

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik und die weiteren Senatsmitglieder MMag. Elisabeth Brunner, Felicitas Seebach und Mag. Belinda Maria Eder über die Beschwerde der Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 05.11.2013 betreffend Einkommensteuer 2011 (Arbeitnehmerveranlagung) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 08.03.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf), geb. 1987, bezog im Streitjahr ausschließlich eine Waisenpension.

In ihrer elektronisch eingebrachten Arbeitnehmerveranlagung 2011 beantragte sie folgende Werbungskosten:

Reisekosten	551,17
Aus-/Fortbildungskosten	4.754,46

Weiters machte sie Personenversicherungen in Höhe von EUR 854,15 als Sonderausgaben geltend.

Das Finanzamt (FA) erließ am 05.11.2013 den Einkommensteuerbescheid 2011 und anerkannte die Werbungskosten mit der Begründung nicht an, dass diese bei ausschließlich erhaltenen Pensionsbezügen nicht berücksichtigt werden könnten.

Die Bf erhob dagegen mit folgender Begründung Berufung:

"Im Rahmen meiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 habe ich Werbungskosten iHv € 5.305,63 betreffend der Finanzierung eines Masterstudiums an der XY-School geltend gemacht.

Die oben angeführten Werbungskosten wurden in der Veranlagung für das Jahr 2011 nicht berücksichtigt.

Nach der im angefochtenen Bescheid enthaltenen Begründung können bei ausschließlich erhaltenen Pensionsbezügen keine Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die hier vertretene Ansicht ist unzutreffend als nach Ansicht der herrschenden Lehre und Rechtsprechung die Geltendmachung von Werbungskosten keinen Zusammenhang mit im Zeitpunkt der Verausgabung konkret erzielten Einnahmen voraussetzt. Vielmehr können Werbungskosten auch dann vorliegen, wenn die Aufwendungen im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme einer bestimmten Tätigkeit gerichtet sind, entsprechende Einnahmen aber erst in einem späteren Veranlagungsjahr anfallen (vgl etwa VwGH 20.04.1995, 95/13/0077; 31.01.2001, 99/13/0249; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 16 Tz 16; Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988 § 16 Tz 2; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 16 Rz 10). Weiters wird auf den Gesetzeswortlaut des § 16 Abs 1 erster Satz EStG verwiesen, aus dem hervorgeht, dass Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung von Einnahmen sind. Ausgaben die der Erwerbung dienen, können daher nur vor Erzielung von Einnahmen anfallen, denn sonst läge keine Erwerbung vor. Die von mir getätigten Aufwendungen dienten der Finanzierung eines Masterstudiums an der XY-School. Die Absolvierung dieses Studiums stand in Zusammenhang mit der Aufnahme einer Tätigkeit in einer international ausgerichteten Rechtsanwaltskanzlei. Die während des Studiums erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten waren ein entscheidendes Kriterium für die Einstellung als Rechtsanwaltsanwärterin in einer international operierenden Sozietät, sodass ein entsprechender Zusammenhang zu meiner nachfolgend ausgeübten Tätigkeit besteht."

Das Finanzamt wies die Berufung (Beschwerde) mit Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO vom 06.03.2014 mit der Begründung ab, dass Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 abzugsfähig seien, wenn sie Kosten für Fortbildung bzw Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellten. Ausbildungskosten seien Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten sei nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliege. Maßgebend sei die konkrete Einkunftsquelle. Neben einer Waisenpension seien bei der Bf keine weiteren Einkünfte erkennbar. Entsprechend dem Zufluss-Abfluss-Prinzip gemäß 3 19 EStG 1988 stehe der ausschließliche Bezug einer Waisenpension in keinem Zusammenhang mit der betriebenen Bildungsmaßnahme. Die Waisenpension sei eine Leistung, die einem hinterbliebenen Kind nach dem Tod eines versicherten Elternteiles gewährt werde. Diese Leistung sei ohne das Hinzutun der Bf erfolgt. Eine Erfassung der beantragten Kosten sei daher nicht möglich.

Die Bf verwies in ihrem mit Schriftsatz vom 01.04.2014 eingebrachten Vorlageantrag auf die Begründung in ihrer Beschwerde.

In der mündlichen Senatsverhandlung am 08.03.2016 gab die Bf zum Sachverhalt befragt an, sie habe im Jahr 2012 weiterhin das Masterstudium betrieben, welches sie im Sommer 2012 abgeschlossen habe. Im November 2012 habe sie dann mit dem Gerichtsjahr begonnen. Im Juli 2013 habe sie die Tätigkeit bei der Rechtsanwaltskanzlei begonnen.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Folgender unbestrittene Sachverhalt steht fest:

Die Beschwerdeführerin (Bf), geb. 1987, bezog 2010 und im Streitjahr 2011 eine Waisenpension. Sie hatte in diesen Jahren keine anderen Einkünfte.

Sie betrieb von Oktober 2011 bis September 2012 ein Masterstudium der Rechtswissenschaften an der XY-School. Dafür fielen 2011 Kosten iHv EUR 5.305,63 inklusive Reisekosten an.

Die Bf schloss das Studium mit dem Titel LLM erfolgreich ab.

Im November 2012 begann sie mit dem Gerichtsjahr.

Nach dessen Absolvierung begann sie im Juli 2013 mit der nichtselbständigen Tätigkeit in einer international ausgerichteten Rechtsanwaltskanzlei in Wien (XYZ).

Rechtliche Beurteilung:

§ 16 Abs 1 erster Satz EStG 1988 lautet:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen."

§ 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 lautet:

"Werbungskosten sind 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....".

Nach der Lehre (*vgl Doralt, EstG, Band II, Stand 01.07.2014, § 16 Tz 202/5*) sind Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium grundsätzlich abzugfähig, und zwar sowohl als Fort- und Ausbildungsmaßnahmen als auch als umfassende Umschulungsmaßnahmen. Voraussetzung dafür ist aber eine bereits bestehende Berufstätigkeit. Aufwendungen für eine Erstausbildung ohne gleichzeitige Berufsausübung sind weiterhin nicht abzugfähig (auch ein Universitätsstudium).

Nach *Doralt aao, Tz 202/8* ist Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten ein Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit. Ein Veranlassungszusammenhang besteht grundsätzlich nur

bei einer gleichzeitig mit der Bildungsmaßnahme ausgeübten Tätigkeit. Besteht ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftigen Tätigkeit, liegen nach den allgemeinen Grundsätzen vorweggenommene Werbungskosten vor.

Im ggstdl Fall handelt es sich um Aufwendungen für die Erstausbildung. Es ist kein konkreter Veranlassungszusammenhang der im Jahr 2011 angefallenen Kosten für das Masterstudium mit der im Jahr 2013 begonnenen Tätigkeit in der Rechtsanwaltskanzlei (der konkreten Einkunftsquelle) erkennbar.

Ein Masterstudium vorliegender Art (allgemeine juristische Ausbildung zum Master of Laws in englischer Sprache an einer renommierten Londoner Universität) ist unbestreitbar sinnvoll und erhöht die Chancen der Absolventin auf dem Arbeitsmarkt und die späteren Karrieremöglichkeiten. Dieser Aspekt gilt jedoch für eine Vielzahl von juristischen Berufen und steht mit der konkreten Tätigkeit in der Anwaltskanzlei in keinem unmittelbaren Zusammenhang, zumal die Bf diese Tätigkeit nicht einmal unmittelbar anschließend an das Masterstudium begann, sondern in der Zwischenzeit das Gerichtsjahr absolvierte. Auch mit dem Gerichtsjahr besteht kein konkreter Veranlassungszusammenhang und wurde dies nicht einmal behauptet.

Es liegen daher keine vorweggenommenen Werbungskosten vor.

Dass es sich weder um Umschulungskosten noch um Aufwendungen für Aus- und Fortbildungskosten iZm der vom Stpf ausübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit handelt, ist mangels beruflicher Tätigkeit der Bf im Streitjahr evident. Der Bezug der Waisenpension ist unbestreitbar keine berufliche Tätigkeit in diesem Sinne.

Auch nach der Judikatur des VwGH können Ausgaben, die vor der Erzielung stpf Einnahmen geleistet werden, grundsätzlich Werbungskosten sein, sofern sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen; dies muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (vgl VwGH 31.01.2001, 99/13/0240). Es können nur solche Ausgaben berücksichtigt werden, die in einem unmittelbaren ursächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang dh in einer unmittelbaren Beziehung zu den Einnahmen stehen und ernstlich der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der betreffenden Einnahmen dienen (vgl VwGH 20.04.1995, 95/13/0077).

Im ggstdl Fall ist der unmittelbare ursächliche wirtschaftliche Zusammenhang nicht gegeben. Dass das Masterstudium im Zeitpunkt der Verausgabung der Kosten im Jahr 2011 ernstlich auf die Vorbereitung und Aufnahme der konkreten Tätigkeit in der Rechtsanwaltskanzlei ausgerichtet war, ist nicht hervorgekommen.

Die geltend gemachten Kosten der Erstausbildung ohne gleichzeitige oder früher bestehende Berufstätigkeit stellen nach der Judikatur des VwGH nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung dar (vgl VwGH 23.05.2013, 2011/15/0159; VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das BFG folgt bei der Beurteilung ggstdl Rechtsfrage der einheitlichen Judikatur des VwGH (vgl Erkenntnisse vom 20.04.1995, 95/13/0077; 31.01.2001, 99/13/0240; 15.09.2011, 2008/15/0321; 23.05.2013, 2011/15/0159), sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. März 2016