



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 3

GZ. RV/0262-S/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Fritz Rachensperger, Wirtschaftstreuhänder, 5620 Schwarzach, Salzburger Straße 45, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind der Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist verwitwet und bezieht seit Jänner 2001 Witwenpension. Zudem ging sie in den Berufungsjahren einer geringfügigen Beschäftigung nach. Den nur mit den persönlichen Daten ausgefüllten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2001 und 2002, auf denen die Unterschrift der Antragstellerin fehlte, wurde eine Aufstellung über Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen (nur im Jahr 2001) und Werbungskosten für den Besuch einer Fachschule für Altdienste und Pflegehilfe (2001 S 28.103,16, 2002 € 6.478,99) beigelegt.

Das Finanzamt führte die Arbeitnehmerveranlagungen 2001 und 2002 ohne Berücksichtigung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Werbungskosten durch. Dagegen wurde Berufung erhoben. In den Berufungsvorentscheidungen wurden die geltend gemachten Sonderausgaben berücksichtigt, die im Jahr 2001 beantragten außergewöhnlichen Belastungen überstiegen den Selbstbehalt nicht. Den beantragten

Werbungskosten wurde die Absetzbarkeit mit der Begründung versagt, es handle sich um Ausbildungskosten und keine berufsspezifischen Fortbildungskosten.

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte einen Vorlageantrag ein. Die geltend gemachten Aufwendungen seien als vorweggenommene Werbungskosten zu behandeln. Die Bw. habe in den Jahren 2001 und 2002 die Fachschule für Altdienste und Pflegehilfe besucht und bereits während dieser Zeit entsprechende Praktika absolvieren müssen. Schon im Rahmen dieser Bildungsmaßnahme sei ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftig auszuübenden Tätigkeit gegeben gewesen, da die Bw. nunmehr als Pflegehelferin beim X beschäftigt sei. Unmittelbare Voraussetzung und Bedingung für das jetzige Beschäftigungsverhältnis sei der positive Abschluss dieser Bildungsmaßnahme und die Absolvierung der entsprechenden praktischen Aus- und Fortbildung gewesen. Ferner sei der Bw. bereits im Jahr 2001 von Seiten des jetzigen Arbeitgebers ein Dienstverhältnis konkret in Aussicht gestellt worden. Der Verwaltungsgerichtshof vertrete in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Werbungskosten bereits vor der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anfallen können, wenn Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen und klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Sofern wie im gegenständlichen Fall ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftig auszuübenden Tätigkeit bestehe, seien Bildungskosten für diese Tätigkeit auch vor Antritt des Dienstverhältnisses als vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen. Dabei sei es nicht schädlich, wenn der Steuerpflichtige während dieser Zeit vor dem Antritt des Dienstverhältnisses, für die die Fortbildung erfolge, andere Einkünfte beziehe. Außerdem dürfe völlig unstrittig sein, dass vorweggenommene Werbungskosten sich nicht unmittelbar auf die ausgeübte Tätigkeit beziehen und daher nicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG, sondern als Werbungskosten allgemeiner Art zu berücksichtigen seien. Ergänzend verweise er auch auf die Beispiele 1. und 2. in den Lohnsteuerrichtlinien zu RZ 366, zu denen er in Anbetracht des Grundsatzes des wahren wirtschaftlichen Gehaltes und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine gravierenden Unterschiede zum gegenständlichen Sachverhalt sehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Ergänzend bestimmt § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, dass Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten sind.

Durch das Steuerreformgesetz 2000 wurde grundsätzlich eine Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten normiert, sofern ein Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten

(verwandten) Tätigkeit besteht. Ausbildungskosten sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen zur Erlangung eines Berufes. Im Gegensatz dazu dienen Fortbildungskosten der Verbesserung der bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten, um die Aufgaben des ausgeübten Berufes besser erfüllen zu können. Fortbildungskosten sind bereits nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig. Besteht ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer **zukünftig auszuübenden Tätigkeit**, können **Fortbildungskosten** für diese Tätigkeit auch vor Antritt des Dienstverhältnisses als **vorweggenommene Werbungskosten** berücksichtigt werden. Dagegen gehören Ausbildungskosten, die nicht mit einer zur Tätigkeit des Steuerpflichtigen artverwandten Tätigkeit im Zusammenhang stehen, zu den Kosten der Lebensführung und sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. dazu Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 5.2 zu § 16 EStG 1988 allgemein, Rz 2 zu § Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sowie Rz 5 zu § 20 EStG 1988).

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Absetzbarkeit der Kosten des Besuches der Fachschule für Altdienste und Pflegehilfe.

Die Bw. absolvierte ab September 2001 die Fachschule für Altdienste und Pflegehilfe. Seit Juli 2003 ist sie als Pflegehelferin im X beschäftigt. In den Berufungsjahren bezog die Bw. Witwenpension und ging einer geringfügigen Beschäftigung (Firma Y) nach. In den Vorjahren war die Bw. nicht berufstätig. Es bedarf daher keiner weiteren Ausführungen, dass die ergriffene Bildungsmaßnahme der Erlernung des Berufes der Pflegehelferin diene, sodass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen zweifelsohne um **Ausbildungskosten** für den ab Juli 2003 ausgeübten Beruf einer Pflegehelferin handelt. Nachdem die Bw. in der Ausbildungszeit aber keine dem Beruf einer Pflegehelferin artverwandte Tätigkeit ausübte – auch die von der Bw. erbrachten Praktika waren nach dem Ausbildungsplan der Fachschule für Altdienste und Pflegehilfe verpflichtend im Rahmen der Ausbildung zu absolvieren und können nicht einer Berufsausübung gleichgesetzt werden – fehlt es an dem nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für die Absetzbarkeit von Ausbildungskosten maßgeblichen Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit und liegen hinsichtlich der geltend gemachten Ausbildungskosten keine Werbungskosten vor.

Verbleibt zu erwägen, ob hinsichtlich der strittigen Aufwendungen vorweggenommene Werbungskosten vorliegen könnten. Den diesbezüglichen Ausführungen der Bw., wonach auf Grund des konkreter Veranlassungszusammenhanges der Bildungsmaßnahme mit der zukünftig auszuübenden Tätigkeit die Bildungskosten als vorweggenommene Werbungskosten (Werbungskosten allgemeiner Art) zu berücksichtigen seien, ist zu entgegen, dass diese Möglichkeit für Fortbildungskosten, die schon auf Grund des allgemeinen Werbungskostenbegriffes des § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig sind, in Frage kommt. Hingegen sind Ausbildungskosten nicht schon nach dem allgemeinen

Werbungskostenbegriff, sondern nur unter der Voraussetzung der Z 10 des § 16 EStG 1988 idF StRefG 2000, nämlich einem Veranlassungszusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit einer **gleichzeitig** ausgeübten (artverwandten) Tätigkeit, als Werbungskosten absetzbar. Dementsprechend beziehen sich auch die im Vorlängenantrag zitierten Beispiele 1 und 2 der Rz 366 der Lohnsteuerrichtlinien auf Fortbildungskosten, die in einem konkreten Veranlassungszusammenhang mit einer künftig auszuübenden Tätigkeit stehen (vgl. Absatz 2 der Rz 366) und nicht wie im vorliegenden Fall auf Ausbildungskosten. Auch mit den angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes, in denen grundsätzlich die Möglichkeit vorweggenommener Werbungskosten bejaht wird, lässt sich nichts für den Standpunkt der Bw. gewinnen, denn der Gerichtshof hatte dies nicht im Zusammenhang mit Ausbildungskosten zu beurteilen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist – wie oben bereits erwähnt - ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (artverwandten) Tätigkeit. Vorweggenommene Werbungskosten beziehen sich aber nicht unmittelbar auf die ausgeübte Tätigkeit und können daher nicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Berücksichtigung finden.

Auf Grund der obigen Überlegungen kommt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zum Ergebnis, dass die von der Bw. in den Berufungsjahren geltend gemachten Ausbildungskosten zu den steuerlich unbeachtlichen Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 zählen und war die Berufung daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Im Hinblick auf die vom Finanzamt im Zuge der Berufungsvorentscheidung berücksichtigten Sonderausgaben war der Berufung aber insgesamt teilweise stattzugeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 unverändert und mögen dieser entnommen werden.

Salzburg, am 7. Juli 2005