



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Michael F.M. Effenberg, Steuerberater, 4020 Linz, Europaplatz 4, vom 16. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 21. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 nach der am 28. September 2011 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin bezieht nichtselbständige Einkünfte als Journalistin sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Zuge ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 beantragte sie in Zusammenhang mit ihren nichtselbständigen Einkünften aus der Arbeit als Journalistin die Anerkennung folgender konkreter Aufwendungen als Werbungskosten: Aufwendungen für einen Französischkurs in Frankreich, Aufwendungen für einen Spanischkurs in Madrid, die Kosten des Lehrganges „Master of Business Administration (MBA) Gesundheits- und Sozialmanagement“ an der body & health academy. Insgesamt beliefen sich die beantragten Aufwendungen auf 9.598,90 €. Mit der Vorlage der vom Finanzamt angeforderten Belege über die Aufwendungen übermittelte die Berufungswerberin ein Schreiben, in dem sie erklärte, dass sie seit Oktober 2009 für ein Jahr auf Sabbatical sei und in dieser Zeit in einer Sprachschule in Nizza und in einer Sprachschule in Madrid gewesen sei. Das MBA-Studium sei

eines für Gesundheits- und Sozialmanagement, das nicht unmittelbar dem derzeitigen Beruf diene.

Das Finanzamt anerkannte im Einkommensteuerbescheid die Aufwendungen mit der Begründung nicht, dass kein unmittelbarer Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einnahmen bestehe. Berücksichtigt wurde hingegen das für Journalisten vorgesehene Werbungskostenpauschale in Höhe von 3.861,20 €.

In der gegen den Bescheid eingebrachten Berufung wurde sinngemäß ausgeführt: In der Begründung werde ausgeführt, dass Bildungsmaßnahmen nur anzuerkennen seien, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Einnahmen bestehe. In § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 werde nur definiert, dass Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten seien. Es sei daraus nicht ableitbar, dass ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen müsse. Für einen Journalisten des Wirtschaftsressorts einer Tageszeitung seien jedenfalls Fremdsprachenkenntnisse notwendig. Da die Berufungswerberin Grundkenntnisse in Französisch und Spanisch hatte, seien die Aufenthalte in den beiden Sprachschulen Vertiefungen gewesen, um entsprechende Reportagen und Interviews auszuführen. Die Absolvierung der MBA-Ausbildung sei ebenfalls als Fortbildungsmaßnahme für die Tätigkeit als Journalistin anzuerkennen. Der Sozialbereich erlange immer mehr Einfluss im Leben, die Probleme einer notwendigen Reform des Sozialsystems seien bekannt, sodass sich auch die Medien immer öfter mit diesem Thema auseinandersetzen müssten. Es seien auch immer öfter Reportagen zu diesem Themenkreis zu verfassen, in die das in den MBA-Kursen erworbene Wissen dann einfließen werde. Durch die Ausbildungen würden sich für die Berufungswerberin neue erweiterte Berufsmöglichkeiten ergeben. Dies sei von Bedeutung, da sich die Printmedien derzeit in einer Umbruchphase befinden. Die elektronischen Medien würden immer mehr an Einfluss gewinnen, sodass der klassische Beruf einer Zeitungsredakteurin derzeit als aussterbender Beruf angesehen werde. Es müsse auch berücksichtigt werden, dass der Wunsch des Gesetzgebers bei Schaffung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gewesen sei, die Flexibilität der Arbeitnehmer durch Anpassung von deren Bildungsniveaus an die Bedürfnisse der Wirtschaft zu erhöhen.

In der am 28. September 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung legte die Berufungswerberin in Ergänzung zu diesen Ausführungen eine Sammlung von Zeitungsartikeln in Zusammenhang mit der Pharmabranche vor, die sie für ihren Dienstgeber verfasst hatte, weiters den Lehrplan des MBA-Lehrganges sowie die Abschlusszeugnisse der beiden Sprachkurse und des MBA-Lehrganges.

Bezüglich des MBA-Lehrganges wurde ergänzend ausgeführt, dass dieser nicht nur als berufliche Weiterbildungsmaßnahme, sondern auch als Umschulungsmaßnahme gesehen werden könne, da sich die Berufungswerberin für den Fall, dass sie im Zuge von Einsparungsmaßnahmen ihres Dienstgebers ihren Arbeitsplatz verlieren würde, damit ein zweites Standbein geschaffen hätte und allenfalls mit dieser Ausbildung Chance auf einen Arbeitsplatz in der Pharmabranche haben könnte. Sie hätte durch den Studiengang nicht nur für sie nützliche Fächer erlernt, sondern auch Menschen und Meinungsbildner kennen gelernt, die in diesem Sinn später unter Umständen hilfreich sein könnten. Bezüglich des Nutzens für die derzeitige berufliche Tätigkeit wurde überdies darauf hingewiesen, dass ein (weiterer) akademischer Abschluss auch ihre Stellung beim Arbeitgeber festigen könne und damit die Gefahr, von einem Mitarbeiterabbau betroffen zu sein, geringer wäre. Schließlich wurde auch noch eingewendet, dass der MBA-Lehrgang eigentlich eine Erweiterung des (früher abgelegten) BWL-Studiums sei. Auch ein Doktoratstudium nach einem normalen Magisterstudium würde üblicherweise problemlos als Berufsbildung anerkannt.

Zum Umfang der Sprachkurse wurde dargelegt, dass diese an fünf Tagen pro Woche meist von 9:00 Uhr bis 12:30 oder 13:00 Uhr und nach einer Mittagspause von 14:00 bis 15:30 Uhr stattfanden. An den Nachmittagen wurde auch Wirtschaftssprache unterrichtet. Der Teilnehmerkreis kam aus den verschiedensten Berufszweigen. Im Übrigen wurde auch hier der Nutzen für die derzeitige berufliche Tätigkeit näher erläutert und auch darauf hingewiesen, dass die Sprachausbildung überdies im Fall einer Umschulung im Rahmen der MBA-Ausbildung von Bedeutung sei.

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

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungsweg für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden. Von dieser Möglichkeit hat der Bundesminister Gebrauch gemacht und in der Verordnung BGBl. II 2001/383 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen unter anderem in § 1 Z 4 festgelegt, dass Journalisten 7,5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3.942 € jährlich als Werbungskosten geltend machen können. Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können nach § 5 dieser Verordnung keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden. Es bleibt dem Steuerpflichtigen jedoch stets unbenommen, seine gesamten tatsächlichen Kosten geltend zu machen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Höhe dieser tatsächlichen Kosten, die Aus- bzw. Fortbildungsmaßnahmen betreffen und von der Berufungswerberin im Ausmaß von insgesamt 9.598,90 € als Werbungskosten geltend gemacht wurden. In diesem Zusammenhang sind folgende gesetzlichen Regelungen von Bedeutung:

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 kommen als Werbungskosten 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, in Betracht.

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

Berufliche Fortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen zur Erreichung dieses Ziels dabei ausreichend (z.B. VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198 und die dort zitierte Vorjudikatur). Gefordert ist somit ein Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit. Im Unterschied dazu wird durch eine Berufsausbildung erst eine Grundlage für eine weitere Berufstätigkeit geschaffen. Für eine Qualifikation als Werbungskosten ist auch hier ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder zumindest einer verwandten beruflichen Tätigkeit erforderlich.

In diesem Sinn ist nun zu den von der Berufungswerberin als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen im Einzelnen festzustellen:

MBA Gesundheits- und Sozialmanagement:

Beim gegenständlichen Lehrgang universitären Charakters, der zwischenzeitig abgeschlossen wurde, handelt es sich zweifellos um eine Berufsausbildung, da mit dessen erfolgreicher Absolvierung die Befähigung zur Ausübung verschiedenster beruflicher Tätigkeiten in Einrichtungen des Gesundheits- und Sozialwesens erlangt wird. Nach den vorliegenden Unterlagen ist es Ziel der Ausbildung, „Fach- und Führungskräfte zu qualifizieren, die Veränderungen in leistungsfähigen Einrichtungen des Gesundheits- und Sozialwesens herbeiführen und die Bereiche Gesundheitsförderung sowie Gesundheits- und Sozialpädagogik als wesentliche Elemente in

privatwirtschaftliche und öffentliche Institutionen integrieren". Hauptarbeitgeber sollen Krankenhäuser, Pflegeheime, Non-Profit-Organisationen und andere sozial tätige Vereine sein.

Neben den Lehrinhalten Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre, Management und Marketing, welche aufgrund eines abgeschlossenen BWL-Studiums bereits zum Basiswissen der Berufungswerberin gehörten, umfasst der Bildungsplan die Bereiche Recht und Politik, Gesundheitswissenschaften, Sozialwissenschaften und Psychologie, Kommunikation, Lehren und Lernen (Pädagogik). Richtig ist somit, dass die durch die Ausbildung erlangten Kenntnisse auf dem ursprünglich von der Berufungswerberin absolvierten BWL-Studium aufbauen, für eine steuerliche Anerkennung ist jedoch ausschlaggebend, ob ein Zusammenhang mit der konkret ausgeübten Tätigkeit als Journalistin gegeben ist. Als Journalistin einer Tageszeitung besteht die Tätigkeit der Berufungswerberin praktisch in der Berichterstattung oder Kommentierung von aktuellem Geschehen, wobei die Grundlageninformationen aus Interviews, Pressekonzferenzen, Analysengesprächen, diversen schriftlichen Unterlagen etc. bezogen werden können.

Vergleicht man damit die möglichen Berufsbilder eines Absolventen des MBA-Lehrganges für Gesundheits- und Sozialmanagement, sind diese so verschieden von einer journalistischen Tätigkeit, dass jedenfalls von einer verwandten Tätigkeit nicht die Rede sein kann.

Ein Zusammenhang einer Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten (oder einer damit verwandten) Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 16, Tz 203/4/1).

Die Berufungswerberin sieht den Zusammenhang mit der von ihr ausgeübten beruflichen Tätigkeit dadurch gegeben, dass sie als Journalistin das Wirtschaftsressort der Tageszeitung über hat und sich in diesem Bereich insbesondere mit der Pharmabranche ausführlich auseinander zu setzen hat. Dass die neu erworbenen Kenntnisse im Bereich des Gesundheitswesens die für eine Berichterstattung notwendigen Recherchen erleichtern und allenfalls in Einzelfällen auch in die Berichterstattung einfließen können, wird nicht angezweifelt. Dies reicht jedoch nicht aus, um den Veranlassungszusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit in der geforderten Intensität herzustellen, da die mit dieser Ausbildung erworbenen Kenntnisse weit über die Erfordernisse eines Journalismus hinausgehen und sicherlich nicht in ihrem wesentlichen Umfang in dieser Tätigkeit Verwertung finden.

Wenn die Berufungswerberin des Weiteren ausführt, dass sie in der Ausbildung auch eine Umschulungsmaßnahme im Sinn des Gesetzes sieht, da sie für den Fall, dass sie infolge von Personalabbaumaßnahmen ihre Arbeit verliere, die Chance auf einen Arbeitsplatz im Bereich

der Pharmabranche hat, ist hiezu festzustellen: Der Verwaltungsgerichtshof weist in seinem Erkenntnis vom 31.3.2011, 2009/15/0198, ausdrücklich darauf hin, dass das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes „abzielt“. Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, 622, und Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2).

Aus den Ausführungen der Berufungswerberin geht hervor, dass sie grundsätzlich keinen Berufswechsel anstrebt und in der absolvierten Berufsausbildung lediglich eine Absicherung in Form eines „zweiten Standbeines“ sieht. Umschulungsmaßnahmen im Sinn der Gesetzesstelle setzen voraus, dass zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus dem erlernten anderen Beruf erwiesen ist (siehe auch Doralt, EStG Kommentar, § 16 Tz 203/4/2). Damit liegen im Fall einer Berufsausbildung als bloße Sicherheitsmaßnahme für den Fall eines – keineswegs konkret drohenden - Verlustes der Arbeitsstelle nicht die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung aus dem Titel einer Umschulungsmaßnahme vor.

Damit sind die Aufwendungen in Zusammenhang mit der MBA-Ausbildung den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung im Sinn der oben zitierten gesetzlichen Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 zuzurechnen.

Sprachkurse:

Aufwendungen zum Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen können dann Werbungskosten darstellen, wenn auf Grund eines konkreten Nutzens für den jeweils ausgeübten oder einen verwandten Beruf von einer beruflichen Veranlassung auszugehen ist.

Während nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Rechtslage vor Einführung der Z 10 des § 16 EStG 1988 mit BGBl. I Nr. 106/1999 keine abzugsfähigen Werbungskosten vorlagen, wenn ein Sprachkurs inhaltlich nur eine allgemeine Sprachausbildung bot, hat sich der Kreis der abzugsfähigen Aufwendungen mit dieser Gesetzesänderung grundlegend erweitert. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1766 BlgNR XX. GP) wird hiezu unter anderem ausgeführt: „Im Vergleich zur bisherigen Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen ergeben sich daher folgende Erweiterungen: ..... Abzugsfähig sind nicht nur Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf stehen. Dazu zählt auch der Besuch von berufsbildenden (höheren) Schulen und Fachhochschule sowie von Sprachkursen (z.B. Italienisch-

kurs eines Export-Disponenten mit Aufgabenbereich Export nach Italien). ....". Im Erkenntnis vom 19.10.2006, 2005/14/0117, hat der Verwaltungsgerichtshof noch zur alten Rechtslage ausgesprochen: Nach der allgemeinen Lebenserfahrung trifft es vielfach zu, dass Sprachkurse, die ausschließlich auf die Vermittlung berufsspezifischer Sprachkenntnisse abstellen, - vom Einzel- und Kleingruppenunterricht abgesehen – bloß selten angeboten werden. Solcherart wird bei einem Intensivsprachkurs, der zu einem Viertel berufsspezifische Sprachkenntnisse vermittelt, bereits von berufsspezifischer Sprachausbildung und damit von einer Fortbildungsmaßnahme auszugehen sein.

Nach den Ausführungen der Berufungswerberin über die Notwendigkeit bzw. den Nutzen entsprechender Spanisch- sowie Französischkenntnisse für ihre Tätigkeit als Journalistin ist der geforderte Veranlassungszusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit glaubwürdig, zumal ihrer Schilderung nach an den Nachmittagen auch Wirtschaftssprache unterrichtet wurde. Die in diesem Zusammenhang von der Berufungswerberin zu entrichtenden Kurskosten betrugen jedoch insgesamt nur 910 €, sodass dieser Aufwand im bereits im Erstbescheid berücksichtigten Werbungskostenpauschale für Journalisten in Höhe von 3.861,20 € Deckung findet und eine Berücksichtigung daher keine steuerliche Auswirkung nach sich ziehen kann.

Auf Grund der Absolvierung der Sprachkurse im Ausland hat die Berufungswerberin überdies die steuerliche Berücksichtigung der Flug- und Nächtigungskosten beantragt. Da in diesem Zusammenhang Aufwendungen in Höhe von 1.069 € geltend gemacht wurden und eine Berücksichtigung auch dieses Betrages ebenfalls keine steuerliche Auswirkung nach sich ziehen würde, da auch dann noch der Werbungskostenpauschalbetrag höher wäre, erübrigt sich eine weitere Auseinandersetzung mit der Frage, inwieweit die Auslandsreisen in Zusammenhang mit der Sprachfortbildung zu Werbungskosten führen können.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 7. Oktober 2011