



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bfadr, vertreten durch Allgäuer & Sturm, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH, 6800 Feldkirch, Schloßgraben 10, vom 27. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 19. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 nach der am 9. April 2013 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer machte in der Einkommensteuererklärung 2010 folgende Aufwendungen als Werbungskosten geltend:

PC, 30% Privatanteil	$670,75/3*0,7=156,51$
2 x Schwarzach-Wien und zurück (FH Aufnahmeverfahren)	$650*4*0,42=1.092,00$
2 x Tagsatz	$26,40*2= 52,80$
Bücher, Skripten, Taschenrechner (Studienunterlagen)	312,82

Die vom Berufungsführer geltend gemachten Werbungskosten wurden vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 19. Mai 2011 nicht berücksichtigt, weil Kosten für eine Berufsausbildung keine Werbungskosten darstellten.

In der Berufung vom 27. Mai 2001 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Ich stütze mich auf § 16 EStG 1988 RZ 358-366 der Lohnsteuerrichtlinien, aus diesem hervorgeht, dass Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen.“

„Ich besuche die Fachhochschule des bfi Wien, Studiengang Bank- und Finanzwirtschaft. Vor meinem Studium war ich sechseinhalb Jahre im Finanzsektor tätig, die letzten drei Jahre bei der a.“

Die Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 2011 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Der Begriff Umschulung setzt – ebenso wie Aus- und Fortbildung – voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt. Da Sie Ihr Studium nach Beendigung des Dienstverhältnisses begonnen haben, können somit keine Werbungskosten im Zusammenhang mit einem Studium berücksichtigt werden.“

Im Vorlageantrag vom 5. Juli 2011 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Mit Bescheid v. 01.06.2011 (BVE), zugestellt am 06.06.2011, wurde die Berufung vom 31.05.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 19.05.2011 beinhaltend die Festsetzung der Einkommensteuer 2010 als unbegründet abgewiesen.“

„Hiermit wird innerhalb offener Frist die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt. Gemäß § 284 Abs 1 BAO wird die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.“

„Ein Antrag gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO wird nicht gestellt.“

„Der Berufungswerber ist seit vielen Jahren im Finanzbereich (Versicherungen, Banken) als nicht selbständiger Erwerbstätiger beruflich tätig. In den letzten 3 Jahren bestand ein Dienstverhältnis mit der a. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses war die Kundenbetreuung Schwerpunkt der Tätigkeit.“

„Im Oktober 2010 wurde ein FH-Studium in der Studienrichtung "Banking and Finance" in Wien begonnen. Ziel dieses Studiums ist die Erlangung eines Bachelor-Degrees und in weiterer Folge die Verwertung dieser im Rahmen des Studiums zu erwerbenden Kenntnisse im Rahmen einer angestrebten nicht selbständigen Tätigkeit im Bankensektor. Eine Wiederaufnahme der Tätigkeit bei der a ist bereits seitens der Bank in Aussicht gestellt und wird jedenfalls beiderseits angestrebt.“

„Gem § 16 Abs 1 Z 10 EStG sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten abzugsfähig. Um Fortbildung handelt es sich, 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. Dies selbst dann, wenn die Tätigkeit in weiterer Folge in einer höher qualifizierten Stellung ausgeübt werden soll (vgl Doralt, EStG13 § 16 Tz 203/2).“

Ausbildungsmaßnahmen stehen mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang. Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen (vgl Doralt, EStG13 § 16 Tz 203/3).

Im gegenständlichen Falle wird bereits ein Beruf ausgeübt, der sich inhaltlich mit dem wesentlichen Studieninhalt deckt. In weiterer Folge wird wieder eine Tätigkeit entfaltet, die sich mit den wesentlichen Inhalten des Studiums decken wird. Nachdem beide Kategorien von Werbungskosten (nämlich Fortbildung und Ausbildung) im gegenständlichen Falle jedenfalls abzugsfähig sind, erübrigt sich an dieser Stelle die Unterscheidung zwischen Fortbildung und Ausbildung.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten ist ein Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit. Generell besteht dieser Veranlassungszusammenhang grundsätzlich nur bei einer gleichzeitig mit der Bildungsmaßgabe ausgeübten Tätigkeit.

Wenn allerdings ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftigen Tätigkeit gegeben ist, liegen vorweggenommene Werbungskosten vor (vgl Doralt, EStG13 § 16 Tz 203/8). Nachdem nach Maßgabe der zeitlichen Kapazitäten, jedenfalls aber nach Abschluss des Studiums eine nicht selbständige Tätigkeit bei der a beabsichtigt ist, liegt der vom Gesetz geforderte konkrete Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftigen Tätigkeit vor. Es handelt sich im gegenständlichen Falle somit jedenfalls um vorweggenommene Werbungskosten, die nach den allgemeinen Regeln abzugsfähig sind. Der geforderte Veranlassungszusammenhang ist nicht nur deshalb gegeben, weil eine Fokussierung der Studentätigkeit auf den Bankbereich gegeben ist, sondern auch deshalb, weil der bisherige und voraussichtlich auch zukünftige Dienstgeber, nämlich die a, bereits Interesse an der Weiter- bzw. Neubeschäftigung noch während bzw. jedenfalls nach Beendigung des Studiums bekundet hat. Bisher wurden lediglich Kosten für einen PC, Reisekosten in Zusammenhang mit dem Aufnahmeverfahren sowie diverse Bücher, Skripten und Studienunterlagen als Werbungskosten geltend gemacht. Nunmehr wird beantragt, Werbungskosten entsprechend der beiliegenden Aufstellung bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen."

Dem Vorlageantrag war folgende Werbungskostenaufstellung beigelegt:

PC, 30% Privatanteil	670,75/3*0,7=156,51
2 x Schwarzach-Wien und zurück (FH Aufnahmeverfahren)	650*4*0,42=1.092,00
Familienheimfahrten mit Zug an Allerheiligen und Weihnachten	2*62,00=124,00
2 x Tagsatz à 26,40	2*26,40=52,80
Pauschal 4 Nächte (13.6. bis 15.6. + 20.6. bis 22.6.2010)	4*15=60,00
Monatsmiete inkl Betriebskosten	3*500,00=1.500,00
Bücher, Skripten, Taschenrechner, ÖH-Beitrag	329,82
Summe	3.315,13

Mit Telefax vom 6. Februar 2013 übermittelte der UFS dem steuerlichen Vertreter des Berufungsführers folgenden Vorhalt:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Ich ersuche Sie binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens, dem UFS folgende Unterlagen zu übermitteln bzw Fragen zu beantworten:

Mietvertrag des [Berufungsführers] über eine Wohnung in Wien (für das Jahr 2010).

Bestätigung der a, dass beabsichtigt ist, mit [dem Berufungsführer] nach Abschluss dessen FH-Studiums einen Arbeitsvertrag abzuschließen.

In welcher Höhe hat [der Berufungsführer] im Jahr 2010 ein Stipendium bezogen?"

In der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Februar 2013 brachte der steuerliche Vertreter des Berufungsführers im Wesentlichen vor:

„Wunschgemäß kommen wir Ihrem Ersuchen vom 06. Februar 2013 nach und übermitteln Ihnen folgende Unterlagen:

Ad 1) Mietvertrag des Objekts b vom 22.07.2010, abgeschlossen zwischen der c als Vermieterin und [dem Berufungsführer] bzw. d als Mieter.

Selbige Personen bewohnten ab 01.08.2010 dieses Mietobjekt ausschließlich zu zweit um einen Mietzins von 890,02 €/Monat (exkl. Strom, Internet ect.), welcher zu gleichen Teilen bezahlt wurde.

Ad 2) Bestätigung der Wiedereinstellungszusage des ehem. Arbeitgebers v. 08.02.2013 mit einer Gültigkeit bis zum 01.08.2013, unterzeichnet vom Vorstandsvorsitzenden der a, Herrn e, bzw. vom Personalleiter dera, Herrn f.

Ad 3) Dienstzeugnis der a v. 30.09.2010, unterzeichnet vom Filialleiter g, Herrn h, bzw. vom Personalleiter der a, Herrn f.

ad 4) Im Jahr 2010 wurde [vom Berufungsführer] ein Stipendium iHv EUR 2.716,-- bezogen."

Der Vorhaltsbeantwortung waren das oben erwähnte Dienstzeugnis, die Wiedereinstellungszusage sowie der Mietvertrag beigelegt.

Der Vorhalt vom 6. Februar 2013 und die Vorhaltsbeantwortung vom 15. Februar 2013 samt Beilagen wurden dem Finanzamt zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt teilte mit, von einer Stellungnahme abzusehen.

In der am 9. April 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Das Finanzamt stellt außer Streit, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten dem Grunde nach um Fortbildungskosten handelt.

Von den Parteien werden die Aufwendungen für die Familienheimfahrten zu Allerheiligen und Weihnachten, die monatliche Wohnungsmiete und die Bücher, Skripten (Studienunterlagen), Taschenrechner und ÖH-Beitrag außer Streit gestellt, da diese Aufwendungen durch das Stipendium abgedeckt sind.

Der Berufungsführer bringt vor, dass das Notebook und die Fahrtkosten zum Aufnahmeverfahren, die Taggelder sowie die Nächtigungskosten im Zusammenhang mit dem Aufnahmeverfahren nicht durch das Stipendium abgedeckt sind, da diese Aufwendungen vor dem Studium entstanden sind.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärt, dass er damit einverstanden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 16 Abs 1 Z 10 EStG lautet:

„Werbungskosten sind auch:

10. 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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen."

Nach der ab der Veranlagung 2003 geltenden Rechtslage (AbgÄG 2004) sind absetzbar Aus- und Fortbildungskosten iZm einer ausgeübten oder damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Fortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können (VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0009). Fortbildung dient dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 28. 10. 2004, 2001/15/0050).

Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen schon aufgrund des allgemeinen Werbungskostenbegriffes des § 16 Abs 1 abziehbar (VwGH 24. 9. 1999, 99/14/0096; 28. 10. 2004, 2001/15/0050; sie waren somit bereits nach der vor 2000 geltenden Rechtslage abziehbar). Hinsichtlich der Fortbildungskosten ist § 16 Abs 1 Z 10 sohin nur insoweit konstitutiv, als die Bestimmung eine betragsmäßige Beschränkung der Nächtigungsaufwendungen festlegt.

Besteht ein konkreter Zusammenhang mit einer künftig auszuübenden Tätigkeit, können Fortbildungskosten für diese Tätigkeit auch schon vor Beginn dieser Tätigkeit als vorweggenommene Werbungskosten (allgemeiner Werbungskostentatbestand) berücksichtigt werden (vgl Rz 366 LStR 2002; zB: Schüler der Handelsakademie bekommt ab Beginn des

Folgejahres Stelle in einer Bank und absolviert zur Vorbereitung Spezialkurs im Wertpapierrecht).

Wurden Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit begonnen, die Erwerbstätigkeit aber vor Abschluss der Bildungsmaßnahmen beendet, liegen nachträgliche Werbungskosten vor (vgl Rz 366 LStR 2002).

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine erstmalige Berufsausübung oder eine Berufsausübung in einem anderen Beruf ermöglichen (vgl VwGH 28. 10. 2004, 2004/15/0118).

§ 16 Abs 1 Z 10 normiert die Abzugsfähigkeit (auch) von Ausbildungskosten: Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass ein Veranlagungszusammenhang (vgl Taucher, Abzugsfähige Bildungsaufwendungen, FJ 2005, 341) zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit (Einkunftsquelle) vorliegt. Da nach der ab 2000 geltenden Rechtslage sowohl Fortbildungs- als auch Ausbildungskosten abzugsfähig sind, erübrigt sich eine exakte Abgrenzung dieser beiden Bereiche. Bildungsmaßnahmen, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene betriebliche bzw berufliche Tätigkeiten dienlich sind, aber im ausgeübten Beruf von Nutzen sind, führen jedenfalls zu abzugsfähigen Aufwendungen (vgl ErlRV zum StRefG 2000; zB HAK-Matura bei einem Buchhalter oder Fachhochschulstudium bei einem kaufmännischen Angestellten vgl auch VwGH 22. 9. 2005, 2003/14/0090).

Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Nach der Rechtsprechung (VwGH 3. 11. 2005, 2003/15/0064) und der Verwaltungspraxis (vgl Rz 358 LStR 2002) liegen jedenfalls dann verwandte Tätigkeiten vor, wenn die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (zB Friseurin und Kosmetikerin, Dachdecker und Spengler) oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (zB Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV-Techniker).

Ein Indiz für eine artverwandte Tätigkeit liegt in der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten.

Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22. 9. 2005, 2003/14/0090; 3. 11. 2005, 2003/15/0064). Darüber hinaus reicht aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit (vgl Taucher, FJ 2005, 341).

Auch ein ordentliches Universitäts- oder Fachhochschulstudium kann eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme in Zusammenhang mit einer vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit darstellen (VfGH 15. 6. 2004, G 8/04; VwGH 7. 4. 1981, 14/2763/80; siehe auch H.-J. Aigner/Reinisch, SWK 2003, S 314).

Im gegenständlichen Fall hat der Berufsführer bereits vor Studienbeginn drei Jahre bei einer Bank gearbeitet. Das Fachhochschulstudium Banking and Finance hat einen unmittelbaren Zusammenhang mit der vom Berufsführer ausgeübten Tätigkeit. Dies wird auch dadurch dokumentiert, dass die a dem Berufsführer die Wiedereinstellung nach Abschluss seines Fachhochschulstudiums zugesagt hat. Da sämtliche vom Berufsführer geltend gemachten Werbungskosten mit diesem Studium zusammenhängen, sind diese Kosten als Werbungskosten steuerlich anzuerkennen.

§ 20 Abs 2 EStG lautet:

„Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder*
- Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 anwendbar ist,*

in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“

Gemäß § 3 Abs 1 Z 3 lit e EStG sind Beihilfen nach dem Studienförderungsgesetz 1992 von der Einkommensteuer befreit.

Nach den Angaben in der Vorhaltsbeantwortung hat der Berufsführer für den Zeitraum September 2010 bis Dezember 2010 ein Stipendium in Höhe von 2.716,00 € bezogen. Die vom Berufsführer im Zusammenhang mit seinem Studium geltend gemachten Werbungskosten für den Zeitraum September 2010 bis Dezember 2010 sind daher gemäß § 20 Abs 2 EStG um das steuerfreie Stipendium zu vermindern. Die vor dem Zeitraum September 2010 entstandenen Werbungskosten sind voll zu berücksichtigen. Die Werbungskosten errechnen sich daher folgendermaßen:

		WK	§ 20 Abs 2
PC, 30% Privatanteil	670,75/3*0,7	156,51	
2 x Schwarzach-Wien und zurück (FH Aufnahmeverfahren)	650*4*0,42	1.092,00	
Familienheimfahrten mit Zug an Allerheiligen und Weihnachten	2*62,00		124,00
2 x Tagsatz à 26,40	2*26,40	52,80	
Pauschal 4 Nächte (13.6. bis 15.6. + 20.6. bis 22.6.2010)	4*15	60,00	
Monatsmiete inkl Betriebskosten	3*500,00		1.500,00

Bücher, Skripten, Taschenrechner, ÖH-Beitrag			329,82
Summe		1.361,31	1.953,82

Es können daher Werbungskosten in Höhe von 1.361,31 € berücksichtigt werden.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2010 errechnet sich daher folgendermaßen:

Lohnzettel	22.595,34
Werbungskosten	-1.361,31
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	21.234,03
Topfsonderausgaben	-449,24
Kirchenbeitrag	-99,37
Einkommen	20.685,42
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs 1 beträgt (21.447,60- 11.000)*5.110,00/14.000,00	3.535,18
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer sonstige Bezüge	215,95
Einkommensteuer	3.406,13
Anrechenbare Lohnsteuer	-5.394,50
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.988,37
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG	0,37
Abgabengutschrift	-1.988,00

Feldkirch, am 9. April 2013