sieben Heimfahrten (1.140 Kilometer á 0,42 €) zu seinem Wohnsitz nach F (Stadtteil von E) in Deutschland. Er habe dort eine eigene Wohnung. Als Beleg, dass es sich um eine eigene Wohnung handle, die in seinem Eigentum stehe, lege er entsprechende Rechnungen bei. Es handelte sich dabei um die Gehaltsabrechnungen für die Monate April bis November 2009, ausgestellt von seinem österreichischen Arbeitgeber, der Firma C GmbH & Co KG, mit der Adressierung: *Herr Beschwerdeführer, E.* Im Vorlageantrag vom 22. November 2010 beantragte er neuerlich die Berücksichtigung der Familienheimfahrten, da er laut einem mit seinen Eltern abgeschlossenen Kaufvertrag vom 9. Juni 2010 Eigentümer des Hauses an der Adresse E sei. Weil dieser Kauf schon langfristig geplant gewesen sei, wäre es ihm auch in den Zeiträumen vor Juni 2010 nicht zumutbar gewesen, sich in Österreich einen Familienwohnsitz zuzulegen und dementsprechend das Haus seiner Eltern nicht zu kaufen. Wesentliches Argument für die Familienheimfahrten sei allerdings die Tatsache (kursive Schreibweise im Original), *dass ich als Rezeptionist angestellt war, wo ein jederzeitiger Wechsel der Arbeitsstelle möglich war, noch dazu als Schüler der Abendschule mit dem täglichen Pendeln nach Innsbruck.*

2.3. Mit diesem Vorbringen kann der Beschwerdeführer eine berufliche Veranlassung der Fahrten von seinem Wohnsitz am Arbeitsort zum Wohnsitz seiner Eltern nicht rechtfertigen. Nicht erwiesen ist, dass er im Streitjahr 2009 am Wohnort der Eltern über eine eigene Wohnung verfügte, für die ihm Aufwendungen entstanden. Die Gehaltsabrechnungen seines Arbeitgebers reichen dazu als Beleg nicht aus, dokumentieren sie doch nur, dass sie auf die Adresse E ausgestellt wurden. Auch der für später geplante Erwerb des Hauses beweist nicht, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2009 im Elternhaus eine eigene Wohnung hatte. Ferner ist der Argumentation der Abgabenbehörde zuzustimmen, dass im Falle einer Wohnmöglichkeit des ledigen und kinderlosen Beschwerdeführers im Elternhaus im Jahr 2009 davon auszugehen, dass das Beibehalten derselben mehr als sechs Monate nach Begründen des Wohnsitzes am Arbeitsort in Österreich aus privaten (familiären) Gründen erfolgte und nicht beruflich bedingt ist. Damit können die Fahrten zum Wohnort der Eltern nicht beruflich veranlasst

sein. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, als Rezeptionist bestehe jederzeit die Möglichkeit des Wechsels der Arbeitsstelle, ist abstrakt und rechtfertigt keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich, auch legt der Besuch des Bundesrealgymnasiums (Punkt III.1.) einen längerfristig angelegten Aufenthalt am Wohnsitz im Nahebereich des Arbeitsortes nahe.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen

1.1. Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind 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, als Werbungskosten abzugsfähig.

1.2. Fortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009). Fortbildung dient dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050). Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen schon aufgrund des allgemeinen Werbungskostenbegriffes des § 16 Abs. 1 EStG 1988 abziehbar (VwGH 24.9.1999, 99/14/0096; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050). Hinsichtlich der Fortbildungskosten ist § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sohin nur insoweit konstitutiv, als die Bestimmung eine betragsmäßige Beschränkung der Nächtigungsaufwendungen festlegt (*Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 Abs 1 Z 10 EStG, Tz 2*).

1.3. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 normiert auch die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten. Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine erstmalige Berufsausübung oder eine Berufsausübung in einem anderen Beruf ermöglichen (VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118; VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143). Da sowohl Fortbildungs- als auch Ausbildungskosten abzugsfähig sind, erübrigts sich eine exakte Abgrenzung dieser beiden Bereiche (ErlRV 1766 XX. GP 38).

1.4. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Kosten für die genannten Bildungsmaßnahmen (Aus- und Fortbildung) ist, dass ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Dieser Zusammenhang ist jedenfalls beim Besuch von berufsbildenden (höheren) Schulen und Fachhochschulen (zB HAK-Matura eines Buchhalters oder Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten) gegeben (ErlRV 1766 XX. GP 43; VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090). Unstreitig ist ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit dann, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090; VwGH 3.11.2005,

2003/15/0064). Darüber hinaus reicht aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143; *Taucher*, FJ 2005, 341; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 Abs 1 Z 10 EStG, Tz 2; *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 203/8). Grundsätzlich abzugsfähig sind auch Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die allgemeinbildenden Charakter haben (zB für eine AHS-Matura). Voraussetzung dafür ist aber eine bereits bestehende Berufstätigkeit. Aufwendungen für eine Erstausbildung ohne gleichzeitige Berufsausübung sind nicht abzugsfähig (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 203/5).

1.5. Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen, die nicht mit einer zur ausgeübten Tätigkeit verwandten Tätigkeit zusammenhängen, sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind. Voraussetzung dafür ist eine bereits bestehende Berufstätigkeit, Aufwendungen für eine Erstausbildung ohne gleichzeitige Berufstätigkeit sind nicht abzugsfähig (*Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 Abs 1 Z 10 EStG, Tz 2; *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 203/5). Umfassende Umschulungsmaßnahmen können beispielsweise in einem ordentlichen Universitätsstudium bestehen, auch eine berufsbildende (höhere) Schule kann darunter fallen. Ebenso können allgemeinbildende (höhere) Schulen zur tatsächlichen Ausübung eines anderen Berufes besucht werden (zB Matura für Berufstätige; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 Abs 1 Z 10 EStG, Tz 2; *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 203/5).

1.6. Die Abgabenbehörde vertritt im Vorlagebericht die Ansicht, dass bei den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen für Aus- und Fortbildung der vom Gesetz geforderte Veranlassungszusammenhang mit einer aktuellen oder künftigen Betätigung nicht gegeben sei. Der Beschwerdeführer habe wohl ein allgemein berufliches Interesse an der Erlangung der Berufsreifeprüfung gehabt, durch die gewählte Bildungsmaßnahme werde aber kein spezifisch verwertbares Berufswissen erworben. Dies sei dadurch begründet, da das durch ein Bundesrealgymnasium vermittelte Wissen eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe darstelle und der konkrete Bezug zu dem vom Beschwerdeführer ausgeübten Beruf als Rezeptionist oder einem damit verwandten Beruf fehle. Daher stellten die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Schulbesuch am Bundesrealgymnasium, auch wenn neben den obligatorischen Fächern wie Sprachen, Mathematik etc. auch Informatik und Ökonomie unterrichtet werde, keine Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG dar.

1.7. Dieser Sichtweise kann das Bundesfinanzgericht nicht folgen. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 wird von dem Grundgedanken getragen, dass das Verschaffen von Berufswissen nichts mit der privaten Lebensführung zu tun hat sondern auf das Erzielen steuerlicher Einnahmen gerichtet ist und diesbezügliche Aufwendungen demzufolge den Werbungskostenbegriff erfüllen. Grundsätzlich ist für den Werbungskostenabzug nur ein hinreichend konkreter, objektiv erkennbarer Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit künftigen Einnahmen aus der angestrebten Tätigkeit erforderlich, eine private

Veranlassung für die Bildungsmaßnahme kann unter dieser Voraussetzung nicht angenommen werden. Nur bei Umschulungsmaßnahmen für einen fremden, mit dem ausgeübten nicht verwandten Beruf wird hinterfragt, ob private Neigungen und Interessen für die Umschulung im Vordergrund stehen, da diese auf die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes abzielen müssen. Absolut ausgeschlossen ist der Werbungskostenabzug nur für Aufwendungen einer Erstausbildung ohne bereits bestehender Berufstätigkeit. Der Beschwerdeführer hat dargelegt, dass er das wirtschaftskundliche Realgymnasium für Berufstätige besucht, um von der Tätigkeit als Rezeptionist in das Hotelmanagement wechseln zu können, somit um sein berufliches Fortkommen zu verbessern. Mit Schreiben vom 12. November 2010 hat der Arbeitgeber bestätigt, dass der Beschwerdeführer das Bundesrealgymnasium für Berufstätige besucht, um eine Position mit Managementfunktion in der Hotellerie zu erlangen. Nachdem dazu das Ablegen der Matura von erheblicher Bedeutung ist, liegt der vom Gesetz geforderte objektive Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit dem angestrebten Beruf im Hotelmanagement auf der Hand, sie ist erwerbsbezogen. Der Werbungskostencharakter der Aufwendungen für die als Aus- und Fortbildung für einen verwandten Beruf (vom Rezeptionist zum Hotelmanager) zu qualifizierenden Bildungsmaßnahme ist damit gegeben, läge aber auch bei einer Qualifikation als Umschulung iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (in einen anderen, nicht verwandten Beruf) vor, da das Bundesfinanzgericht an der Ernsthaftigkeit des Anstrebens Managementfunktion in der Hotellerie durch den Beschwerdeführer nicht zweifelt. Die tatsächliche Absicht der Einnahmenerzielung ist durch das Belegen der zweckdienlichen Zusatzfächer Informatik und Ökonomie dokumentiert, letztlich legt auch der hohe zeitliche Aufwand für den Schulbesuch (mehr als zwei Stunden für die Fahrt vom Arbeits- und Wohnort zur Schule und zurück) den Aufwendungen eine private Veranlassung nicht nahe. Schließlich ist auch davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die am wirtschaftskundlichen Realgymnasiums für Berufstätig erlangten Kenntnisse, vor Allem Fremdsprachen und jene aus den belegten Zusatzfächern, sowohl im Rahmen seiner Tätigkeit als Rezeptionist als auch in der angestrebten Tätigkeit als Hotelmanager verwerten kann. Damit erweist sich die Beschwerde in diesem Punkt als berechtigt. Der Beschwerdeführer kann daher im Jahr 2009 an Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 5.896,51 € absetzen, den in der Berufungsvorentscheidung anerkannten Betrag von 749,11 € zuzüglich der im angefochtenen Bescheid ursprünglich als Ausgaben im Zusammenhang mit dem Schulbesuch anerkannten Aufwendungen von 170,40 € für Arbeitsmittel und 4.977,00 € für Fahrtkosten (siehe oben Punkt I.3.).

2. Familienheimfahrten

2.1. Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz sind unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt. Die Aufwendungen für Familienheimfahrten sind dann als Werbungskosten zu

berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohnort so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, die Arbeitsstätte somit außerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes liegt und deswegen am Dienstort ein weiterer Wohnsitz begründet werden muss (VwGH 27.1.2000, 96/15/0205; VwGH 25.2.2003, 99/14/0340; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, ist niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Erfolgt die Nichtverlegung des Familienwohnsitzes aus privaten Gründen, so liegen nichtabzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung vor (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198).

2.2. Da der Beschwerdeführer keinen Nachweis für eine berufliche Veranlassung der Fahrten von D in Österreich nach E in Deutschland erbracht hat (Punkt III.2.), können diese nicht als Werbungskosten anerkannt werden. In diesem Punkt erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Rechtsfragen zur Absetzbarkeit von Aufwendungen für Aus- und Fortbildung sowie für Familienheimfahrten sind durch die zitierte Rechtsprechung (Punkt IV.) ausreichend geklärt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 19. Dezember 2016