



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/2846-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, p., vertreten durch Veronika Pircher, Steuerberater, 1190 Wien, Perntgasse 13, vom 2. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 15. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) brachte am 15.02.2008 einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 online ein. U.a. machte sie als Werbungskosten € 539,16 für Arbeitsmittel, € 571,41 für Fachliteratur, € 445,70 für Reisen und € 757,94 für Aus- und Fortbildung geltend.

Mit Ergänzungersuchen vom 5. März 2008 wurde die Bw. ersucht

Angabe zu ihren beruflichen Aufgabenbereich zu machen,

- 1) Arbeitsmittel-Aufstellung mit Summenberechnung und folgenden Angaben zu machen:
  - a) konkrete Art/Firma, Händler/Anschaffungskosten/Datum
  - b) berufliche Notwendigkeit Nutzungsanteil (%), Aufteilungskriterien (Ausschließungsgründe Privatnutzung)
- 2) Fachliteratur: Literaturliste (Autor, Titel, Datum, Betrag, Summe)

3) Reiskosten: Berechnungsaufstellung mit Angabe der Aufwandart, weiters: Datum/Dauer, Abfahrts/Zielort, Entfernung, Zweck, Kostenersatz des Arbeitgebers

4) Bildungskosten: a) Aufgliederung (Art/Bildungsanstalt/Datum/Betrag/Ersätze) b) Erläuterung berufl. Veranlassung c) Arbeitgeberbestätigung ao Ersätze (§ 26)

5) Sonstige Werbungskosten: a) Aufstellung der Summenberechnung, b) Nachweis beruflicher Veranlassung/berufl. Anteil-Abgrenzung zur Privatnutzung, c) belegmäßiger Nachweis entsprechend der Aufstellung geordnet.

Die Bw. brachte am 8. Mai 2008 eine Aufstellung Werbungskosten 2007 / Bw. ein:

### **Aufstellung Werbungskosten 2007 | Bw. | St.Nr. x | SVNr.: y**

Datum	Weiterbildungskosten	Betrag	Gesamt
<b>1</b>	15.03.2007 Studiengebühren/Psychologie	378,72	
<b>2</b>	09.10.2007 Studiengebühren/Psychologie	378,72	
	<b>Weiterbildungskosten</b>		<b>757,94</b>
Datum	Fachliteratur: Verlag, Buchtitel	Betrag	Gesamt
3	31.03.2007 Gregor Staub, Megamemory, Gedächtnistraining	120,00	
	16.05.2007 Facultas, Cut New Pre-In	40,50	
5	08.10.2007 OM, Yoga Systembuch	36,00	
6	09.10.2007 Facultas, PinelJ. Biopsychologie	61,70	
7	18.10.2007 Amacon, Goodall, Grund zur Hoffnung	14,82	
8	20.10.2007 Facultas, Schwarzer, Gesundheitsverhalten	33,90	
9	25.10.2007 Facultas, Trimmel, Herkner Sozialpsychologie	59,00	
10	15.11.2007 Facultas, Ankowitsch, Das Gute und Fiese	43,00	
11	15.11.2007 Facultas, Dreher Entwicklungspsychologie	5,50	
12	28.11.2007 Facultas, Statistik for you	10,37	
13	06.12.2007 Facultas, Kopierkarte	28,30	
14	07.12.2007 Facultas, Benesch Statistik, gerechnete Übungen	69,22	
15	17.12.2007 Facultas, Discovering Statistic	49,10	
	<b>Fachliteratur</b>		<b>571,41</b>
Datum	Arbeitsmittel: Büromaterial	Betrag	Gesamt
16	23.03.2007 Stöger, Schulbücher (Wörterbuch Englisch-Deutsch	17,00	
17	24.05.2007 Stöger, Büromaterial	64,54	
18	10.09.2007 Libro, Büromaterial	15,64	
19	09.10.2007 Stöger, Büromaterial	28,30	
20	09.10.2007 Stöger, Büromaterial	2,48	
	<b>Büromaterial</b>		<b>127,96</b>
Datum	Arbeitsmittel: Internetkosten anteilig	Betrag	Gesamt
21	30.03.2007 Errichtung Internet, Provider; 60%	109,79	
	von € 182,98		

22	Keine Rechnungen vorhanden	Providergeb. Jänn-Okt; 5 x 60% von € 41,16 (s.h. z.B. Beleg 23)	123,48	
23	02.11.2007	Providergeb Nov/Dez; Verbindungsentgelte Jul-Sept 60% von € 107,64	64,58	
24	02.01.2008	Verbindungsentgelte Sept-Nov., 60% von 152,72	91,63	
25	03.01.2008	Providergeb/Verbind November, 60% von € 113,94	68,36	
26	04.02.2008	Providergeb/Verbind Dezember, 60% von € 22,70	13,62	
		<b>Internetkosten</b>		<b>471,46</b>
		<b>Fahrtkosten Weiterbildung</b>	<b>Betrag</b>	<b>Gesamt</b>
27	3 x 41,70 (anteilige Jahreskarte)	125,10		
27	7 x 45,80 (anteilige Jahreskarte)	320,60		
	<b>Weiterbildungskosten</b>			<b>445,70</b>
		<b>Sonstige Werbungskosten: Betriebsratumlage</b>	<b>Betrag</b>	<b>Gesamt</b>
28	12 x 5,61	67,32		
	<b>Betriebsratumlage</b>			<b>67,32</b>

Dazu legte sie die Originalbelege vor.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid 2007 und anerkannte die Kosten für die Aus/Fortbildungskosten nicht.

Begründende wurde ausgeführt, dass es sich bei den beantragten Bildungskosten nicht um Fortbildungskosten im Zusammenhang mit dem derzeitigen Beruf der Bw. handeln würde.

Ausbildungskosten zur Erlangung eines anderen Berufes könnten Umschulungskosten bzw. bei selbständiger Tätigkeit vorweggenommene Betriebsausgaben darstellen. Eine sofortige Berücksichtigung von Umschulungskosten setze eine besondere Nachweisführung des Steuerpflichtigen voraus, dass die neue Tätigkeit tatsächlich ausgeübt werden würde und aus dieser Tätigkeit ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben (incl. Ausbildungskosten) erzielt werden würde, sowie dass die Einkunftszielung in bisherigen Beruf gefährdet sei. Werde jedoch in der Folge tatsächlich eine Überschuss erzielt, könne eine Bescheidänderung gemäß § 295 a BAO für die Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt worden seien, beantragt werden.

Die beantragten Kosten für die Uni (Gebühren, Fachliteratur, Büromaterial, Internet und Fahrtkosten) hätten daher steuerlich nicht anerkannt werden können.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht. Begründende wurde von der Bw. ua. ausgeführt, dass sie teilweise im Verwaltungsbereich in einem Spital bzw. in der angeschlossenen Bildungsstätte tätig sei und an der Universität Psychologie im vierten

Semester (erster Studienabschnitt) studiere, mit der Absicht nach Beendigung des Studiums, den erlernten Beruf auszuüben.

Somit sehe die Bw. die angeführten Kosten als Umschulungskosten und nicht als Fortbildungskosten, wie in dem Bescheid argumentiert würde.

Da das Studium der Psychologie vielfältige Möglichkeiten bieten würde, sei es zum momentanen Zeitpunkt nicht möglich zu sagen, in welchem Bereich die berufliche Tätigkeit erfolgen würde. Eine fachliche Spezialisierung erfolge des weiteren erst im zweiten Studienabschnitt.

In Frage kommende Bereiche – vor allem im Zusammenhang mit dem derzeitigen Arbeitgeber- seien Bildungspsychologie, Evaluation, Wirtschaftspsychologie mit Schwerpunkt Organisationsentwicklung oder Gesundheitspsychologie mit Schwerpunkt Gesundheitsförderung.

Das Finanzamt wies die Berufung ab. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

*„Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180, dürfen Aufwendungen für Ausbildungs- und Fortbildungsmaßnahmen, die 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 in Abzug gebracht werden. Diese Gesetzesbestimmung ist gemäß § 124 B Z 107 ESG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden.“*

*Hingegen dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. ESG 1988 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 der Steuerpflichtigen erfolgen.*

*Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind, obwohl sie nicht mit einer zur ausgeübten Tätigkeit verwandten Tätigkeit zusammenhängen, dennoch abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind. Der Gesetzestext des AbgÄG 2004 verlangt, dass die Umschulungsmaßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Es ist daher ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahmen mit nachfolgendes (Betriebs-) Einnahmen erforderlich.*

*Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmeerzielung hinausgehen (Vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar, BD. III B, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988).*

*Sie stehen derzeit am Beginn Ihrer Ausbildung. Im Zuge Ihrer Berufung geben Sie an, dass Sie sich erst im vierten Semester (erster Studienabschnitt) befinden, eine fachliche Spezialisierung erst im zweiten Studienabschnitt erfolgt und es daher auch noch nicht möglich ist auf eine potentielle zukünftige Tätigkeit näher einzugehen.*

*Inhaltlich schließt sich der Begriff der „umfassenden Umschulung“ 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. UFS-Aktuell, Heft Nr. 9/2006, S. 350). Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 16. Dezember 1999, 97/15/0148, ausgesprochen, dass Aufwendungen, die in Fällen getätigkt werden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbständigen Arbeit, weil von einem*

*künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss ist, keine (vorweggenommene) Werbungskosten sind.*

*Die Abgabenbehörde bezweifelt nicht die aktuelle Absicht mit dieser begonnenen Umschulung einen zukünftigen Wechsel des beruflichen Tätigkeitsfeldes vorzubereiten. Im gegenständlichen Veranlagungsjahr ist die Ungewissheit iSd obigen VwGH-Erkenntnisses noch so ausgeprägt, dass die beantragten Werbungskosten für die Umschulung nicht in Abzug gebracht werden konnten.*

*Hierbei wird auch auf die Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 9. Juli 2007 (GZ. RV/1417-W/07) verwiesen.*

*Sollte in der Folge tatsächlich eine neue Tätigkeit aufgenommen werden und aus diesem ein Gesamtüberschuss erzielt werden, würde dies ein rückwirkendes Ereignis darstellen, welche eine Bescheidänderung gemäß § 295 a BAO für alle Jahre, in denen Umschlungskosten gezahlt wurden, führen würde.“*

Die Bw. brachte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung vom 05.Mai 2008 ein.

Die Umstände, dass die Tätigkeit als Psychologin zukünftig ausgeübt werde, wäre ausreichend konkretisiert. Dies ergebe sich bereits aus der Zusage des Dienstgebers, dass die Bw. nach Beendigung des Studiums am X. an der Gesundheits- und Krankenpflegeschule und der Akademie für Fort- und Weiterbildung für Gesundheits- und Sozialberufe beschäftigt werde. Da somit bereits im gegenständlichen Veranlagungsjahr keine Ungewissheit bestünde, dass künftig der Beruf der Psychologin ausgeübt werde, wären die Kosten als Werbungskosten anzuerkennen.

Vorgelegt wurde eine Bestätigung des X.es, Akademie für Fort- und Weiterbildungen für Gesundheits- und Sozialberufe, in der bestätigt wurde, dass nach Beendigung des Studiums der Psychologie, an der Gesundheits- und Krankenpflegeschule und Akademie für Fort- und Weiterbildung für Gesundheits- und Sozialberufe bei Bedarf und Eignung die Bw. als Psychologin beschäftigt werden würde.

Der unabhängige Finanzsenat ersuchte die Berufungswerberin innerhalb einer Frist ihre derzeitige Tätigkeit im Verwaltungsbereich als auch ihre Tätigkeit in der dem Spital angeschlossenen Bildungsstätte näher zu beschreiben. Weiters möge sie bekannt geben, ob sie derzeit bereits im zweiten Studienabschnitt studiere und ob sie bereits die fachliche Spezialisierung gewählt habe. Sie möge weiters erklären, wie ihre derzeitige Tätigkeit bzw. die von ihrem Arbeitgeber angebotene Tätigkeit mit den Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang stünden.

Hinsichtlich der von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für Literatur, Büromaterials, Aufwendungen für das Internet und Jahreskarte wurden der Bw. das Abzugsverbot des § 20 EStG zur Kenntnis gebracht.

Der Vorhalt wurde nicht beantwortet.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

Im Streitjahr war die Bw. ganzjährig nichtselbstständig in einem Spital im Verwaltungsbereich bzw. in der angeschlossenen Bildungsstätte erwerbstätig. Dieses Dienstverhältnis ist auf unbestimmte Zeit aufrecht.

Die Bw. studierte im Jahr 2007 Psychologie im ersten Abschnitt.

Strittig ist die Anerkennung von € 2.374,47 als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als Umschulungsmaßnahmen im Jahr 2007.

Einkommensteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 16 Abs.1 EStG 1988 sind Werbungskosten die 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 idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180, 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. Diese Gesetzesbestimmung ist gemäß § 124 b Z 107 EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden.

Hingegen dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind, obwohl sie nicht mit einer zur ausgeübten Tätigkeit verwandten Tätigkeit zusammenhängen, dennoch abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind. Der Gesetzestext des AbgÄG 2004 verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Es ist daher ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar, BD. III B, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988).

Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" 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. UFS-Aktuell, Heft Nr. 9/2006, S. 350). Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 16. Dezember 1999, 97/15/0148, ausgesprochen, dass Aufwendungen, die in Fällen getätigten werden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbstständigen Arbeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss ist, keine (vorweggenommenen) Werbungskosten sind.

Die Bw. ist nach den Ausführungen in der Berufung vom 02.05.2008 im 4. Semester im ersten Abschnitt des Studiums Psychologie. Das Studium der Psychologie biete vielfältige Möglichkeiten, dass laut Berufung eine konkrete Tätigkeit noch nicht angegeben werden kann, eine Spezialisierung könne erst im zweiten Abschnitt erfolgen.

Da die Bw. Ihre weitere beruflichen Tätigkeit nicht konkret erläutert hat, kann der unabhängige Finanzsenat von der in § 16 Abs.1 Z 10 EStG geforderten „umfassenden Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausbildung eines anderen Berufes abzielen“ nicht ausgehen.

Der unabhängige Finanzsenat greift daher den Hinweis des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung auf, wonach gemäß § 295 a BAO ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruches hat. Die Aufnahme einer Tätigkeit als Psychologin mit daraus erfließenden Einnahmen würde diesen Tatbestand erfüllen.

Weiters vertritt der unabhängige Finanzsenat zu den geltend gemachten Aufwendungen folgende Rechtsansicht:

Das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Es soll vermieden werden, dass der StPfl auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen berufl. und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerl. abzugsfähig machen können. Eine Regelung, der zufolge Aufwendungen der Lebensführung nur bei jenen StPfl berücksichtigt werden könnten, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünftezielung gegeben ist, würde gegen den Gleichheitssatz verstößen (VwGH 28.10.98, 93/14/0195, verfassungskonforme Interpretation der §§ 4 Abs.4 und 16). Bei den

Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss danach ein strenger Maßstab angelegt werden. (VwGH 22.12.04, 2002/15/0011; s EStR 4709 und 4759 f sowie Margreiter ÖStZ 84, 3 und 9).

Aus Z 2 lit. a ergibt sich nach der Rspr ein auf Gründen der Steuergerechtigkeit beruhendes (VwGH 5.4.01, 98/15/0046) Aufteilungsverbot: Gemischte Aufwendungen dh. Aufwendungen mit einer privaten betriebl/berufl Veranlassung, sind nicht abzugsfähig.  
(Jakom/Baldauf EStG § 20 Tz 11 ff)

Hinsichtlich des Büromaterials (auf Grund der Rechnungen und Aufstellungen) kann eine eindeutige berufliche Verwendung nicht erkannt werden.

Hinsichtlich der Aufwendungen für die WL-Jahreskarte wird auf den Verkehrsabsetzbetrag verwiesen mit dem die Kosten die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bereits abgegolten sind.

Weiters ist eine Trennung beruflicher und privater Verwendung der Netzkarte nicht möglich.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. April 2009