



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AAA, Adresse, vertreten durch Mag. Verena Udy, Steuerberaterin, 8650 Kindberg, Kirchengasse 6, vom 27. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 28. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagungen) für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für 2009 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer in Euro: 6.821,22

Anrechenbare Lohnsteuer in Euro: -8.107,99

Festgesetzte Einkommensteuer in Euro: -1.286,77

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2008 und 2009 machte der Berufungswerber (Bw.) neben Sonderausgaben jeweils das Vertreterpauschale und

Umschulungskosten (2008: € 475; 2009: € 1.325) als Werbungskosten geltend. In dem gemeinsam mit den Erklärungen eingereichten Begleitschreiben ersuchte der Bw. um antragsgemäße Veranlagung nach Berichtigung der Lohnsteuer aufgrund der Berücksichtigung des Sachbezuges für ein Kraftfahrzeug von 0,75% anstatt 1,5%. Für das Jahr 2009 wurde der Kinderfreibetrag für zwei haushaltzugehörige Kinder beantragt.

Mit den Einkommensteuerbescheiden vom 28. Juni 2010 wurden ein Viertel der Ausgaben als Sonderausgaben bzw. das Sonderausgabenviertel und pauschale Werbungskosten (Vertreterpauschale) berücksichtigt. Der Kinderfreibetrag fand keine Berücksichtigung. In den Begründungen wurde ausgeführt, mit dem Pauschbetrag seien sämtliche Aufwendungen abgegolten. Zusätzliche Werbungskosten könnten auf Grund der Verordnung zu der Bestimmung des § 17 Abs. 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden.

In einer ergänzenden Bescheidbegründung wurde ausführlich dargelegt, warum nach Ansicht des Finanzamtes dem Begehrten auf Berücksichtigung des halben Sachbezuges nicht stattzugeben war.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide richtete sich die Berufung vom 27. Juli 2010. Der Bw., vertreten durch Mag. Verena Udy, brachte – neben Ausführungen betreffend den Sachbezug - vor, bei den zusätzlich zum Vertreterpauschale geltend gemachten Werbungskosten handle es sich um Umschulungskosten. Solche könnten neben dem Vertreterpauschale geltend gemacht werden. Der Kinderfreibetrag für seine beiden haushaltzugehörigen Kinder sei nicht berücksichtigt worden.

Mit Schreiben vom 6. Oktober 2010 wurde der Bw. ersucht, die neben dem Vertreterpauschale beantragten Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen. Neben dem Vertreterpauschale könnten nur Aufwendungen für eine umfassende Umschulungsmaßnahme, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen neuen Berufes abziele, berücksichtigt werden. Der Bw. möge bekannt geben, um welche Umschulung es sich in diesem Fall handle und auf welchen neuen Beruf diese abziele. Ebenso seien die beantragten Sonderausgaben durch Vorlage entsprechender Belege nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2010 legte der Bw. die geforderten Unterlagen vor und teilte mit, die neben dem Vertreterpauschale geltend gemachten Werbungskosten würden sich auf Ausgaben für die Berufsmatura beziehen. Er sei derzeit als Verkaufsberater tätig. Die Absolvierung der Matura mit anschließenden weiteren Umschulungsmaßnahmen ermögliche ihm eine "B-Planstelle" im öffentlichen Dienst.

Mit Schreiben vom 7. Mai 2013 gab der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat (auszugsweise) Folgendes bekannt: *"(...) teile ich mit, dass gegen den Sachbezug des PKW die Berufung*

zurückgezogen wird bzw. keine Korrektur erwünscht ist, da das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß geführt wurde."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Werbungskosten werden von den Einnahmen eines Steuerpflichtigen abgezogen und mindern die Steurbemessungsgrundlage.

Ergänzend bestimmt § 16 Abs. 1 Ziffer 10 EStG 1988, dass 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, Werbungskosten sind.

Für Werbungskosten, die bei nicht selbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen (§16 Abs. 3 EStG 1988).

Nach § 17 Abs. 6 EStG 1988 können vom Bundesminister für Finanzen zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Der Bw. hat das für ihn geltende besondere Werbungskostenpauschale (für Vertreter) des § 17 Abs. 6 EStG 1988 entsprechend der dazu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl II 2001/382, beantragt. Das Werbungskostenpauschale des § 17 Abs. 6 i.V.m. der Verordnung tritt an die Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988. Die genannte Verordnung (BGBl II 2001/382) bestimmt in ihrem § 5, dass dann, wenn die Pauschbeträge in Anspruch genommen werden, daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden können.

So können zusätzlich zum Pauschbetrag etwa weder Fortbildungskosten noch Ausbildungskosten geltend gemacht werden. Umschulungskosten sind als vorweggenommene Werbungskosten hingegen nicht vom Pauschale erfasst (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 17 Rz. 237*). Aufwendungen für eine umfassende Umschulungsmaßnahme stehen in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit als Vertreter und sind daher bei Vorliegen der Voraussetzungen neben dem Vertreterpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Bei den vom Bw. zusätzlich zum Pauschale geltend gemachten Aufwendungen handelte es sich um Kosten für Vorbereitungslehrgänge (Englisch und Deutsch) für die so genannte Berufsmatura.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete betriebliche Tätigkeit; die Bildungsmaßnahmen müssen jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sein und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Der Bw. war in den verfahrensgegenständlichen Jahren (und auch in den darauffolgenden Jahren) als Verkaufsberater (Vertreter) tätig. Selbst wenn die in den Vorbereitungslehrgängen erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten seiner Tätigkeit als Vertreter gedient hätten und mit dieser in Zusammenhang gestanden wären, wäre eine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen neben dem beantragten Werbungskostenpauschale gemäß § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBI II 2001/382, nicht möglich gewesen.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind 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.

Aufgrund der im Gesetz ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des „Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs“ ist für den Werbungskostenabzug ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Einnahmen erforderlich und es müssen Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (*Reichel/Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer*³⁶ § 16 Abs 1 Z10 Rz 2; VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159).

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit

dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind nur Aufwendungen, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. 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).

Der Bw. gab im Schreiben vom 18. Oktober 2010 lediglich an, die Absolvierung der Matura ermögliche ihm (mit anschließenden weiteren Umschulungsmaßnahmen) eine "B-Planstelle" im öffentlichen Dienst. Trotz Aufforderung durch das Finanzamt hat der Bw. weder weitere Angaben gemacht noch Unterlagen beigebracht, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes hindeuten. Die Angaben allein stellen keine Umstände dar, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. So wurden etwa keine Unterlagen über Bewerbungs- oder Aufnahmeverfahren beigebracht.

Unter Berücksichtigung der objektiven Kriterien lagen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Wille des Bw. darauf gerichtet war, eine "B-Planstelle" im öffentlichen Dienst anzunehmen. Dabei ist nicht außer Acht zu lassen, dass es durch den allgemein bekannten Aufnahmestopp im öffentlichen Dienst ein über die Absichtserklärung hinausgehendes Bestreben, künftig im öffentlichen Dienst tätig sein zu wollen, eher auszuschließen ist. Stütze findet die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch darin, dass der Bw. auch in den Folgejahren (2010 bis 2012) beim selben Arbeitgeber tätig war wie in den gegenständlichen Veranlagungsjahren. Hätte der Bw. die Absicht gehabt, im öffentlichen Dienst tätig zu sein, dann hätte er sich auch vor Absolvierung der Berufsmatura um eine Stelle im öffentlichen Dienst bemühen können und nach Aufnahme und nach erfolgreicher Ablegung der Berufsmatura eine höherwertige Verwendung anstreben können.

Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob die Teilnahme an den Vorbereitungslehrgängen in den Sprachen Deutsch und Englisch und (in weiterer Folge) die Ablegung der so genannten Berufsmatura eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellen.

Die für die Vorbereitungslehrgänge geltend gemachten Aufwendungen waren nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 steht für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 ein Kinderfreibetrag zu. Dieser beträgt

- 220 Euro jährlich, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird,
- 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn er für dasselbe Kind von zwei (Ehe)Partnern, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in einem gemeinsamen Haushalt leben, geltend gemacht wird,
- (...).

Der Kinderfreibetrag ist gemäß § 124b Z 149 EStG 1988 erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 anzuwenden.

Der Bw. beantragte für das Kalenderjahr 2009 den Kinderfreibetrag gemäß § 106a Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 für zwei Kinder, seine Partnerin beantragte im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2009 keinen Kinderfreibetrag. Für das Kalenderjahr 2009 war daher – wie auch vom Finanzamt im Vorlagebericht zum Ausdruck gebracht - der Kinderfreibetrag für zwei Kinder zu berücksichtigen.

Betreffend die Höhe des Sachbezuges bedurfte es aufgrund des Schreibens vom 7. Mai 2013 - da diese nicht mehr angefochten war - keiner Erwägungen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 28. August 2013