



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag.S.B., geb. xy, St.St., W42, vom 6. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit an der Glan vom 15. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind am Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mag.S.B. (in der Folge Bw.) bezog im Streitjahr 2003 auf Grund ihrer Tätigkeit ab 1. September 2003 bei einer pharmazeutischen Firma Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 vom 22. Oktober 2007 beantragte die Bw. u.a. unter der Rubrik „Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung“ die Anerkennung diesbezüglicher Kosten in Höhe von € 6.518,16. Dieser Erklärung legte die Bw. Studienbestätigungen der Universität Klagenfurt für das Sommer- und Wintersemester 2003 bei, nach denen sie als ordentlich Studierende in der Studienrichtung Erwachsenen- und Berufsausbildung gemeldet war. Weiters legte die Bw. eine von ihr selbst erstellte Auflistung der Lehrveranstaltungen 2003 (für das Wintersemester 2002/2003, das Sommersemester

2003 und das Wintersemester 2003/2004) vor, in denen sie auch Bibliotheksbesuche und Besprechungen wegen Diplomarbeit bei einem Professor angab. Angeschlossen wurden von ihr auch Reisekostenaufstellungen, denen die Fahrten zwischen ihrem Wohnort in St.St. (jeweils 138 Kilometer, in Ansatz gebracht mit dem amtlichen Kilometergeld) und die auf Grund ihrer Aufenthalte an der Universität resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen/Tagesgebühren entnommen werden können.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 15. Juli 2008 fanden die angeführten, von der Bw. beantragten Aufwendungen keine Berücksichtigung. Begründend führte das Finanzamt darin aus, dass die Ausbildungskosten nicht anerkannt werden könnten, das weder eine Fortbildung im Zusammenhang mit der Tätigkeit im Pharmabereich, noch eine berufsspezifische Ausbildung und auch eine umfassende Umschulung nicht vorliege (d.h. kein Abzielen auf eine neue Haupttätigkeit).

Mit Eingabe vom 1. August 2008, beim Finanzamt eingelangt am 6. August 2008, erhob die Bw. Berufung gegen den angeführten Bescheid. Darin führte sie aus, dass sie das Studium der Pädagogik im Studienzweig Erwachsenen- und Berufsbildung mit Wahlfachstudium Angewandte Betriebswirtschaft als umfassende Umschulung im Rahmen der Lehrerstiftung begonnen habe. Das Ziel der Umschulung sei das Berufsbild einer Wirtschaftspädagogin, um zukünftig im Bereich Human Ressources und Personalentwicklung tätig sein zu können. Sie habe die Leistungen der Stiftung und das damit verbundene AMS-Geld noch weitere zwei Jahre in Anspruch nehmen können, habe sich aber 2003 entschlossen, die sich ihr eröffnende Option, in die Pharmabranche einzusteigen, zu nutzen und das Studium nebenberuflich abzuschließen. Langfristig sei es nach wie vor ihr Ziel, auf Grund der durch das Studium erworbenen Qualifikationen im Bereich Personal tätig zu werden. Dieser Eingabe schloss die Bw. eine mit 22. Juli 2008 datierte Bestätigung der Kärntner Arbeitsstiftungen/LehrerInnenstiftung mit folgendem Inhalt an: „Es wird bestätigt, dass die Bw. vom 5. November 2001 bis 31. August 2003 Teilnehmerin der LehrerInnenstiftung war. Da eine Anstellung als Volksschullehrerin auf Grund der Arbeitsmarktsituation unrealistisch war, wurde der Teilnehmerin eine Umschulung zur „Pädagogin mit Schwerpunkt angewandte Betriebswirtschaft“ als Studierende an der Universität Klagenfurt im Zuge der Stiftungsteilnahme genehmigt.“ Weiters findet sich unter den von der Bw. der Berufung angeschlossenen Beilagen ein Zielfindungs- und Maßnahmenplan der LehrerInnenstiftung, in der der Stiftungseintritt mit 5. November 2001, als erlernter Beruf der Bw. „Volksschullehrerin“, als zuletzt ausgeübte Tätigkeit „Religionslehrerin“, als vorrangiges Ziel „Wirtschaftspädagogin“, als alternatives Ziel „CAD-Technikerin/Selbständigkeit und als weitere Möglichkeiten „Verkäuferin“ angegeben sind; der Beginn des Studiums ist darin mit Oktober 2001 und das Ende mit Oktober 2005 angeführt. Dem von der Bw. weiters vorgelegten

Lebenslauf kann entnommen werden, dass sie von 1997 bis 2001 als Religionslehrerin an Volks-, Haupt- und polytechnischen Schulen in der Steiermark tätig war, von 2000 bis 2001 ein Praktikum im Bereich Finanzberatung – Firma OVB und seit November 2001 in der Kärntner Arbeitsstiftung für LehrerInnen war.

Die gegenständliche Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Bericht vom 29. Jänner 2009 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe vom 19. Juni 2009, beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangt am 22. Juni 2009, gab die Bw. an, das die im Pädagogikstudium im Studienzweig Erwachsenen- und Berufsbildung angeeigneten Qualifikationen ausschlaggebender Grund für ihre Einstellung als Pharmareferentin bei einer Pharmafirma im Jahr 2003 gewesen sei. Die Pharmareferentenprüfung habe sie erst nachträglich im Februar 2004 abgelegt. Ihre Ausbildung sei definitiv kein Privatvergnügen oder Hobby gewesen, sondern die Grundlage ihres Einkommens 2003. Beigelegt wurden dieser Eingabe von der Bw. ein Schreiben der Pharmafirma vom 16. Juni 2009, in der bestätigt wurde, dass die Bw. im Jahr 2003 auf Grund ihrer durch das Pädagogikstudium im Studienzweig Erwachsenen- und Berufsbildung erworbenen Qualifikationen eingestellt worden sei. Weiters angeschlossen wurde von der Bw. das Zeugnis der Prüfungskommission beim Bundesministerium für Gesundheit und Frauen vom 11. Februar 2004 über die Ablegung der Pharmareferentenprüfung und die Erwerbung der Berechtigung, die Berufsbezeichnung „Pharmareferent“ zu führen.

Im weiteren Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde diese Pharmafirma per E-Mail vom 10. Juli 2009 ersucht, den Tätigkeitsbereich der Bw. im Jahr 2003 und bis 15. November 2004 bekannt zu geben sowie den Zusammenhang zwischen der von der Bw. im Jahr 2003 in den Anfängen stehenden Ausbildung und ihrer Tätigkeit in der Pharmabranche zu erläutern.

Mit E-Mail vom 27. Juli 2009 wurde bekannt gegeben, dass die Bw. im Jahre 2003 als wissenschaftliche Beraterin im Außendienst angestellt worden sei. In dieser Tätigkeit habe sie auch Ärzte besuchen und diese informieren können, sie sei aber nicht im Sinne des AMG (Arzneimittelgesetzes) tätig geworden. Das sei auch jetzt (nämlich 2009) noch möglich, wenn man für die Pharmareferentenprüfung angemeldet sei (Wartezeit oft 1,5 Jahre). Der Unterschied der Tätigkeit als wissenschaftlicher Berater zur Tätigkeit als Pharmareferent bestehe z.B. in der Abgabe von Ärztemustern und bezüglich der Information von Nebenwirkungen (dies dürften nur Pharmareferenten). Die ausgeschriebene Position, für die die Bw. eingestellt worden sei, sollte laut Auskunft des Marketingleiters mit einer Neueinsteigerin besetzt werden. Die Bw. habe sich auf Grund ihrer guten Ausbildung und ihrer philosophischen Kenntnisse allen anderen Bewerbern gegenüber durchsetzen können. Ihr

gutes Auftreten, ihr untadeliges Verhalten und ihre Sozialkompetenz seien für die Position unerlässlich gewesen. Einer ergänzend am 13. August 2009 eingeholten Auskunft bei der in Rede stehenden Pharmafirma habe der Tätigkeitsbereich der Bw. die Bewerbung und der Vertrieb von Arzneimitteln ohne die weit reichenden Befugnisse einer Pharmareferentin umfasst. Nach Ablegung der Pharmareferentenprüfung im Februar 2004 sei die Bw. als solche eingesetzt worden.

Einer vom Unabhängigen Finanzsenat beim Arbeitsmarktservice Wolfsberg am 20. Juli 2009 eingeholten Auskunft zu Folge hat die Bw. für die Zeit ihrer Stiftungsteilnahme Bezüge nach dem Arbeitslosenversicherungsgesetz in Höhe von € 21,98 täglich im Zeitraum vom 1. Jänner bis 30. Juni 2003, somit insgesamt € 3.978,38 bezogen.

Mit Eingabe vom 14. August 2008 beantragte die Bw. die Zuerkennung von pauschalen Werbungskosten auf Grund ihrer Außendiensttätigkeit (Vertreterpauschale) und legte zu diesem Zwecke eine Bestätigung der genannten Pharmafirma vor, nach der die Bw. im Zeitraum vom 1. September bis 31. Dezember 2003 als Pharmareferentin ausschließlich im Außendienst tätig gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall steht in Streit, ob die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug gebracht werden können.

Werbungskosten sind nach § 16 EStG 1988 Abs. 1 erster Satz Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 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.

Um Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 2004, Zl. 2001/15/0184).

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Sie sind dann abzugsfähig, wenn sie mit dem ausgeübten Beruf des Steuerpflichtigen oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen.

Neben Fort- und Ausbildungsmaßnahmen sind auch Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig. Dies hat allerdings zur Voraussetzung, dass Umschulungsmaßnahmen (die umfassend sein und einen Berufsumstieg sicherstellen müssen) auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen; d.h. die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der diesbezüglichen Kosten erwiesen sein. Nicht erforderlich hingegen ist, dass der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Bildungsmaßnahme berufstätig ist, er muss allerdings eine Berufstätigkeit ausgeübt haben.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. im Rahmen einer Arbeitsstiftung/LehrerInnenstiftung (im Anschluss an ihre Tätigkeit als Lehrerin und an Arbeitslosenzeiten) das Studium der Pädagogik mit Studienzweig Erwachsenen- und Berufsbildung vom 5. November 2001 bis Ende Oktober 2005 absolviert. Ab 1. September 2003 war die Bw. im Rahmen einer nichtselbständigen Dienstverhältnisses in der Pharmabranche (vorerst als wissenschaftliche Mitarbeiterin und ab Februar 2004 als Pharmareferentin) tätig.

Die von der Bw. getätigten Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrem Studium zielten auf eine Tätigkeit im Bereich Human Ressources und Personalentwicklung ab. Das diesbezügliche Berufsbild war nach den eigenen Angaben der Bw. das einer Wirtschaftspädagogin. Die von der Bw. in Betracht gezogene Tätigkeit wurde von ihr zu keinem Zeitpunkt ausgeübt.

Die von der Bw. aufgewendeten Beträge kommen als Fortbildungs- oder Ausbildungskosten im Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit ab 1. September 2003 nicht in Betracht, da ein Veranlassungszusammenhang zwischen der von der Bw. in Angriff genommenen Ausbildung als Wirtschaftspädagogin und ihrer Tätigkeit ab 1. September 2003 in der Pharmabranche (vorerst als wissenschaftliche Beraterin und sodann als Pharmareferentin) nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht besteht.

Zu prüfen wäre noch, ob die in Streit stehenden Kosten als Umschulungskosten in Betracht kommen. Vorerhand muss ausgeführt werden, dass die Bw. nicht in jenem Beruf, auf den ihre Ausbildung abgezielt hat, Fuß gefasst hat. Hinzu tritt, dass die Bw. bei der Aufnahme ihrer nichtselbständigen Tätigkeit inmitten ihrer Ende des Jahres 2001 in Angriff genommenen Ausbildung gestanden ist und diese erst im Oktober 2005 abgeschlossen hat. Dass die von der Bw. begonnene Ausbildung bei ihrer Einstellung in der Pharmabranche von Nutzen war, ist durch die Bestätigung der Pharmafirma vom 27. Juli 2009 evident und vermag nicht in Abrede gestellt werden. Ein rein beruflicher Nutzen reicht für die Abzugsfähigkeit jedoch nicht aus,

sondern ist auch eine berufliche Notwendigkeit gefordert. Eine solche kann im gegenständlichen Fall jedoch nicht erkannt werden, weil der Beruf einer wissenschaftlichen Beraterin in der Pharmabranche (mit dem Tätigkeitsbereich der Bewerbung und des Vertriebes von Arzneimitteln) bzw. Pharmareferentin (mit demselben Tätigkeitsbereich, jedoch erweiterten Befugnissen) keine pädagogische bzw. wirtschaftspädagogische Ausbildung erfordert; auch ein beruflicher Aufstieg war – zumal das Studium von der Bw. erst im Jahre 2005 abgeschlossen wurde – mit der Ausbildung der Bw. nicht verbunden.

Ein Abzug der von der Bw. beanspruchten Kosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ab 1. September 2003 ist somit nicht möglich.

In Betracht zu ziehen ist allerdings, dass die Ausbildung der Bw. (im Rahmen einer Arbeitsstiftung) durch das Arbeitsmarktservice in Form von Schulungsarbeitslosengeld im Streitzeitraum vom 1. bis 30. Juni 2003 in Höhe von € 3.978,38 gefördert wurde. Dieser Betrag fand im Einkommensteuerbescheid 2003 auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 seinen Niederschlag und wurde bei der Steuerberechnung berücksichtigt. Die von der Bw. getätigten Aufwendungen stehen mit den diesbezüglichen Einkünften im Zusammenhang und sind nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates auch dort zum Abzug zuzulassen.

Was die Höhe der bei der Bw. zu berücksichtigenden Kosten anbelangt, so gelten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale als abgegolten. Im Falle von Umschulungsmaßnahmen (die ohne Erwerbstätigkeit absolviert werden) tritt an Stelle des Arbeitsortes der Umschulungsort, der durch einen künftigen Beruf veranlasst ist (vgl. auch Berufungsentscheidungen UFS GZen. RV/2048-W/08 vom 23. Oktober 2008, sowie RV/0767-G/06 vom 22. Mai 2007). Im gegenständlichen Fall wurde bei der Bw. der Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von € 291,00 im Einkommensteuerbescheid 2003 bereits berücksichtigt, sodass ihr lediglich das kleine Pendlerpauschale (Entfernungspauschale über 60 Kilometer, dieses beträgt insgesamt € 1.152,00 für das Jahr 2003) in Höhe von € 576,00 für die Monate Jänner bis einschließlich Juni 2003 als Ausgabe zu berücksichtigen ist. Bei der Bw. sind somit statt € 5.341,14 € 4.765,14 im Rahmen der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 heranzuziehen.

Was den von der Bw. geltend gemachten Verpflegungsmehraufwand anbelangt, so steht ein solcher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 21. September 1993, Zl. 93/14/0136) bei durchgehendem Einsatz am gleichen Ort nach einer Woche nicht mehr zu. Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Grenze deshalb eingezogen, weil sich nach seiner Ansicht ein Mehraufwand wegen Orts- und Gastronomieunkenntnis nur über einen relativ kurzen Zeitraum erstreckt und sodann nicht mehr gegeben ist. Im

gegenständlichen Fall absolvierte die Bw. seit November 2001 ihre Ausbildung an der Universität Klagenfurt, sodass davon auszugehen ist, dass sie die Gastronomie in Klagenfurt/Universitätsnähe kennt und ein Verpflegungsmehraufwand im Jahre 2003 nicht mehr gegeben ist. Die Berücksichtigung der in Rede stehenden Kosten kommt daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht.

Dem Antrag der Bw. auf Zuerkennung von pauschalen Werbungskosten nach § 17 EStG 1988 iVm der Durchschnittssatzverordnung für Werbungskosten, BGBl. II 2001/382, war auf Grund der Verwendung der Bw. ausschließlich im Außendienst in Höhe von 5% der Bemessungsgrundlage Folge zu geben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. August 2009