



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.A. , Angestellte, geb. xy, M,P16, vom 19. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. Selma Yldirim, vom 10. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Gleichzeitig wird der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe kann dem zuliegenden Berechnungsblatt entnommen werden; dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

S.A. (in der Folge Bw.) stand im Streitjahr 2009 vom 1. Jänner bis 15. Juni in Dienstverhältnissen zu einer großen österreichischen Baufirma (mit steuerpflichtigen Einkünften von € 12.812,14) und vom 19. Juni bis 31. Dezember zu einer Gardinenfabrik nahe ihrem Heimatort (mit steuerpflichtigen Einkünften von € 5.441,65). Bei der Bw. scheint im AIS vom 4. Mai bis 30. September weiters ein Dienstverhältnis (als Raft- und Schluchtenführerin) mit steuerpflichtigen Einkünften von € 400,00 (Bruttoeinkünfte von € 466,00) zu einer Firma

auf, die im Ötztal Freizeitangebote wie Rafting, Canyoning, Mountainbiken und Klettern im Programm hat (im Folgenden Fa. Fun).

Mit elektronisch beim Finanzamt am 30. September 2010 eingebrachter Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 beantragte die Bw. die Berücksichtigung von Werbungskosten für Arbeitsmittel in der Höhe von € 1.505,74 sowie für Aus- und Fortbildung in der Höhe von € 1.465,00, dies im Zusammenhang mit der Erlangung des Canyoning Führerscheines.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 10. Jänner 2011 wurden zwar die Einkünfte der Bw. aus ihrer Tätigkeit als Raft- und Schluchtenführerin zum Ansatz gebracht, die angeführten Ausgaben fanden jedoch keine steuerliche Berücksichtigung mit der Begründung, dass ein direkter Zusammenhang mit den Einkünften der Bw. in ihrem derzeitigen Dienstverhältnis nicht besteht.

Mit Eingabe vom 18. Jänner 2011, beim Finanzamt eingelangt am 19. Jänner 2011, erhob die Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009, Darin führte sie aus, dass sie für ein neues Berufsfeld ausgebildet wurde und anschließend in dieser Sparte in einem Dienstverhältnis angestellt wurde. Diese Ausbildung hat ihr ermöglicht, als Canyoning-Führerin tätig zu werden, Einkünfte zu erzielen und dies auch in den kommenden Sommermonaten machen zu können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass der Tätigkeit der Bw. keine hauptberufliche Tätigkeit zu Grunde liegt bzw. liegen wird und Aufwendungen zur Erzielung von Zusatzeinkommen als Umschulungskosten steuerlich nicht berücksichtigungsfähig sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind als Werbungskosten abzugsfähig auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die von der Bw. geltend gemachten Kosten für den Erwerb des Canyoning Führerscheines stehen im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Raft- und Schluchtenführerin und erfüllen damit auch die Voraussetzungen, die für die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten erforderlich sind.

In Anbetracht dessen, dass diese Kosten im Jahr 2009 die steuerpflichtigen Einkünfte um € 2.571,00 übersteigen, stellt sich die Frage, ob dieser Verlust mit den anderen nichtselbständigen Einkünften der Bw. im Jahre 2009 ausgleichsfähig ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit der Geltendmachung eines Verlustes aus einer nichtselbständigen Tätigkeit in zwei Erkenntnissen auseinandergesetzt.

Im Erkenntnis vom 27.06.1978, 2748/76, findet sich u.a. folgende grundlegende Aussage: "... *Nun darf aber nicht übersehen werden, dass ein "Verlust" aus nichtselbständiger Arbeit zwar theoretisch denkbar ist, aber nur in ganz seltenen Ausnahmefällen vorkommen kann.*" Im Erkenntnis vom 23. Oktober 1990, 89/14/0302, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einzelfall negativ sein können. Es handelte sich in diesem Erkenntnis um einen Ausnahmefall dergestalt, dass der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, die sich aus Pensionsbezügen (Pensionsversicherung der Angestellten) in Höhe von 161.889,00 S und negativen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von -25.813,00 S zusammengesetzt haben. Die negativen Einkünfte bestanden ausschließlich aus Werbungskosten und resultierten aus einem Prozess vor dem Arbeitsgericht, mit dem der Beschwerdeführer seine Weiterbeschäftigung als Dienstnehmer einer GmbH durchsetzen wollte. Unbestritten waren dabei die Höhe dieses Verlustes und dessen grundsätzliche steuerliche Anerkennung. Demnach wäre in einem solchen Fall auch ein so genannter "horizontaler" Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG vorzunehmen. Steht eine nichtselbständige Tätigkeit, bei der die Werbungskosten die nur geringfügigen Einnahmen übersteigen, in einer solchen Weise in Zusammenhang mit einer anderen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, dass deren Ausübung für die andere Tätigkeit förderlich ist, dann kann dies als Ausnahmefall im Sinn der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes angesehen werden, wenn die Einnahmen aus der anderen beruflichen Tätigkeit höher sind, und ein "horizontaler" Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 vorgenommen werden.

Hofstätter, Reichel vertreten zum Thema "negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" die Ansicht, dass der Gesetzgeber bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der (in der typischen Betrachtungsweise insbesondere des Lohnsteuerrechts gegründeten) Annahme ausgeht, dass ein "Verlust" (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) nicht denkbar ist - kein Arbeitnehmer wird in ein Dienstverhältnis treten, das mit höheren Werbungskosten als Einnahmen verbunden ist - und dass deswegen eine Kürzung der Einnahmen unter "Null" zu unterbleiben hat (vgl. Die Einkommensteuer Band III, Kommentar zum EStG 1972, Stand März 1988, Tz 2.1 Punkt 3 zu § 62 EStG 1972).

Der gegenständliche Berufungsfall stellt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keinen solchen Ausnahmefall (wie die Rückzahlung von Arbeitslohn, Prozesskosten vor dem Arbeitsgericht) im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dar, bei dem negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Betracht kommen, zumal ein Zusammenhang der in Rede stehenden Tätigkeit als Raft- und Schluchtenführerin mit ihren sonstigen im Jahr 2009 ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeiten nicht erkennbar ist.

Dass nicht von einem Ausnahmefall auszugehen ist, beweist auch der Umstand, dass die Bw. die angeführte Tätigkeit im Streitjahr 2009 lediglich in einem Zeitraum ausübte, in dem sie keiner anderen nichtselbständigen Tätigkeit nachging, sondern Arbeitslosengeld bezog. Dies war auch im Jahr 2010 in der geschilderten Art und Weise der Fall (steuerpflichtige Einkünfte vom 1. Juni bis 30. September von € 550,00), im Jahr 2011 ging die Bw. dieser Tätigkeit wegen eines durchgehenden anderweitigen Dienstverhältnisses ab 10. Jänner nicht mehr nach. Die Ausübung der Verlust bringenden Tätigkeit bzw. die Tragung von Aufwendungen ohne entsprechende Ersätze durch ihren Arbeitgeber lassen nicht auf eine ernsthafte Einnahmequelle, sondern vielmehr auf einen ausschließlich privaten Hintergrund schließen.

Eine Anerkennung von Aufwendungen, die die bei der Fa. Fun erzielten (steuerpflichtigen) Einnahmen übersteigen, kommt nicht in Betracht. Der Ansatz der steuerpflichtigen Einnahmen von € 400,00 hat demzufolge im Jahr 2009 zu unterbleiben.

Der vom Finanzamt eingenommene Standpunkt, dass Umschulungsmaßnahmen für einen Zweitberuf oder aber eine Nebentätigkeit nicht abzugsfähig sind (vgl. UFS vom 24. Jänner 2011, RV/0011-G/08), kann deshalb nicht durchschlagen, weil der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsansicht im Erkenntnis vom 25. Oktober 2011, 2011/15/0047, verworfen hat.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Oktober 2012

Beilage: Berechnungsblatt