



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B I V, Hebamme und Studentin, 2000 D, D 178, vertreten durch Mag. Marcus ESSL, Rechtsanwalt, 1030 Wien, Landstraße Hauptstraße 18/9, vom 1. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, vertreten durch HR Dr. Susanne Brandstätter, vom 19. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) absolvierte seit dem Jahr 2004 im Landeskrankenhaus M („L“) die Ausbildung zur Hebamme, die sie Ende September erfolgreich abschloss. Unmittelbar darauf (mit Beginn 1. Oktober 2007) erhielt die Bw. einen Jahresvertrag als Hebamme an diesem Krankenhaus, welcher in der Folge um ein weiteres Jahr verlängert wurde. Laut einer das Folgejahr betreffenden Vorhaltsbeantwortung handelt es sich dabei um eine Karenzvertretung. Daneben bezog sie im Berufungsjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus 2 weiteren Dienstverhältnissen und zwar als Angestellte in einer Baustoffhandlung (deren Inhaber den gleichen Familiennamen wie die Bw. trägt) und einer Gynäkologin in 1180 Wien.

Im Herbst 2007 begann die Bw. laut den für 2008 vorgelegten Unterlagen ein Lehramtsstudium (Bachelorstudium) für evangelische Religion an Pflichtschulen.

Im Zuge der per FinanzOnline eingebrachten Einkommensteuererklärung für 2007 machte die Bw. unter anderem Arbeitsmittel in Höhe von € 80,90, Fachliteratur in Höhe von € 267,33, Aus- und Fortbildungskosten in Höhe von € 1.009,44 und Kosten der sog. doppelten Haushaltsführung (€ 3.737,16) geltend.

Lt. dem Zentralen Melderegister war die Bw. vom 08.03.2006 bis 25.08.2008 in Wien 18., H-Gasse 7 gemeldet, danach in der R-Gasse in D, N.Ö. (jeweils als Hauptwohnsitz). In M war sie seit 08.10.2004 bis 05.08.2005 in der N-Straße und ab 05.08.2005 bis 29.08.2008 am Krankenhaus M bzw. L We (Nebenwohnsitz) gemeldet. Laut den für 2008 vorgelegten Unterlagen bewohnte die Bw. spätestens seit 2005 eine teilmöblierte Dienstwohnung im Krankenhaus und mietete auch einen Parkplatz im Krankenhaus an.

Das Finanzamt richtete an die Bw. folgenden Ergänzungsvorhalt:

„1) Arbeitsmittel-Aufstellung mit Summenberechnung und folgenden Angaben:

- a) konkrete Art/Firma, Händler/Anschaffungskosten/Datum
- b) berufl. Notwendigkeit, Nutzungsdauer (%), Aufteilungskriterien (Ausschließungsgründe Privatnutzung)

2) Fachliteratur: Literaturliste (Autor, Titel, Datum, Betrag, Summe)

3) Bildungskosten:

- a) Aufgliederung (Art/Bildungsanstalt/Datum/Betrag/Ersätze)
- b) Erläuterung berufl. Veranlassung
- c) Arbeitgeberbestätigung ob Ersätze (§ 26)

4) Doppelte Haushaltsführung/Heimfahrten:

Berechnungsaufstellung der beantragten Kosten Berufswohnsitz/Heimfahrten

Angabe wo/ab wann/für welche Dauer/der Berufswohnsitz besteht

Mietvertrag, Beleg aus dem die Wohnungsgröße ersichtlich ist

welcher eigene Haushalt ist Ihr Familienwohnsitz (wo/welche Personen/ab wann)

Begründung wieso Beibehaltung des bisherigen Familienwohnsitzes

Arbeitgeberbestätigung ob diesbezüglich Ersätze nach § 26 EStG bezahlt wurden

5) Versicherungsbestätigung, dass sonderausgabenbegünstigte Beiträge vorliegen“

In der **Vorhaltsbeantwortung** wies die Bw. hinsichtlich der Position **Arbeitsmittel** auf 2 Paar (abwaschbare) Crocs hin, die sie für die Hebammentätigkeit benötige. Das Finanzamt anerkannte diese Positionen als Werbungskosten.

Die Bw. führte bezüglich **Fachliteratur** Titel, Verfasser, Verlag, Anschaffungsdatum und Preis der im Zeitraum September bis Ende Dezember 2007 angeschafften Zeitschriften und Bücher an:

Die Hebammenzeitschrift, Lehrbuch Hebräisch für Anfänger, Die Kinderbibel, Der Evangelist des Alltags, Gottes Wege gehen, Heute erfüllt sich das Wort, Die Bibel (Lutherübersetzung), Geh mit Gott, Unterrichtshilfen für den RU in der Grundschule, Sara und Abraham gehen ihren Weg im Vertrauen auf Gott, Mein Ausmalbuch für biblische Geschichten mit Texten zum Vorlesen, Philosophieren mit Kindern, Theologisches Fach- und Fremdwörterbuch, Erziehungswissenschaft, Das Evangelium nach Lukas (Zürcher Bibelkommentar), Ach Sie unterrichten Religion, 212 Methoden für den RU (Summe € 267,33).

Die geltend gemachten **Bildungskosten** (Summe € 1.009,94) schlüsselte die Bw. wie folgt auf:

a) Aufgliederung

Homöopathiekurs für Hebammen € 150,00,

Studiengebühren für SS 2007 und WS 2007/08, Studium der Medizin (Medizinische Universität Wien) und Studium des LA der evangelischen Religion (kirchlich pädag. Hochschule Wien; SS 2007: € 378,72 und WS € 379,22.

Hebräisch, Sprachkurs für Anfänger, jüdisches Institut für Erwachsenenbildung, 1020 Wien, Praterstern 1, € 102,00

b) „Die Homöopathieausbildung ist für Hebammen im heutigen Alltag, wo alternative Medizin im muralen Bereich von Patientinnen gefordert wird, unabdingbar. Tägliche Anwendung dieses Wissens ist gefordert.

Das Studium der Medizin und der evang. Religion bieten mir einerseits fundiertes medizinisches Wissen und andererseits die Kombination der Medizin mit den ethischen Grundlagen der Theologie. Besonders in einem Zeitalter der steigenden Pränataldiagnostik, Familienplanung, künstlicher Befruchtung und den daraus resultierenden ethischen Problemen, ist eine theologische Ausbildung sehr sinnvoll und hilfreich um die Frauen bestmöglichst in allen Situationen zu begleiten.

Der Sprachkurs ist in unserer Zeit wichtig, um auch in der Arbeitswelt eine kulturelle Vielfalt in der Kommunikation zu gewährleisten. Patientenkontakt wird mit Sprachkenntnissen anderer Kulturen stark verbessert.

c) Da keine Ersätze geleistet wurden, auch keine Arbeitgeberbestätigung vorliegend. Alle Bestätigungen und Zahlungsbelege, Studienbuchblätter liegen in Kopie bei.

Doppelte Haushaltsführung/Heimfahrten

Miete meiner berufsbedingten Zweitwohnung (KH M , Personalwohnheim, 2XXX M , S-Straße) € 234,55,

Mieter des notwendigen Parkplatzes (da 1,5 km rund um das Krankenhausgelände Kurzparkzone vorliegt) € 15,28. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln ist leider meine Arbeitsstätte von meinem Hauptwohnsitz zeitlich zu Dienstbeginn am Morgen nicht zeitgerecht erreichbar, die erste Bahn von Wien nach M kommt erst nach Dienstbeginn an, daher ist ein PKW unbedingt notwendig.

USt Miete Wohnung € 23,45, Parkplatz € 3,05, Summe € 276,33, mal 12 Monate € 3.315,96.

Der Berufswohnsitz besteht im Krankenhausgelände des S-Krankenhauses M (L), Personalwohnhaus S-Straße . 2XXX. M . Den Zweitberufswohnsitz habe ich seit dem Jahr 2004, aus Ausbildungsgründen, da das Pendeln durch intensive Praktika nicht möglich war.

Jetzt im Berufsleben haben wir Hebammen einige Bereitschaftsnachtdienste pro Monate, bei dem innerhalb einer halben Stunde die Hebamme bei Bedarf im Krankenhaus sein muss. Da mein Hauptwohnsitz in 1180 Wien, H-Gasse 7/17 liegt – ist diese Zeit keinesfalls einhaltbar, da die Fahrzeit beträchtlich höher ist, insbesondere jetzt, da im Moment die B-Straße durch mehrere Autobahnbaustellen unterbrochen ist.

Die Bereitschaftsdienste sind am Lohnzettel ersichtlich. Da diese Umstände der notwendigen Bereitschaftsdienste weiter bestehen, ist auch die Notwendigkeit meines berufsbedingten Zweitwohnsitzes weiterhin gegeben.

Mein Hauptwohnsitz, somit mein Lebensmittelpunkt besteht in 1180 Wien, H-Gasse 7/17. Dieser Hauptwohnsitz bleibt weiterhin durch Eigentumsrecht mein Lebensmittelpunkt, weiters besteht mein sozialer Lebensmittelpunkt in Wien und bestreite von diesem Standort auch meine Studien an der Hochschule.

Da ich selbst keine Kinder habe und allein stehend bin und meine Eltern in 2000 D , Nr. 178 leben, wo ich auch selbst einen Nebenwohnsitz habe, besuche ich sie regelmäßig (Heimfahrt) und verbringe Zeit dort. Eine Strecke beträgt 90 km (Arbeitsstätte – D).

Laut gültigen Kilometersatz – Summe: € 421,20,

Summe: € 3.737,16

Da keine Ersätze geleistet wurden, keine Arbeitgeberbestätigungen vorhanden. Mietvertrag und Zahlungsbelege in Form der Kontoauszüge und Lohnzettel (auch Rufbereitschaft dort ersichtlich) liegen in Kopie bei. ...“

Im daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheid berücksichtigte das Finanzamt lediglich die Kosten für Arbeitsmittel (Arbeitsschuhe € 80,90) und Bildungskosten (€ 378,72 an Studiengebühr für ein Semester, wobei ihm ein Rechenfehler von 0,50 unterlief), insgesamt in Höhe von € 459,12; dies mit folgender Begründung:

„ ... Die Kosten für ein Universitätsstudium sind nur absetzbar, wenn ein beruflicher Bezug hergestellt werden kann. Die Aufwendungen für das Studium evangelische Religion und für den Hebräischkurs konnten daher nicht berücksichtigt werden.“

Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung stellen nur dann Werbungskosten dar, wenn der Beschäftigungsstandort so weit vom Familienwohnsitz (mehr als 120 km) entfernt ist dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Da dies im gegenständlichen Fall nicht zutrifft, konnten die beantragten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. die Aufwendungen für die Besuchsfahrten zu den Eltern stellen keine Familienheimfahrten dar.

Gem. § 20 EStG 1988 dürfen gemischt veranlasste Aufwendungen, (privat und beruflich) auch wenn sie zur Förderung seines Berufes oder seiner Tätigkeit erfolgen, nicht abgezogen werden.

Die als „Fachliteratur“ beantragten Aufwendungen (Bücher und Nachschlagewerke) zählen zu den Kosten der Lebensführung und konnten nicht berücksichtigt werden.“

In ihrer dagegen eingebrachten **Berufung** führte die Bw. aus, dass sich diese gegen die Nichtanerkennung der Studiengebühren und der Nichtanerkennung der Mietkosten für die Dienstwohnung richte.

„Ich bezahle die Studiengebühren für ein Doppelstudium, ich studiere schon längere Zeit Medizin und habe mich entschlossen, zusätzlich evangelische Religion zu studieren. Zum Glück muss man nur einmal Studiengebühren entrichten. Daher verstehe ich die Nichtanerkennung der Studiengebühren nicht, da ja mein Medizinstudium mit meinem Beruf ja wohl wirklich verwandt ist. Das Studium der evangelischen Religion habe ich nur deshalb gewählt, weil der Beruf der Hebamme derart nervenaufreibend ist, dass ich mir nicht vorstellen (kann), diesen Beruf länger als 10 Jahre (wenn überhaupt) auszuüben. Ich baue mir mit diesem Studium ein 2. Standbein, nämlich der Religionspädagogin auf.“

Ich wohne im 18. Bezirk, diese Dienstwohnung musste ich deswegen nehmen, da ich bei Bereitschaftsdiensten innerhalb einer halben Stunde im Spital sein muss. Dies ist von Währing

aus nicht unmöglich, da meine Fahrzeit im günstigsten Fall 50 Minuten beträgt, am Freitagnachmittag weit über eine Stunde. Darüber hinaus kommt ja noch dazu, dass ich dadurch auch das erhöhte Pendlerpauschale nicht beantragen kann. Ich verwende diese Wohnung ja ausschließlich bei meinen Bereitschaftsdiensten, da ich während dieser Zeit (mich) ja irgendwo in der Nähe des Spitals aufhalten muss. Mein Wohnort ist und bleibt der 18. Bezirk. Das Pendlerpauschale erhalte ich nicht, weil der nähere der Wohnort gerechnet wird, der aber für mich in diesem Falle ausschließlich bei Bereitschaftsdiensten genutzt wird. Die Fahrzeit und auch die Wegstrecke würden ausreichen, dass ich das erhöhte Pendlerpauschale mit Unzumutbarkeit bekäme. Es ist für mich nicht verständlich, dass ich weder das Pendlerpauschale noch die Dienstwohnung anerkannt bekomme.“

Das Finanzamt gab der Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** nur insoweit statt, als es nunmehr auch die Studienkosten für das Sommersemester (€ 379,72) als Werbungskosten berücksichtigte.

„Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. § 20 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie 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.“

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltungsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsstandort) sind steuerlich nur dann zu berücksichtigen, wenn für die Gründung des zweiten Haushandes eine berufliche Veranlassung besteht. Von einer beruflichen Veranlassung ist dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsstandort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, und die Beibehaltung des Familienwohnstandortes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst ist.

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Haushalt unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet.

Wird neben einem Familienwohnsitz ein zweiter Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit beibehalten, dann können die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit nur unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten Berücksichtigung finden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Wesentlich hierbei ist, dass eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblich objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus. Die Verlegung des Familienwohnsitzes muss aus einem der folgenden Gründe unzumutbar sein:

Der (Ehe-)Partner ist am Familienwohnsitz berufstätig und verdient mehr als ca. € 2.200 jährlich.

Man übt selbst eine zweite Berufstätigkeit in der Nähe des Familienwohnsitzes aus.

Am Dienstort kann trotz Bemühungen keine geeignete Familienwohnung gefunden werden.

Es ist jederzeit eine berufliche Versetzung an einen anderen Ort möglich (ständig wechselnde Arbeitstätte).

Im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz wohnen unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder und eine (Mit-)Übersiedlung der gesamten Familie ist aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar.

Es sprechen sonstige schwer wiegende Gründe gegen eine Wohnsitzverlegung, wie beispielsweise die Pflegebedürftigkeit von im Haushalt lebenden Angehörigen.

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsstandort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Im Allgemeinen wird für Verheiratete und Lebensgemeinschaften ein Zeitraum von zwei Jahren, für allein stehende Arbeitnehmer nur ein Zeitraum von sechs Monaten anerkannt.

Aufgrund Ihrer Angaben wurde Ihr Zweitwohnsitz in M 2004 durch Ihrer Ausbildung begründet. Ihre unmittelbar anschließende, feste Anstellung im L We M beginnt mit Oktober 2007. Ihre geringfügige Nebenbeschäftigung bei Dr. E SD in 1180 Wien, G-Gasse endete mit 18.12.2007. Eine Wiederaufnahme der Tätigkeit ist aufgrund Ihrer Vollbeschäftigung im L und

Ihrer weiteren Teilbeschäftigung in 2000 D , G-Straße vermutlich nicht zu erwarten. Gemäß Ihrem Schreiben sind Sie allein stehend und haben keine Kinder, Ihre Eltern sind nicht am Familienwohnsitz wohnhaft.

Da somit keine der o.g. Gründe für eine Unzumutbarkeit der Verlegung Ihres Familienwohnsitzes an Ihren Beschäftigungsstandort gegeben sind, sondern bloß aufgrund persönlicher Vorliebe die Beibehaltung Ihres Hauptwohnsitzes in Wien erfolgt, können die Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Weiters ist festzuhalten, dass Sie bereits 2004 Ihre Beschäftigung im Rahmen Hebammenakademie am L begonnen haben, welche in einer Vollbeschäftigung am Oktober 2007 mündete. Aufgrund o.g. Umstände kann bereits im Ausbildungsverhältnis eine Wohnsitzverlegung zum Beschäftigungsstandort zugemutet werden, zumal laut Ihren Angaben und auch im Zusammenhang mit Ihrer Wohnungsanmietung im Jahr 2004 bzw. Wohnungswechsel im Jahr 2007 in den kommenden Jahren nicht mit einem Arbeitsstättenwechsel zu rechnen ist.

Aufwendungen für Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur dann im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. Einkommensteuer EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Zudem ist anzumerken, dass Familienheimfahrten ausschließlich Fahrten an Ihren Familienwohnsitz, somit 1180 Wien, und nicht zum Wohnsitz Ihrer Eltern in 2000 D in einem bestimmten Ausmaß beinhalten.

Berufsausbildungskosten sind nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Werden die erworbenen Kenntnisse nur nebenbei dem Arbeitgeber bzw. den Mitarbeitern ohne eigene Entlohnung zur Verfügung gestellt, so führt dies nicht zur Berücksichtigung dieser Kosten als Werbungskosten.

Die erworbenen Kenntnisse im Rahmen des angeführten Homöopathiekurses sind bedingt durch die wachsende Bedeutung der alternativen Medizin auch im Tätigkeitsfeld für Hebammen sicherlich vorteilhaft und anwendbar, jedoch führen diese nicht zu einer Tätigkeitserweiterung bzw. Spezialisierung im Zuge Ihrer Arbeit, womit eine Anerkennung als Werbungskosten aus o.g. Gründen nicht möglich ist.

Hinsichtlich Ihrer beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit Ihrem Studium des LA der evangelischen Religion sowie Ihrem Sprachkurs Hebräisch für Anfänger ist anzumerken, dass Umschulungskosten grundsätzlich auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen und begrifflich vorweggenommene Werbungskosten darstellen. Es müssen allerdings Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmeerzielung hinausgehen.

Mit Ihrer Vorhaltsbeantwortung haben Sie angeführt, dass Ihnen das Studium der Medizin und der evangelischen Religion eine Kombination der Medizin mit den ethischen Grundlagen der Theologie bietet. In Ihrem Berufungsschreiben ist begründet, dass Sie das Studium deshalb gewählt haben, da der Beruf der Hebamme für Sie „derart nervenaufreibend ist, dass Sie sich nicht vorstellen, diesen Beruf länger als zehn Jahre auszuüben.“ Konkrete Bemühungen oder tatsächliche Handlungen im Zusammenhang mit einem Berufswechsel wurden nicht genannt, zumal ein Wechsel vorerst in einem Zeitraum von rund zehn Jahren geplant ist.

Es liegen somit keinerlei weitere Momente als eine bloße Absichtserklärung vor. Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung müsste jedoch umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet und wird notwendig, wenn die derzeitige Einkünftezielung nicht gefährdet oder die Umschulung aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten lässt. Die angeführten Aufwendungen können daher nicht berücksichtigt werden.

Ihre Berufung war daher hinsichtlich der Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten sowie betreffend den Homöopathiekurs, Sprachkurs und Studium des LA der evangelischen Religion als unbegründet abzuweisen. Die Kosten Ihres Medizinstudium konnten für das Sommersemester und Wintersemester 2007 berücksichtigt werden.“

Die Berufungswerberin erhob neuerlich Berufung, die das Finanzamt sinngemäß in einen **Antrag auf Vorlage** ihrer Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz umdeutete.

„Ich ergreife gegen den Bescheid vom 9.9. das Rechtsmittel der **Berufung**, ebenso gegen die Bescheidbegründung.

Die Nichtanerkennung der Ausbildungskosten zum Studium des LA der evangelischen Religion und dem Sprachkurs Hebräisch für Anfänger sind sehr wohl Ausbildungskosten, da ich ab dem Schuljahr 2008/2009 an zwei Schulen in 1100 Wien evangelische Religion unterrichte.

Ich glaube, dies geht über die bloße Absichtserklärung hinaus. Zum Zeitpunkt der 1. Berufung war noch nicht absehbar, ob ich eine Stelle bekomme. Dies hat sich aber jetzt doch so ergeben. Ich unterrichte 2 Stunden pro Woche evang. Religion an zwei Schulen, derzeit sind nicht mehr Stunden verfügbar.

Wer tut sich freiwillig ein derartig schwieriges Studium an?

Da dieses Studium sehr wohl berufliche Auswirkungen (Unterricht ab Schuljahr 2008/09 an zwei Schulen) auf mich hat, kann ich auch nicht verstehen, dass die zum Studium und zum Unterricht notwendige Literatur nicht berücksichtigt werden kann.

Der Homöopathiekurs führt sehr wohl zu einer Tätigkeitserweiterung, da ich dadurch in Zukunft sicher die Möglichkeit haben werde, Privatpatienten zu betreuen, die mehr bezahlen. Ohne eine derartige Zusatzqualifikation ist es einer Hebamme kaum möglich zu Privatpatienten und zu einem höheren Einkommen zu gelangen.

Diese Fortbildung führt zu einer Erweiterung meines Berufsbildes.

Wenn dem nicht so wäre, brauchte ich ja nie irgendwelche Fortbildungsveranstaltung besuchen.

In dem gegenständlichen Falle führt es aber in Zukunft auch zu einem Zusatzeinkommen - es ist zumindest beabsichtigt.

Die Nichtanerkennung des Zweitwohnsitzes in M ist für mich ebenfalls nicht nachvollziehbar. Ich hatte diesen Wohnsitz ausschließlich für Bereitschaftsdienste in der Nacht, die ich dienstlich zu leisten hatte. Immerhin handelt es sich um einige Nächte pro Monat. Hierbei muss ich gewährleisten, innerhalb von 30 min (von Anruf an gerechnet) im Krankenhaus zu sein. Das war von meinem Hauptwohnsitz in 1180 Wien, hinsichtlich der Distanz (über 50 km), des hohen Verkehrsaufkommens auf der B7 und der herrschenden Baustellensituation aufgrund der im Bau befindlichen Autobahn, einfach unmöglich. Diese Wohnung musste ich aus dienstlichen Gründen anmieten.

Die Größe der Wohnung ist auch nicht angetan, dort dauernd zu wohnen, da diese nur 32 m² hat. Mein Lebensmittelpunkt befand sich in meiner Wohnung in 1180 Wien, H-Gasse 7/17, da ich von diesem Standort aus, meine Eltern in 2000 D häufig besuchen konnte und auch meine Schwester mit ihren Kindern in der Nähe lebt. Weiters befindet sich mein soziales Umfeld dort und ich konnte mein Studium von diesem Wohnsitz aus betreiben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind im vorliegenden Berufungsfall die als Kosten der doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Kosten für die Miete einer 32 m² großen Personalwohnung samt Garagenabstellplatz durch die seit Oktober 2007 als Hebamme tätige Bw. wie auch Heimfahrtskosten zu den Eltern vom Arbeitsplatz aus. Weiters strittig sind Kosten für diverse Literatur, ein Zeitschriftenabonnement (Hebammenzeitung), div. Fortbildungskosten für Hebammen sowie die Studiengebühren für das 2. Semester (Medizin und Lehramt evangelische Religion an Pflichtschulen).

1. Ausbildungs-, Fortbildungs- und Umschulungskosten

Gemäß § 16 Abs.1 Z 10 EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung, BGBl. I 2004/180, zählen zu den Werbungskosten 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. 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.

1.1. Fachliteratur

Abgesehen von der Zeitschrift „Die Hebammenzeitschrift“ (€ 11,33) und einem „Lehrbuch Hebräisch für Anfänger“ (€ 27,00) liegen nach dem angeführten Titeln ausschließlich religiöse oder erziehungswissenschaftliche Werke vor.

Nach Ansicht des UFS kann hinsichtlich der Kosten für die Hebammenzeitung kein Zweifel daran bestehen, dass es sich dabei um Fortbildungskosten handelt.

Hinsichtlich der Kosten für das Hebräischlehrbuch und die diverse religiöse und erziehungswissenschaftliche Literatur kann dem Finanzamt aber angesichts der in der Vorhaltsbeantwortung für 2007 gelieferten Begründung, wonach die Bw. diese Literatur für ihre Hebammentätigkeit benötige, um schwangeren Frauen bei ethischen Problemen (Pränataldiagnostik, Familienplanung, künstlicher Befruchtung etc.) besser beistehen zu können, keineswegs entgegengetreten werden, wenn es diese Aufwendungen mangels einer erkennbaren überwiegenden beruflichen Veranlassung nicht als Fortbildungskosten, sondern als nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung beurteilt hat.

Auf Grund der in der Berufung abgeänderten Begründung, wonach das Lehramtsstudium für einen späteren Berufswechsel begonnen wurde und, wie sich aus den der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Unterlagen ersehen lässt, offensichtlich sehr zielstrebig betrieben wurde, liegen für den UFS die Voraussetzungen für die Annahme von Umschulungskosten vor. Die im Zuge des Studiums in geringen Umfang (€ 142,00 pro Monat) erzielten Einkünfte für 2 bzw. später 1 Wochenstunde Unterricht waren dafür aber nicht allein ausschlaggebend, da es sich dabei offenbar um eine zeitlich (1 Jahr) und umfangmäßig (2 bzw. 1 Wochenstunde an verschiedenen Schulstufen) begrenzte Erprobungsphase im Rahmen des Lehramtsstudiums handelte.

Vor diesem Hintergrund erwiesen sich die geltend gemachten Kosten für Literatur und den Hebräischkurs nicht als Kosten der Lebensführung, sondern als Umschulungskosten im Hinblick auf Ausbildung zur Religionslehrerin und waren aus diesem Grund – die

ursprünglichen Ausführungen der Bw., wonach sie die Literatur zur fundierteren Beratung Schwangerer in ihrem Beruf als Hebamme benötige, beurteilt der UFS als Zweckbehauptung – als Werbungskosten anzuerkennen.

Ebenso wie die Kosten für die Hebammenzeitung erwiesen sich auch die Kosten für den Homöopathiekurs für Hebammen (€ 150,00) als abzugsfähige Fortbildungskosten.

1.2. Studiengebühren

Die Studiengebühren für das Wintersemester 2007/2008 konnten ebenfalls als Umschulungskosten zum Abzug gelangen und wurden auch vom Finanzamt im Zuge der Berufungsvorentscheidung bereits berücksichtigt.

2. Kosten der doppelten Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten

2.1. Kosten für die Wohnung im Personalwohnheim samt Garagenplatz

Strittig ist der Abzug der Kosten für die Personalwohnung samt Parkplatz im Krankenhaus M sowie Kosten für Besuchsfahrten (von ihrer Personalwohnung in M) zu ihren in in D /N.Ö. wohnhaften Eltern, wo sie ebenfalls einen Nebenwohnsitz innehabe.

Als Hauptwohnsitz bezeichnet die Bw. ihre Eigentumswohnung in Wien 18. Dies sei ihr sozialer Lebensmittelpunkt, von dem aus sie auch ihre Studien betreibe.

Nicht strittig ist, wie aus dem Vorlageantrag (als Berufung bezeichnete Eingabe v. 30.06.2008) klar entnommen werden kann, der Umstand, dass das Pendlerpauschale wegen des weiteren Wohnsitzes am Arbeitsplatz nicht zusteht. Auf Grund der Ausführungen im Mietvertrag war die 32 m² große Wohnung bereits eingerichtet. Eine bloße Schlafstelle oder eine Kleinwohnung ohne eigenen Wohn- und Schlafraum, die mit Arbeitskolleginnen geteilt werden musste, lag daher nicht vor.

Wie im Sachverhalt dargelegt, unterhält die allein stehende Bw. schon seit Beginn ihrer Ausbildungszeit als Hebamme (2004) einen weiteren Wohnsitz an ihrem nunmehrigen Arbeitsplatz. Die Entfernung von ihrem Wohnort (Hauptwohnsitz) wurde von der Bw. mit über 50 km angegeben, die Fahrzeit zwischen dem Wohnsitz am Arbeitplatz und ihrem Hauptwohnsitz gab die Bw. mit 50 Minuten bzw. am Freitag über eine Stunde an. (Lt. dem Öamtc-Routenplaner beträgt die Fahrstrecke zwischen ihrer Wiener Wohnung und der in Mistelbach knapp 52 km.)

Am Hauptwohnsitz bezog die Bw. aus der Tätigkeit als Ordinatinshilfe bei einer Gynäkologin (ebenfalls im 18. Wiener Gemeindebezirk) im Jahr 2007 lediglich geringfügige Einkünfte (brutto für netto)= von € 2.105,00.

Fest steht, dass die (ledige) Bw. lt. ihren Angaben im Berufungszeitraum über insgesamt 3 Wohnsitze verfügte. Es waren dies der von ihr als Hauptwohnsitz bezeichnete Wohnsitz in ihrer Eigentumswohnung in Wien 18., H-Gasse, im Personalwohnheim des Krankenhauses M, und bei ihren Eltern in D.

Die Bw. hat (in der Vorhaltsbeantwortung für 2008) auf den Unstand hingewiesen, dass sie zahlreiche Rufbereitschaften übernehmen hätte müssen, für die ihr zwar vom Krankenhaus kein Aufenthaltsraum zur Verfügung gestellt worden sei, sie aber dennoch innerhalb einer halben Stunde im Kreissaal habe sein müssen. Die Rufbereitschaften würden sich aus den Lohnzetteln ergeben. (Zwar nicht aus den monatlichen Lohnzetteln für 2008 - für 2007 liegen keine in den Akten auf - selbst, sondern aus anonymisierten händischen Aufstellungen über geleistete Nachtdienste und Rufbereitschaften ergeben sich zwischen 2 bis 7 monatliche Rufbereitschaften.) Innerhalb einer halben Stunde sei es ihr aber nicht möglich gewesen, von ihrem Hauptwohnsitz in dem Kreissaal zu kommen, weshalb die berufliche Notwendigkeit der Kosten der Wohnung samt Garage erwiesen sei.

Zusätzlich wies die Bw. darauf hin, dass sie ab Oktober 2007 nur eine auf ein Jahr beschränkte Karenzvertretung im Krankenhaus M übernommen habe, welche um ein weiteres Jahr verlängert worden sei. Mit einer festen Stelle in M oder in Wien könne sie zurzeit nicht rechnen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. v. 28.10.2008, 2006/15/0145), zur Frage der steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung ergibt sich, dass die Kosten doppelter Haushaltsführung so lange als Werbungskosten zu berücksichtigen, als eine Wohnsitzverlegung in den Nahbereich der Arbeitsstätte nicht zumutbar ist, weil es sich dabei - anders als bei den regelmäßigen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - grundsätzlich um Kosten der Lebensführung handelt. Solche Aufwendungen "gelten" lediglich so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (vgl. für viele schon das hg. Erkenntnis vom 9. Oktober 1991, 88/13/0121; sowie zur Notwendigkeit der Unterscheidung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einerseits und der Kosten getrennter Haushaltsführung andererseits *Schuch*, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten, ÖStZ 1980, 26).

Unstrittig ist, dass die Entfernung zwischen den Hauptwohnsitz der Bw. und ihren seit 2004 in M gelegenen weiteren Wohnsitz am Ort der Berufsausbildung bzw. ab Oktober 2007 am Arbeitsplatz, nämlich dem Krankenhaus M, nur knapp 52 km beträgt und in 50 Minuten bzw. freitags über einer Stunde zurückgelegt werden kann. Von einem Arbeitsplatz in unüblicher

Entfernung zum Wohnsitz (ab ca. 110 bis 120 km Entfernung) kann daher nicht gesprochen werden. Allerdings war der Bw. eine Verlegung ihres Hauptwohnsitzes an den Ort der Berufstätigkeit auf Grund des Umstandes, dass sie nur einen auf ein Jahr befristeten Vertrag (Karenzvertretung) erhielt (der um ein weiteres Jahr verlängert wurde) und in Hinblick auf die von ihr geschilderte und von Finanzamt nicht widersprochene Personalsituation, auf Grund derer sie mit einer Fixanstellung in M keineswegs rechnen konnte, nicht zumutbar.

Fest steht, dass die Bw. erst ab 1. Oktober als Hebamme angestellt wurde. Erst als Hebamme war sie zur Leistung von Nachtdiensten und Rufbereitschaften verpflichtet, keineswegs schon als Auszubildende. Daher kamen die Kosten für die doppelte Haushaltsführung erst ab ihrer Anstellung als Werbungskosten grundsätzlich in Frage. Die Anmietung der Dienstwohnung bereits im Jahr 2004 – somit zu Beginn der Hebammenausbildung hat die Bw. lediglich mit dem Umstand begründet, um nach anstrengenden Praktika nicht nach Wien zurückfahren zu müssen. Eine berufliche Notwendigkeit für die Übernahme dieser Kosten lag daher nach Überzeugung des UFS nicht vor.

Die Bw. hat die Verpflichtung zur Leistung von Nachtdiensten und Rufbereitschaften behauptet und auf die Vorlage von Beweismaterial hingewiesen. Dieses Beweismaterial befindet sich zwar für das Jahr 2007 nicht unter den vorgelegten Akten, der UFS geht jedoch im Hinblick auf die für 2008/2009 vorgelegten Unterlagen von gleichen Verhältnissen auch schon im Zeitraum ab Oktober 2007 aus.

Da die Wohnsitzverlegung der Bw. auf Grund der Arbeitsplatzsituation jedenfalls im Jahr 2007 (noch) nicht zumutbar war, konnten die Wohnungskosten für den Zeitraum ab Oktober bis Dezember als Werbungskosten berücksichtigt werden.

2.2. Besuchsfahrten der Eltern („Heimfahrten“)

Die Bw. machte Kosten für regelmäßig durchgeführte „Heimfahrten“ zu ihren in D wohnhaften Eltern geltend. Sie berechnete die Kosten der Fahrten von der Arbeitsstätte (M) zu den Eltern in D „zu jeweils 90 km unter Heranziehung des jeweils gültigen Kilometergeldes“.

Die Kosten der Besuchsfahrten der Eltern sind jedoch mangels dargelegter Zwangsläufigkeit jedenfalls in den Bereich der gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung einzuordnen. Zudem befindet sich der Hauptwohnsitz der Bw. nach ihren Angaben in Wien 18. und nicht bei ihren Eltern in D .

Die Verweigerung des Abzugs dieser Kosten als Werbungskosten durch das Finanzamt erwies sich daher als zutreffend.

Insgesamt war der Berufung teilweise Folge zu geben.

Neuberechnung der abzugsfähigen Werbungskosten:

Bezeichnung	beantragte Kosten	anerkannte Kosten
Arbeitsmittel (719)	80,90	80,90
Fachliteratur (720)	267,33	267,33
Aus- und Fortbildungskosten (722)	1.009,94	1.009,94
Doppelte Haushaltsführung (723)	3.737,16	828,99
Summe Werbungskosten:	5.095,33	2.187,16

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 1. Juni 2010