



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Ingrid Mainhart, Mag. Herwig Draxler und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufung des E.M., Angestellter, V,BStr.10, vom 11. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Mag. Marieta Schönsleben, vom 25. August 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 nach der am 20. Juni 2011 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2005 und 2006 beantragte E.M. (in der Folge Bw.) neben Sonderausgaben (in der Höhe von € 4.919,57/2005 und € 2.739,41/2006) die Zuerkennung von Pendlerpauschalen von € 243,00/2005 und € 270,00/2006, von Arbeitsmitteln von € 149,80/2005, von Aus- und Fortbildungskosten in Höhe von € 1.928,27/2005 und € 3.683,47/2006 sowie von Fachliteratur in Höhe von € 45,65/2006 und € 134,80/2006 als Werbungskosten.

Mit Einkommensteuerbescheiden für die angeführten Jahre jeweils vom 25. August 2008 brachte das Finanzamt Sonderausgaben von jeweils € 559,25, die vom Bw. beantragten

Pendlerpauschalen/2005 und 2006 und Aufwendungen für Arbeitsmittel/2005 in Ansatz, den Aufwendungen für Fachliteratur und den Aus- und Fortbildungskosten versagte das Finanzamt hingegen die steuerliche Anerkennung mit der Begründung, dass das Studium der Kulturwissenschaften im keinem Zusammenhang mit der Bürotätigkeit beim Arbeitgeber des Bw. stünde.

Mit Eingabe vom 1. September 2008, beim Finanzamt eingelangt am 11. September 2008, erhob der Bw. Berufung gegen die angeführten Bescheide mit der Begründung, dass das von ihm betriebene Studium eine Umschulungsmaßnahme darstelle, da er nach Abschluss dieses Studiums beabsichtige, seine Lebensunterkünfte in diesem Umfeld zu erzielen. In den übermittelten Steuerbescheiden sei auch nicht erkennbar, welche "Abschreibungsposten" berücksichtigt worden seien und ersuche er um Aufklärung. Dieser Eingabe legte der Bw. diverse Kopien von Zahlungsbestätigungen für seine beantragten Sonderausgaben und Werbungskosten bei.

Mit Berufungsvorentscheidungen jeweils vom 4. Dezember 2008 wurde der Berufung des Bw. insofern Folge gegeben, als dem Bw. die Sonderausgaben in der ursprünglich beantragten Höhe und Arbeitsmittel in der Höhe von € 821,23 (gegenüber € 149,80 im Erstbescheid) zuerkannt wurden. Nicht zum Ansatz gebracht wurden vom Finanzamt hingegen die vom Bw. beantragten Aufwendungen für seine Aus- und Fortbildung und die dazugehörige Fachliteratur mit der Begründung, dass Voraussetzung für die Anerkennung von Umschulungsmaßnahmen die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes sei. Es sei dabei ein objektiver Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle erforderlich. Die Ausübung einer künftigen Arbeit sei ungewiss und könnten Aufwendungen hierfür daher nicht zum Abzug zugelassen werden. Bei künftigen Einkünften sei jedoch eine Bescheidabänderung nach § 295a BAO möglich. Aberkannt wurden dem Bw. in dieser Entscheidung auch die Pendlerpauschalen mit der Begründung, dass die Wegzeiten für die einfache Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. und dessen Arbeitsort nicht über 1,5 Stunden zu liegen kommen.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 2008, beim Finanzamt eingelangt am 5. Jänner 2009, stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte darin an, dass die Wegzeit von der einstigen Arbeitsstätte bis zu seinem Wohnort mit öffentlichen Verkehrsmitteln unter Ansatz einer Fußstrecke von 6 Minuten 1 Stunde und 31 Minuten betrage. Mit dem Auto sei diese Strecke in 12 Minuten zu bewältigen. Alleine aus diesem Grunde liege eine Unzumutbarkeit für die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel vor. Dies habe auch ein Gericht festgestellt. Bezüglich der Umschulungsmaßnahmen habe der Bw. im Schreiben vom 25. September 2008 ausführlich Stellung genommen und darauf

hingewiesen, dass seine zukünftige berufliche Tätigkeit im Zusammenhang mit dem erworbenen Humankapital aus seinem Studium gegeben sein werde.

Die Berufung wurde am 21. Jänner 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im weiteren Berufungsverfahren erging am 15. März 2011 an den Bw. ein Vorhalt folgenden Inhaltes:

### "1. Studienkosten

- a. Wann haben Sie das Studium der Angewandten Kulturwissenschaften aufgenommen?
- b. Geben Sie die näheren Umstände dieses Studium bekannt (Studienort, Studienverlauf, Studienabschluss/Bakkalaureus, weitere Schritte). Legen Sie die Inskriptionsbescheinigungen und bisherigen Zeugnisse dieses Studium bis dato vor.
- c. Nach den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Daten waren Sie bis Ende April 2008 bei der Fa. W.T.(R) , Villach nichtselbständig beschäftigt.

Welche konkrete Tätigkeit übten Sie bei diesem Dienstgeber aus?

Aus welchen Gründen wurde das Dienstverhältnis ebendort beendet?

Legen Sie Nachweise für Ihre Angaben vor.

- d. Geben Sie bekannt in welchen Zeiträumen seit 2008 Sie Arbeitsloseneinkünfte bezogen haben und belegen Sie diese.
- e. Lässt sich Ihr Studium und der Bezug von Arbeitslosengeld (bei jederzeitiger Arbeitsvermittlung) aus Ihrer Sicht "unter einen Hut bringen"?
- f. Gehen Sie derzeit einer Beschäftigung nach? Wenn ja, bitte um Angabe des Zeitpunktes der Aufnahme der Beschäftigung und des Dienstgebers.
- g. Sollten Sie derzeit einer Beschäftigung nicht nachgehen, schildern Sie bitte Ihre weiteren Planungen bzw. Schritte hinsichtlich Berufstätigkeit.

### 2. Pendlerpauschale

In Ihrem Vorlageantrag führen Sie aus, dass Sie in den Jahren 2005 und 2006 zwischen Ihrem Wohnort und Ihrem Dienstort eine Wegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln von 1 Stunde und 31 Minuten zurückzulegen hatten. Legen Sie hierzu entsprechende Beweismittel (z.B. Fahrpläne des Stadtbusses Villach für die Zeiträume 2005 und 2006 oder Sonstiges) vor. Geben Sie auch Ihre Ihnen in den Jahren 2005 und 2006 vorgeschriebenen Dienstzeiten bei der Fa. W.T.(R) bekannt und belegen Sie diese."

Dieser Vorhalt wurde vom Bw. am 13. April (per E-Mail) bzw. am 3. Mai 2011 wie folgt beantwortet:

"1. a) Das Studium wurde im Wintersemester 2005 begonnen.

1. b) Ich studierte in Klagenfurt Angewandte Kulturwissenschaft (Curriculum ab 1. Oktober 2004). Neben Sprachen (Italienisch, Kroatisch und Englisch) legte ich den Schwerpunkt des Studiums in Richtung Projektmanagement und Betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte. Den Abschluss machte ich mit dem Bakk. Phil. im August 2009 und erhielt das Build Zertifikat.

In meinem Bakkalaureatsstudium setzte ich den Schwerpunkt auf Projektmanagement. Die Abschlussarbeit hat den Titel "Kultursponsering versus Kulturförderung – Möglichkeiten und Grenzen bei der Kulturfinanzierung". Begleitend zur Bakk.Arbeit wurde das Bakk-Seminar "200.012 Kultur- und Projektmanagement" besucht. Die gebundenen Wahlfächer aus dem Fach der Bakkalaureatsarbeit setzen sich aus 2 Modulen zusammen. 1. Dem Modul aus dem Fach der Bakk-Arbeit mit den Lehrveranstaltungen 641.011 Gründungsorientierte Einführung in die BWL, 641.012 Grundlagen des Finanz- und Rechnungswesens, 641.016 Wie tickt der Kulturbetrieb und 641.001 Business Plan Von der Geschäftsidee zum Finanzplan. 2. Dem Halbmodul 200.007 Bild und Gegenbild Visualisierungsstrategie, 200.007 Zwischen alt und neu Von der Autonomie zur Kunst und 200.000 Erhebung und Analyse visueller Daten. Einen weiteren Schwerpunkt des Studiums bildeten die Sprachen, in meinem Fall Englisch, Italienisch und Kroatisch. Freie Wahlfächer 520.683 Die Aufgaben des Literaturagenten Praxis der Literaturvermittlung, 220.024 Die Römer in Kärnten und 200.004 Medien und Kultur, 641.009 Ringveranstaltung Erfolgreich selbständig werden Teil II und 641.003 Auf eigene Rechnung Frauen und Männer in der Selbständigkeit. Build Zertifikat: Das ist ein Universitätslehrgang mit einem speziell aufbereiteten Programm für Unternehmensgründungen. Es umfasst alle Themenbereiche, die für die Gründung und den fortlaufenden Bestand eines Unternehmens von Bedeutung sind, nämlich Marketing, Buchhaltung, Rechnungswesen, Kostenrechnung, gesetzliche Rahmenbedingungen, Förderungen. Risiken und Chancen. Der Universitätslehrgang hat einen sehr hohen Praxisbezug, die ReferentInnen zu den einzelnen Themen sind Persönlichkeiten der Universität, den Behörden und aus der Wirtschaft. Die Lehrveranstaltungen wurden vollständig beim Studium der Kulturwissenschaften angerechnet.

Für die Anstellung bei L.D. war die Summe des erworbenen Humankapitals entscheidend. Nicht nur bei dieser Firma zählt ein akademischer Abschluss als eine allgemeine Voraussetzung für leitende Positionen. Durch das Studium wird auch in meinem Fall ein "Akademisches Niveau" bestätigt. Vor allem die breit aufgestellte und interdisziplinäre fachübergreifende Ausbildung macht mich für das Unternehmen interessant. Mit dem Studium erwarb ich einen Kompetenz Mix aus den Bereichen BWL, den Fremdsprachen und der sozialen Verantwortung. Die Interaktion von Wirtschaft und Kultur gewinnt heute immer stärker an Bedeutung. Mein Profil wird letztendlich durch mein technisches Humankapital aus einer 20jährigen Branchenerfahrung abgerundet. Dieses Anforderungsprofil ermöglicht eine projektübergreifende Abwicklung von der Produktentwicklung bis hin zur Markteinführung und dem Vertrieb des Produktes. Dadurch werden aktuelle Kundenbedürfnisse, die sich letztendlich aus den Marktanforderungen und den kulturellen Rahmenbedingungen ergeben, von Beginn an berücksichtigt. Kultur und Wirtschaft lassen sich heute nicht mehr trennen, was auch durch das aktuelle Engagement aller großen Autobauer in Deutschland eindrucksvoll bewiesen wird. Marktanteile werden vorwiegend durch Differenzierungsstrategien erworben. Eine Analyse des Marktes muss daher bereits bei der Produktentwicklung berücksichtigt werden. Durch das kulturelle Engagement der Unternehmen wird ein neuer wichtiger Kommunikationsweg zu den Kunden genützt. Durch das Studium kann ich im Unternehmen vielfältige Aufgaben wahrnehmen, von der Produktentwicklung bis zur Vermarktung der Produkte. Die Verantwortlichkeit der gesamten Abläufe liegt somit in einer Hand und die Umsetzung kann dadurch effizient und kostengünstiger realisiert werden. Die BWL-Kompetenz bildet eine wichtige Voraussetzung für die Einbindung in die Verkauf unterstützende Tätigkeit. L.D. ist ein international agierendes Unternehmen und legt zudem großen Wert auf eine international ausgerichtete Kommunikation, Meine Kompetenz in drei Fremdsprachen war in diesem Fall ein wichtiger Argumentationspunkt für eine Zusammenarbeit, auch der Produktmanager spricht drei Sprache.

1. c) Ich war bis April 2008 bei der W.T.(R.) beschäftigt. Ich übte meinen erlernten Beruf (Chemielaborant) aus, mein Arbeitsplatz war das Labor. Das Arbeitsverhältnis wurde von Seiten des Dienstgebers beendet, Gründe wurden keine angegeben.

1. d) Im Jahr 2008 habe ich vom 1.5. bis 31.9. Arbeitslosenunterstützung bezogen.

1. e) Von Seiten des Arbeitsamtes wurde im Studium kein Problem gesehen. Einerseits hatte ich das Studium schon vor dem Bezug der Arbeitslosenunterstützung begonnen und andererseits würde durch das Studium meine Qualifikation erweitert werden. Bei einer Job-Vermittlung hätte ich das Studium, wenn erforderlich, auch jederzeit unterbrechen können, das mit dem AMS auch entsprechend abgesprochen war.

1. f) Seit 1.9.2010 bin ich bei der L.D.GesmbH, Deutschland als Leiter der Produktentwicklung und Assistent des Produktmanagers (unbefristet) beschäftigt.

1. g) Die Fortsetzung (Master) oder auch der Start eines weiteren Studiums in Frankfurt ist noch eine mittelfristige Option. Die Möglichkeiten wurden aber in der jetzigen beruflichen Einarbeitungsphase noch nicht genauer betrachtet.

2. Die Normalarbeitszeit beim Arbeitgeber war von 7.00 bis 16.00 Uhr. Nach telefonischer Rücksprache bei der Fa. Kowatsch seien die Fahrpläne in den Jahren zuvor unverändert geblieben. Die angegebene Fahrzeit setze sich aus Fußmarsch zur Bushaltestelle, der Fahrt zum Hauptbahnhof und Wartezeiten auf den Anschluss sowie Fahrt zur Firma zusammen. Es ist mir nicht gelungen, einen Nachweis für die Normalarbeitszeit von 7.00 bis 16.00 Uhr bei dem Arbeitgeber zu erbringen. Ich werde versuchen eine diesbezügliche Bestätigung nachzureichen."

Hinsichtlich des öffentlichen Verkehrsmittels ging an die Firma Kowatsch am 13. April 2011 mit E-Mail folgende Anfrage:

"Für die Erledigung einer Berufung einer Berufung betreffend die Jahre 2005 und 2006 benötige ich folgende Daten: Wegstrecke von BStr.10 (in der Folge BStr. 10) bis MStr.85 (in der Folge MStr. 85 oder Technologiepark) Verbindungen mit Ihren Stadtbussen bei Dienstbeginn um 7.00 Uhr und Dienstende um 15.00 bzw. 16.00 Uhr. In Anbetracht dessen, dass Sie mit den örtlichen Gegebenheiten besser vertraut sind als ich, darf ich Sie noch um die Entfernungen bis zu den dem Wohnort und dem Dienort nachgelegenen Haltestellen ersuchen."

Mit Schreiben vom 28. April 2011 wurde diese Anfrage wie folgt beantwortet:

"Für die BStr. 10 kommen 2 Möglichkeiten in Frage: Hinfahrt: Linie 4 – Haltestelle RStr. (in der Folge RStr.) 460m, Abfahrt 06.14 R Umsteigen OStr. (in der Folge OStr.) auf Linie 3, Ankunft Technologiepark 06.44; Linie 8 Haltestelle HStr. (in der Folge HStr.) 400m, Abfahrt 6.14 HStr., Umsteigen 10.OStr. auf Linie 3, Ankunft Technologiepark 06.44. Rückfahrt: Ab Technologiepark 15.10 oder 16.55, Ankunft RStr. 16.15 bzw. 17.25, Ankunft HStr. 15.35 und 17.20."

Mit E-Mail vom 19. Mai 2011 wurden dem Bw. folgende Ermittlungsergebnisse bekannt gegeben:

"1. Berufungspunkt Pendlerpauschale: Ich habe hinsichtlich der Buszeiten mittlerweile selbst bei der Fa. Kowatsch recherchiert. Die Wegzeiten zwischen Ihrem Wohnort und Ihrem seinerzeitigen Beschäftigungsort stellen sich nach deren Information wie folgt dar (auszugehen ist von der kürzesten Wegstrecke):

Abfahrt 06.14 Uhr (Haltestelle HStr. 400 m von Ihrem Wohnort entfernt), Ankunft Technologiepark 06.44 Uhr (mit Linie 8 und Linie 3)

Rückfahrt 16.55 Uhr (Technologiepark), Ankunft 17.20 Uhr (HStr. mit Linie 8).

Das bedeutet bei der Anfahrt Wegzeit von 4,8 Minuten (5 km pro Stunde nach der Verwaltungspraxis), Fahrzeit 30 Minuten, somit insgesamt 34,8 Minuten, bei der Rückfahrt Wartezeit und Fahrzeit 1 Stunde und 20 Minuten und Wegzeit von 4,8, somit insgesamt 1 Stunde und 24,8 Minuten. Die Wegzeiten von 1,5 Stunden sind daher bei beiden Strecken

nicht erfüllt, ein Anspruch auf das "Unzumutbarkeitspauschale" ist aus meiner Sicht daher nicht gegeben. In Betracht zu ziehen ist außerdem noch, dass die kürzeste Wegstrecke zwischen Ihrer Wohnung und der seinerzeitigen Arbeitsstelle selbst zu Fuß in nicht einmal einer Stunde zu bewältigen wäre.

## 2. Umschulungskosten

Grundsätzlich kommen Umschulungskosten auch vor Aufnahme einer Tätigkeit als vorweggenommene Werbungskosten in Betracht. Dies hat jedoch zur Voraussetzung, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus einer angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Diesen hinreichend konkreten Zusammenhang kann der Unabhängige Finanzsenat in Ihrem Fall nicht erkennen, weil zwischen der Aufnahme der Umschulungsmaßnahmen und der aufgenommenen Tätigkeit (2005 und früher/Matura und Studium) insgesamt 5 Jahre liegen; hinzu tritt, dass das Studium auf einen anderen Beruf als den eines Assistenten des Produktmanagers ausgerichtet war, nämlich einer Tätigkeit im Kulturbereich. Die nunmehr von Ihnen ausgeübte Tätigkeit stellt sich als Fortführung Ihrer seinerzeitigen Tätigkeit dar; dass Teile Ihres Studiums bei Ihrer neuen Tätigkeit verwendet werden können, macht die Aufwendungen nicht abzugsfähig, da diese nur unter den angeführten Voraussetzungen (die nicht gegeben sind) zum Abzug zugelassen werden könnten. Die Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen als Werbungskosten kommt somit nicht in Betracht."

In der am 20. Juni 2011 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der Bw. ergänzend aus, dass er bei seinem ehemaligen Arbeitgeber als Chemielaborant in der Verwendungsgruppe III ohne größeren Verantwortungsbereich am REM-EDX-Mikroskop gearbeitet und analytische Tätigkeiten (Laboranalysen) durchgeführt habe. Demgegenüber sei seine Tätigkeit bei seinem nunmehrigen Arbeitgeber als Leiter der Entwicklung von Diamant- und CBN-Schleifscheiben und Assistent des Produktmanagers zur Beratung und Verkaufsunterstützung im Innen- und Außendienst eine eigenverantwortliche. Sein ehemaliger Arbeitgeber habe einen Mitarbeiterstab von 200 bis 250, während sein neuer Arbeitgeber ein Klein- und Mittelbetrieb mit ca. 100 Mitarbeitern sei. Der Bw. habe so gesehen eine leitende Funktion und sei auch als Nachfolger des Produktmanagers vorgesehen. Dessen Aufgabenbereich sei die Festlegung des Produktmanagements, Produktauswahl, Setzung von Produktschwerpunkten, Ausarbeitung von Werbestrategien, Festlegung von Strategien von Außendienstmitarbeitern, Preisgestaltung, somit insgesamt Marktpositionierung. Weitere Aufgaben seien die Bereiche Steuerung der Produktion, Festlegung der Arbeitsabläufe, Festlegung von Kommunikationsschnittstellen, Abwicklung von Projekten, Dokumentation für interne und externe Zwecke, Forschungsprojekte, Steuerung der strategischen Produktionseinrichtungen, Finden von Prozesssynergien und Durchführung von Prozessoptimierungen (wenn der Bw. den Zusammenhang zwischen seinem absolvierten Studium und seiner künftigen Tätigkeit darzustellen versucht, so können auch die umfangreichen Aufgaben, die den Bw. erwarten, seiner Berufung nicht zum Erfolg verhelfen und dahingestellt bleiben). Für diese Tätigkeiten, insbesondere für das Produktmanagement, habe das Studium der Angewandten Kulturwissenschaften den Bw. eine Hinführung und Vorbereitung bedeutet. Auch habe der Bw. hinkünftig Aufgaben des Personalmanagements zu

übernehmen. In seiner derzeitigen Funktion sei er allerdings nur assistierend mit den angeführten Tätigkeiten betraut und werde schrittweise auf seine spätere beabsichtigte Tätigkeit vorbereitet. Der Bw. sieht sich in einer beratenden Funktion für den Produktmanager, der die Letztentscheidung hat. Die Aufgabe des Produktmanagers verlange auch kaufmännische und buchhalterische Kompetenz, wie Festlegung von Jahreszielen, Umsatzprognosen, Kontrolle und Korrekturmaßnahmen und Preisfestsetzung von einzelnen Produkten. Die Anforderungsprofile seiner seinerzeitigen und seiner nunmehrigen Tätigkeit seien sehr unterschiedlich. Das Studium der Kulturwissenschaften beinhalte einen stark betriebswirtschaftlichen Teil, der nicht nur im Kulturbereich, sondern auch in einem produzierenden Betrieb anwendbar sei. Aus der Branchengleichheit der beruflichen Tätigkeit des Bw. dürfe ihm kein Nachteil erwachsen. Sein akademischer Abschluss (Bachelor) sei Voraussetzung für seine nunmehrige Tätigkeit und für sein höheres Gehalt gewesen. Die Kulturwissenschaften würden praktisch das gesamte Umfeld des Menschen betreffen. Es komme auch öfters vor, dass eine berufliche Tätigkeit in einem anderen Bereich wie es das Studium beinhalte, ausgeübt werde. Sein jetziger Dienstgeber lege großen Wert auf eine akademische Ausbildung sowie auf Sprachkompetenz, die er sich beim Studium habe aneignen können. Aus der Sicht des Bw. sei die Mehrheit des beim Studium erworbenen Wissens in seiner neuen Verwendung verwertbar. Über Befragen der Amtsvertreterin führt er aus, dass er während seines Studiums eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Veranstaltungen besucht habe, welche ihm letztlich auch zum Erwerb des "Build Zertifikates" verholfen hätten. Über Befragen gibt der Bw. an, dass er im Zuge des Studiums als gebundene Wahlfächer Kultur- und Projektmanagement, Gründungsorientierte Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Grundlagen des Finanz- und Rechnungswesens, Wie tickt der Kulturbetrieb, Businessplan: Von der Geschäftsidee bis zur Finanzplanung, Bild und Gegenbild, Visualisierungsstrategien, Zwischen alt und neu: Von der Autonomie der Kunst, Erhebung und Analyse visueller Daten (s. Eingabe vom 3. Mai 2011) besucht habe. Ein Großteil der Fächer des Build Zertifikates entfalle demnach auf die Anrechnung gebundener Wahlfächer. Ein weiterer größerer Teil des Zertifikates sei unter den Grundlagen des Kulturmanagements angerechnet worden. Über Befragen führte der Bw. weiter aus, dass seine Motivation, ein Studium zu betreiben, sein Wille zu akademischer Weiterbildung, die fehlende Aufstiegsmöglichkeit bei seinem ehemalige Arbeitgeber und sein Bestreben, seine größtmögliche Befähigung bis hin zur Selbständigkeit gewesen sei. Mit dem Studium der Kulturwissenschaften sei eine noch umfassendere Ausbildung für seinen nunmehrigen Tätigkeitsbereich verbunden als mit dem Studium der Betriebswirtschaft. Der Bw. gibt bekannt, dass das Build Zertifikat mit 18 ECTS-Punkten zu Buche schlage und ca. 10% seines Gesamtstudiums (mit 180 ECTS) ausmache. Zum Berufungspunkt Pendlerpauschale führt der Bw. aus, dass er die Wegstrecke zwischen seiner Wohnung und seinem seinerzeitigen

Beschäftigungsort im Sommer mit dem Fahrrad und im Winter mit dem Auto zurückgelegt habe. Wenn die Fahrtstreckenberechnung 1 Stunden und 24,8 Minuten betrage, so nehme er dies ungeprüft zur Kenntnis.

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

Im gegenständlichen Fall ist einerseits strittig, ob dem Bw. in den Streitjahren 2005 und 2006 das Pendlerpauschale wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Beförderungsmittel auf seinem Arbeitsweg zu berücksichtigen und steht andererseits in Streit, ob die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für das Studium der Angewandten Kulturwissenschaften als Werbungskosten steuerlich zum Abzug gelangen können.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht steht im gegenständlichen Fall folgendes fest:

Der Bw. ging in den Streitjahren 2005 und 2006 einer nichtselbständigen Tätigkeit als Chemielaborant in einer Schleifmittelfirma in seinem Heimatort nach. Die Wegstrecke zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte jeweils in V. beträgt laut Michelin-Routenplaner 4,5 Kilometer. Mit den öffentlichen Beförderungsmitteln betragen bei der vom Bw. einzuhaltenden Dienstzeit vom 7.00 bis 16.00 Uhr die Fahrzeiten einschließlich der Wartezeiten bei der Hinfahrt 46 Minuten und bei der Rückfahrt 1 Stunden und 20 Minuten. Die Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. und der nächstgelegenen Haltestelle des öffentlichen Beförderungsmittels beträgt 400 Meter.

Die Tätigkeit bei der genannten Schleifmittelfirma übte der Bw. seit dem Jahre 1989 aus und wurde er mit Ende April 2008 von seinem Arbeitgeber gekündigt. Ab dem Wintersemester 2005/2006 belegte der Bw. das Studium der Angewandten Kulturwissenschaften an der Alpe-Adria Universität Klagenfurt. Dieses Studium schloss der Bw. am 25. September 2009 mit der Verleihung des akademischen Grades Bakkalaureus der Philosophie ab; am 9. Jänner 2009 wurde dem Bw. unter Anrechnung von bei seinem Studium absolvierten Lehrveranstaltungen das Build Zertifikat verliehen. Am 1. September 2010 nahm der Bw. ein nichtselbständiges Dienstverhältnis bei einer Schleifmittelfirma in Deutschland als Leiter der Produktentwicklung und Assistent des Produktmanagers zur Beratungs- und Verkaufsunterstützung im Innen- und Außendienst auf.

Aus rechtlicher Sicht ergibt sich daraus Folgendes:

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. Werbungskosten sind auch



Nach Z 6: Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte-  
Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt Folgendes:

Grundsätzlich sind die Ausgaben bei einer einfachen Wegstrecke bis zu 20 km durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, werden, abgestuft nach der Länge der Fahrtstrecke, zusätzliche in dieser Gesetzesstelle angeführte Pauschbeträge berücksichtigt.

Abweichend davon gelten nach lit. c dieser Gesetzesstelle dann, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist, anstelle dieser Pauschbeträge bereits ab einer Fahrtstrecke von 2 km folgende Pauschbeträge:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km € 243,00/2005 und € 270,00/2006, 20 km bis 40 km € 972,00/2005 und € 1.071,00/2006, von 40 km bis 60 km € 1.692,00/2005 und € 1.863,00/2006 und über 60 km € 2.421,00/2005 und € 2.664,00/2006.

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" der Benützung eines Massenbeförderungsmittels iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Unzumutbarkeit wird jedenfalls dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen.

Die amtlichen Erläuterungen zur angeführten Gesetzesbestimmung (vgl. RV 621 BlgNR XVII GP 75) führen hierzu Folgendes aus: Unzumutbar sind im Vergleich zu einem KFZ jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem KFZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Wegstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt.

"Überwiegend" iSd angeführten Gesetzesstelle bedeutet, dass an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zumindest hinsichtlich der einfachen Wegstrecke die Benützung des öffentlichen Beförderungsmittels unzumutbar sein muss.

Im vorliegenden Fall befinden sich die Wohnung und die ehemalige Arbeitsstätte des Bw. innerhalb des Stadtgebietes von V., die Entfernung beträgt laut Michelin-Routenplaner 4,5 Kilometer. Auf dieser Strecke verkehrten in den Streitjahren öffentliche Verkehrsmittel bei einer täglichen Dienstzeit von 7.00 bis 16.00 Uhr in der Art und Weise, dass bei Einrechnung einer Gehzeit von 4,8 Minuten (für eine Wegstrecke von 400 m) und unter Einrechnung aller sich aus der Dienstzeit ergebenden Wartezeiten sowohl der Arbeitsort als auch die Wohnung des Bw. innerhalb einer zumutbaren Zeitdauer, nämlich innerhalb von 90 Minuten erreichbar waren. Die vom Bw. angegebenen Zeiten konnte der Bw. im Abgabungsverfahren nicht untermauern, die vom Unabhängigen Finanzsenat angestellte Berechnung der Fahrzeiten hat der Bw. hingegen nicht in Zweifel gezogen.

Die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. und seiner ehemaligen Arbeitsstätte war daher weder auf der Hin- noch auf der Rückfahrt gegeben, sodass ein Anspruch des Bw. auf Zuerkennung des Pendlerpauschales für die Jahre 2005 und 2006 nicht gegeben ist.

Nach Z 10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Bw. ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass es sich bei den vom Bw. beantragten Kosten um keine Fortbildungskosten handelt, weil diese dadurch gekennzeichnet sind, dass sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf stehen und dazu dienen, in diesem auf dem Laufenden zu bleiben oder die für seine Ausübung erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern. Auch handelt es sich bei den gegenständlichen Kosten um keine Ausbildungskosten, weil diese mit dem vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf im Zusammenhang stehen müssen und maßgebend die im Zeitpunkt der Ausbildung ausgeübte Tätigkeit ist.

Dass es sich um Aus- oder Fortbildungskosten handelt, wurde auch vom Bw. nicht vorgebracht. Vielmehr wurden die seinen Aufwendungen zu Grunde liegenden Maßnahmen von ihm selbst als Umschulungsmaßnahmen bezeichnet.

Der Begriff Umschulung i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 setzt die Erwerbung von Berufswissen in einem neuen – unterschiedlich von Berufskenntnissen in der bisherigen Betätigung – Berufsfeld voraus (zum Begriff der "umfassenden Umschulungsmaßnahme" siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, 4. Auflage, TZ 329/1 zu § 4). Aus dem klaren Gesetzestext ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für umfassende

Umschulungsmaßnahmen nur dann gegeben, wenn die Umschulungsmaßnahme einerseits derart umfassend ist, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" somit mit 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. z.B. VwGH vom 28.5.1986, 85/13/0045), d.h. wenn die Aufwendungen im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme einer bestimmten Tätigkeit gerichtet sind, somit ein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist (Doralt, Tz 16 zu § 16). Es reicht somit nicht aus, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf ermöglicht (vgl. H. Fuchs, UFS aktuell 2005, 48, Taucher, FJ 2005, 341).

Im gegenständlichen Fall nahm der Bw. das Studium der angewandten Kulturwissenschaft im Wintersemester 2005/2006 auf. Der Bw. stand zu diesem Zeitpunkt in einem nichtselbständigen Dienstverhältnis bei einer Firma, die Schleifmittel erzeugt und vertreibt. Dieses Dienstverhältnis wurde Anfang 2008 durch Kündigung seines Dienstgebers beendet. Sowohl in seiner Berufung vom 11. September 2008 als auch im Vorlageantrag vom 5. Jänner 2009 hat der Bw. zu seinen Bildungsmaßnahmen (im Wesentlichen Studium) angegeben, dass er beabsichtigte, seine Lebenseinkünfte in jenem Umfeld, das das Studium vermittele, erzielen zu wollen. Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates handelte es sich dabei jedoch um eine reine Absichtserklärung, die noch keinen konkreten Zusammenhang mit künftigen Einnahmen aufwies. Insbesondere stand der Bw. im Zeitpunkt des Entstehens der von ihm nunmehr beantragten Aufwendungen in einem ungekündigten Dienstverhältnis und kamen im Verlauf des Berufungsverfahrens auch keine Umstände zu Tage, dass dasselbe überhaupt gefährdet gewesen wäre.

Einer Kurzbeschreibung des angeführten Studiums zu Folge legt das Studium der Angewandten Kulturwissenschaften den Schwerpunkt vor allem auf die Lehre von Sprachen, die interkulturelle Kommunikation sowie die Vermittlung von Wissen über andere Kulturen. Das Studium besteht aus drei Pflichtfächern (Sprachen, Theorie der Kulturwissenschaft und Felder der Kultur sowie Grundlagen des Kulturmanagements), freie Wahlfächer ermöglichen es den Studierenden fächerübergreifend individuelle Schwerpunkte zu setzen. Ergänzt wird die Ausbildung von der Erarbeitung von rechtlichem, strukturellem und organisatorischem Grundwissen. An Berufen nach dem Studium nennt die Kurzbeschreibung den Bereich Kulturmanagement, internationale Unternehmen oder grenzüberschreitende Kulturprojekte, Medien- und Öffentlichkeitsarbeit in Organisationen aus dem kulturellen Bereich, freiberufliche

Tätigkeit bzw. Selbständigkeit z.B. als Veranstalter, im Eventmarketing, als Reiseveranstalter etc.

Das vom Bw. betriebene Studium schafft somit die Voraussetzungen einer Tätigkeit im nationalen und internationalen Kulturbereich und war der Fokus des Bw. seinen eigenen Angaben zu Folge auch auf diesen Bereich gerichtet. Wenn der Bw. nach Abschluss des Studiums in einer im Vergleich zu seinem Studium vollkommen anderen Berufssparte eine Anstellung (im Produktionsbereich eines Klein- und Mittelunternehmens) gefunden hat, so kann der Unabhängige Finanzsenat zwischen dem Studium und seiner nunmehrigen Tätigkeit keinen solchen wirtschaftlichen Zusammenhang erkennen, der einen Abzug der in Rede stehenden Aufwendungen als Werbungskosten rechtfertigen würde. Vielmehr stellt sich der Sachverhalt im gegenständlichen Fall so dar, dass der Bw. das Studium vorerst ohne konkrete Berufspläne begonnen hat (was auch in seinen Aussagen nach akademischer Weiterbildung zum Ausdruck gekommen ist), nach Studienende, weil arbeitslos, offensichtlich auf Arbeitssuche ging und wiederum in einer Berufssparte Fuß fassen konnte, in der er jahrzehntelang in der Produktionsentwicklung tätig war. Eine neue berufliche Tätigkeit, die mit der absolvierten Ausbildung des Bw. korreliert, liegt im gegenständlichen Fall somit nicht vor.

Wenn der Bw. für seine nunmehrige Tätigkeit die bei seinem Studium erworbenen Kenntnisse auf seine nunmehrige berufliche Tätigkeit herunterzubrechen versucht, so kann dies der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Es hat sich im Verfahren herausgestellt, dass die betriebswirtschaftlichen Kenntnisse, die auch zum Erwerb des Build Zertifikates geführt haben, nur einen Bruchteil der beim Studium des Bw. erworbenen Kenntnisse (im Konkreten rund 10%) umfassen. Die für den Beruf des Bw. erforderlichen betriebswirtschaftlichen Kenntnisse, die der Bw. dezidiert in der mündlichen Verhandlung beschrieben hat, sind beim Studium der Angewandten Kulturwissenschaften somit von untergeordneter Bedeutung. Hinzu tritt, dass die beschriebenen Aufgaben jene des Vorgesetzten des Bw. sind und nicht jene des Bw., weil dieser lediglich als Assistent tätig ist. Was die übrigen vom Bw. angeführten Kenntnisse, nämlich jene, die das "gesamte Umfeld des Menschen betreffen" und die Sprachkenntnisse stellen kein berufsspezifisches Wissen dar, das im gegenständlichen Fall berücksichtigt werden könnte. Vielmehr handelt es sich um Allgemeinwissen, das nicht nur in der Berufssparte des Bw. von Bedeutung ist, sondern in einer Vielzahl von Berufen gefragt und von Vorteil ist. Insofern geht auch der Einwand des Bw., wonach das Studium der Angewandten Kulturwissenschaften eine umfassendere Ausbildung für seinen nunmehrigen Tätigkeitsbereich beinhalte als das Studium der Betriebswirtschaft, ins Leere.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass im gegenständlichen Fall der hinreichend konkrete Zusammenhang zwischen der Ausbildung des Bw. und seiner ausgeübten Tätigkeit nicht

vorliegt; die von ihm beantragten Aufwendungen sind einem Abzug als Werbungskosten somit nicht zugänglich.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. August 2011