



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 vom 4.3.2011 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Intensiv-Krankenschwester und beantragt die streitgegenständlichen Ausgaben bezüglich eines Universitätslehrganges Pharma-referent/Pharmareferentin als Werbungskosten, wobei nach Ansicht des Finanzamtes bezüglich dieser Ausgaben weder eine Fortbildung (in Ermangelung eines Zusammenhangs mit dem ausgeübten Beruf), noch eine abzugsfähige Umschulung (wegen fehlender Umstände, die über eine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen) vorliegen.

Ursprünglich wurden die nunmehr streitgegenständlichen beantragten Werbungskosten iHv 1.650,00 im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung nicht geltend gemacht.

Die Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 290,20 (anstatt der ursprünglich von der Bw. in der Steuererklärung beantragten € 847,50, die auch im Erstbescheid anerkannt wurden), die die Bw. für ihre Tochter im Zuge des Berufungsverfahrens beantragte, wurden im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt anerkannt.

Ebenso wurden die von der Bw. in der Berufung beantragten Sonderausgaben bezüglich Kirchenbeitrag iHv € 78,24 im Zuge der Berufungsverfahrensentscheidung anerkannt.

Das Finanzamt erließ folgenden **Bedenken vorhalt:**

Die Bw. sollte einen belegmäßigen Nachweis der beantragten Aus-, Fortbildungs-, Umschulungskosten (inklusive Veranstaltungsprogrammen, detaillierter Reiseprogramme, etc) vorlegen. Weiters sollte sie Bestätigungen über ausbezahlte Förderungsmittel oder Zuschüsse vorlegen bzw. bekanntgeben, ob und in welcher Höhe mit einer Auszahlung zu rechnen sei. Außerdem ersuchte das Finanzamt um eine Beschreibung der derzeitigen Tätigkeit der Bw. sowie eine Stellungnahme, inwiefern die Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Ausübung ihrer Tätigkeit stunden bzw. notwendig wären.

Weiters wurde die Bw. aufgefordert, einen Nachweis über die einbezahlte Kirchensteuer vorzulegen.

Die Bw. erstattete nachfolgende **Vorhaltsbeantwortung** und legte folgende Nachweise vor:

1. Bestätigung der Kirchenbeitragsstelle über 78,24 € zum Nachweis der bezahlten Kirchenbeiträge.
2. Bestätigung der Stadt Wien über 290,20 € zum Nachweis der von ihr für ihre Tochter bezahlten Betreuungskosten. Die Bw. habe erst bei der Anforderung dieser Bestätigung bei der MA 6 erfahren, dass das Essensgeld nicht abzugsfähig sei, weshalb es auch zu einer betragsmäßigen Korrektur des ursprünglich von ihr geltend gemachten Betrages, der auch das Essensgeld beinhaltete, gekommen sei. Weitere Zuschüsse habe die Bw. nicht bekommen. Wie aus der Bestätigung hervorgehe, handle es sich um die von der Gemeinde Wien durchgeführte Nachmittagsbetreuung an der von der Tochter besuchten aktenkundigen Volksschule.
3. Darüber hinaus legte die Bw. die Rechnung der Universität99 über 1650,00 € samt Zeugnissen über den erfolgreichen Abschluss des Kurses zum Nachweis ihrer geltend gemachten Werbungskosten vor. Die Bw. sei seit über 10 Jahren als Intensiv-Krankenschwester an der Intensivstation des aktenkundigen Krankenhauses beschäftigt. Eine Fortbildung auf dem Gebiet der Pharmakologie sei für diesen Beruf sehr nützlich. Viel wichtiger sei jedoch, dass sich die Bw. fortbilden müsse, um sich auf einen notwendigen Berufswechsel vorzubereiten, der u. a. auch wegen der Nachtarbeit und der 12-Std.-Schichten notwendig sei, und der neue Beruf besser mit der familiären Situation der Bw. als Alleinerzieherin mit 2 Kindern vereinbar sei. Dies auch deshalb, weil ihre Eltern, die ihre Kinder bisher während ihrer Dienste betreut hätten, dies aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr leisten könnten. Dem-

nach seien diese Kosten Werbungskosten, weil sie berufsbedingt seien und der Sicherung und Erhaltung ihrer Einkünfte dienten.

In der **den ursprünglichen Veranlagungsbescheid abändernden Berufungsvorentscheidung** führte das Finanzamt aus wie folgt:

Laut der vorgelegten Bestätigung der Stadt Wien hätten die Betreuungskosten für die Tochter der Bw. nur € 290,20 betragen (Anmerkung des UFS: Abänderung der ursprünglich im Erstbescheid erklärungsgemäß anerkannten Betreuungskosten iHv € 847,50).

Fortbildungskosten dienten dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung sei, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diente. Zielgruppe des Lehrganges Pharmareferent/in seien jedoch Personen, welche eine neue Herausforderung suchten bzw. sich beruflich verändern wollten. Der beantragte Lehrgang stelle daher keine berufsspezifische Fortbildung dar.

Für Umschulungskosten müssten grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur zukünftigen Einnahmenerzielung hinausgingen. Diese seien nur dann gegeben wenn:

- die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben sei oder
- die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei oder
- die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden würden.

Aufgrund der von der Bw. geschilderten Sachlage lägen keine der obigen Umstände vor bzw. seien die Kosten für den Lehrgang privat veranlasst.

Die Bw. stellte den **Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II.**

Instanz:

Die Bw. begehrte die Anerkennung der Kurskosten (Universität99) iHv. 1 650 € als Werbungskosten.

Der Berufungsvorentscheidung hafte ein eklatanter Begründungsmangel an. Sie referiere zwar demonstrativ die Tatbestandsvoraussetzungen der Anerkennung von Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten als Werbungskosten, um dann aber einfach, ohne weitere Begründung, in einer Kehrtwendung festzustellen, dass diese nicht vorlägen, ohne sich inhaltlich mit ihrem Vorbringen auch tatsächlich auseinanderzusetzen. Die Begründung der Berufungsvorentscheidung sei unschlüssig und nicht widerspruchsfrei.

Es lägen genau jene Tatbestandsvoraussetzungen vor, die das Finanzamt in ihrer Berufsvorentscheidung referiert habe, also das seien:

1.(Zitat): Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (Zitatende)....". Die in dem Kurs vermittelten Kenntnisse dienten zweifelsfrei der Verbesserung ihrer Kenntnisse und Fähigkeiten in ihrem dzt. ausgeübten Beruf als Intensiv-Krankenschwester. Wie schon in der Vorhaltsbeantwortung vorgebracht, sei in ihrem Beruf als Intensiv-Krankenschwester ein umfangreiches Wissen aus dem Bereich der Pharmakologie nicht nur vorteilhaft, sondern geradezu notwendig und gehöre zum essentiellen Wissen. Ein solches erweitertes, umfangreicheres Wissen sei ihr in dem Kurs vermittelt worden. Die Bw. könnte dazu umfangreiche Kursunterlagen (über 1000 Seiten) vorlegen. Es sei sachlich nicht richtig, wie von der belangten Behörde behauptet, dass der Kurs lediglich "... einer Zielgruppe....(dient),welche neuen Herausforderungen such(t) bzw. sich beruflich verändern (will)... (was übrigens auch zutrifft - siehe unter 2, Anm. d. Verf.) ... ". Es komme lediglich auf die berufliche Verwertung der erworbenen Kenntnisse an, und die sei zweifelsfrei gegeben, und es komme auf die Inhalte des Kurses an, die aus den (über 1000 Seiten) Kursunterlagen nachweisbar zu erschließen seien. Die Kursunterlagen würden sogar von Medizinern verwendet. Wer würde schon einen Kurs aus dem Bereich der Pharmakologie belegen, sozusagen zum Privatvergnügen, ohne dass ein berufsbedingtes Verwertungs-Interesse vorliege, als reines Hobby, anstatt Briefmarken zu sammeln, Golf zu spielen, zu reisen, oder sonst ein fashionables Hobby zu pflegen? Das sei ja geradezu wider die Denkgesetze und widerspreche der Erfahrung eines jeden vernünftig denkenden Menschen, dem gesunden Menschenverstand, aber auch der Verkehrsauffassung.

2. Die Bw. habe bereits in der Vorhaltsbeantwortung vorgebracht, dass sie sich auf einen Berufswechsel (Umschulung) vorbereiten müsse. Wenn man sich die Argumentation des Finanzamtes zueigen mache, so nenne es als Voraussetzung zur Anerkennung von solchen Kosten als (Werbungs-)Kosten der Umschulung, dass "... die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert (werden)... " Dies sei aber zweifelsfrei im Beruf einer Pharmareferentin gegeben, im Vergleich zu ihrem derzeitigen Tätigkeit als Krankenschwester. Aber nicht nur das. Die Bw. habe in der Vorhaltsbeantwortung bereits vorgebracht, dass für sie ein Berufswechsel zwingend sei, und über eine reine Absichtserklärung hinausgehe, wie das Finanzamt feststellte, da die Einkunftszielung in ihrem bisher ausgeübten Beruf gefährdet sei (Zitat aus der Berufsvorentscheidung: "... die weitere Einkunftszielung (muss) im bisherigen Beruf gefährdet (sein)... "). Dies deshalb, weil die Bw., wie bereits vorgebracht, als Alleinerzieherin mit 2 Kindern mangels geeigneter Betreuungsmöglichkeiten - Wegfall der Eltern als Betreuungspersonen aus Alters- und Gesundheits-

gründen - Sorgepflichten habe, aufgrund derer die Bw. auf Dauer ihren dzt. Beruf mit 12-Std.Schichten und Nachtdiensten nicht mehr ausüben könne. Auch sei der Beruf einer Intensivkrankenschwester ein sowohl psychisch als auch physisch belastender Beruf, was auch amtsbekannt sein dürfte, und verlange nach über 10 Jahren Tätigkeit einen Berufswechsel.

Müsste die Bw. also warten, bis sie wegen Invalidität als Frühpensionistin der Pensionsversicherung in den Schoss falle oder erst kündigen/gekündigt bzw. arbeitslos werden, um dann dem AMS in den Schoss zu fallen, das dann erst wieder Umschulungskosten zahlen werde, und dann persönliche Umschulungs-Kosten ohne Prüfung abzugsfähig mache (RZ 358a der LStR 2002, Zitat: "...Aufwendungen des Stpf. selbst in Zusammenhang mit Umschulungsmaßnahmen aus öffentlichen Mitteln (AMS).... sind immer als Werbungskosten abzugsfähig..") , anstatt die Bw. rechtzeitig, vorsorglich und eigeninitiativ auf eigene Kosten auf einen Berufswechsel vorzubereiten? Im Übrigen sei die Förderung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie ein deklariertes "Staatsziel" der Politik und werde auch mit hohem finanziellen Aufwand gefördert, nur ein aus diesem Grunde notwendiger Berufswechsel aus Eigeninitiative mit einem bescheidenen Aufwand des Staates in Form ihrer geringen Steuerersparnis solle nicht gefördert werden (es gehe in ihrem Fall um 320 € Steuerersparnis). Werde ihre Privatinitiative bestraft, indem der Bw. sinngemäß vorgehalten werde, der Besuch des Pharmakurses sei ihr reines Privatvergnügen, indem er sozusagen als Hobby abqualifiziert werde?

Zusammenfassend seien also tatsächlich genau alle jene Tatbestandsvoraussetzungen, sowohl für die **Anerkennung als Fortbildungs- als auch als Umschulungskosten** erwiesen, die das Finanzamt zitiert habe und von denen die Abgabenbehörde ohne weitere Prüfung behauptet habe, dass sie auf ihren Pharmakurs nicht zutreffen würden und damit ihre Nichtanerkennung als Werbungskosten begründe.

Wenn die Bw. in der Findok stöbere und einige Entscheidungen des UFS und Erkenntnisse des VwGH lese, so müsse sie feststellen, dass schon ganz andere Kosten als Werbungskosten anerkannt worden seien, bei denen ein weit geringerer Bezug zur ausgeübten oder zukünftigen beruflichen Tätigkeit vorgelegen sei, als dies bei ihr mit ihrem Pharmakurs der Fall sei, insbes. wenn die Bw. die Erkenntnisse zum Thema "Aus- und Fortbildung, Umschulung" lese.

Auch wenn die Bw. die Ausführungen zum Thema "Aus- und Fortbildung, Umschulung" in der Publikation "Steuerbuch" des BMF lese (S. 56 ff des Jahrgangs 2010), könne die Bw. darin einen Tenor erkennen, der eine so enge Auslegung, wie sie das Finanzamt in der von ihr bekämpften Berufsvorentscheidung vorgenommen habe, nicht zulasse. Dasselbe gelte, wenn die Bw. die RZ 358-366 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (in Findok) lese.

Generell sei auch festzuhalten, dass in jüngerer Zeit durch mehrfache Entscheidungen des UFS und Erkenntnisse des VwGH die früher eher enge Auslegung des Werbungskostenbegriffs bei unselbständig Erwerbstätigen erheblich ausgeweitet worden sei und dem Betriebsausgabenbegriff bei selbständig Erwerbstätigen weitgehend gleichgestellt sei.

Ad Ersuchen um Ergänzung vom 22.03.2011 brachte die Bw. noch weiters vor: Ergänzend zu ihrem Vorlageantrag legte die Bw. einen Ausschnitt aus dem "Kurier" vom 02.06.2011 über die wirtschaftliche Situation von Alleinerziehern vor, eine Situation, wie sie auch für die Bw. zutreffe.

An der markierten Stelle sei ausdrücklich von "... Anreize(n) zur beruflichen Aus- und Weiterbildung..." die Rede, wie sie vom Sozialminister gefordert werden würden.

Ein solcher Anreiz wäre auch eine weniger restriktive Anerkennung von Aus- und Fortbildungskosten als Werbungskosten, jedenfalls weniger restriktiv als sie zumindest in ihrem Fall vom Finanzamt vorgenommen worden sei und die Bw. gezwungen habe, sich an den UFS zu wenden. Viel zusätzliche Mühe für eine alleinerziehende Krankenschwester mit zwei Kindern, die genau das wolle, nämlich sich - auch auf eigene Kosten - beruflich weiterzubilden, um den Lebensunterhalt für sich und ihre Kinder zu sichern.

Die Kernaussagen der ersten Alleinerzieher-Studie:

"Arbeit: Alleinerzieherinnen arbeiten häufiger und mehr Wochenstunden als Mütter aus Zwei-Eltern-Familien;

Armut: Fast 30% der Alleinerzieherinnen sind armutsgefährdet – im österreichischen Durchschnitt sind es zwölf Prozent.

Alltag: 23% der Alleinerzieherinnen-Haushalte haben große Probleme, grundlegende Dinge des täglichen Lebens zu bestreiten, in Zwei-Eltern-Haushalten sind es sieben Prozent."

Der amtierende Sozial- und Arbeitsminister wolle mit der Frauenministerin der Gruppe der Alleinerzieherinnen künftig mehr Aufmerksamkeit schenken. Wichtig seien der Ausbau der Kinderbetreuungsstätten, die Umsetzung von 1.300 Euro Mindestlohn sowie Anreize zur beruflichen Aus- und Weiterbildung.

Die Bw. legte ergänzend Folgendes vor:

Einen Artikel aus dem Magazin "Wohl und Befinden" Nr. 4/2010 (Titelseite und Seite 4 im Original). Aus diesem gehe hervor, dass die Pharmakologie schon Teil der Ausbildung in den Schulen für Gesundheitsberufe sei. Umso mehr sei eine Weiterbildung in diesem Bereich, insbesondere in der Intensiv-Pflege, notwendig und sinnvoll, und die Kosten dafür seien dem-

nach, weil berufsbedingt, Werbungskosten. Dass ihre Teilnahme am Universitätslehrgang "Pharmareferent/Pharmareferentin" an der Donau-Universität Krems, unabhängig von seinem Titel, ihr inhaltlich solches Wissen vermittelt habe, gehe, wie bereits vorgebracht, schon aus den (über 1000 Seiten) Kursmaterialien hervor und sollte unbestritten bleiben.

Weiters wurde von der Bw. folgender Artikel vorgelegt:

„Es geht unter die Haut“

Sie tun viel mehr, als nur Essen zu bringen, das Bett aufzuschütteln und beim Duschen zu helfen. Ob daheim oder im Krankenhaus: Pflegekräfte betreuen Hilfsbedürftige im Alltag und sind ihnen damit „näher als viele andere“, so Thomas (22) und Margarita (24), die das schon jetzt in ihrer Ausbildung erleben. „Wohl & Befinden“ hat sie einen Tag lang begleitet.“

Der berufungsgegenständliche Lehrgang betreffend die Ausbildung zur Pharmareferentin bereite die Teilnehmer einerseits auf die Pharmareferentenprüfung vor und vermittele andererseits das Basiswissen, das Mitarbeiter von Pharmaunternehmen mindestens haben sollten.

Die Ausbildung zum Pharmareferenten sei in Österreich im Gegensatz zu anderen Ländern nicht sehr genau geregelt. Um die Tätigkeit als Pharmareferent ausüben zu dürfen, müsse die Pharmareferentenprüfung abgelegt werden. Wo und wie sich Interessenten das für die Prüfung erforderliche Wissen aneignen könnten sei nicht geregelt.

Der Lehrgang Pharmareferent werde parallel an folgenden Orten angeboten:

- Graz
- Innsbruck
- Klagenfurt
- Linz
- Salzburg
- Wien

Der Lehrgang "Advanced PharmareferentIn" solle den Einstieg in das Management und in vertiefende Lehrgänge erleichtern.

Folgende Studienbeschreibung ist aktenkundig:

Zielgruppe	Der Lehrgang wendet sich an Personen, die (1) eine neue Herausforderung suchen oder (2) sich beruflich verändern wollen und/oder (3) relativ selbstständig arbeiten wollen	
Sprache	deutsch	
Beginn	ab SS 2011	
Abschluss	Vorbereitungslehrgang zur staatlichen (Zertifikat der Donau-Universität Krems)	Advanced PharmareferentIn (AE)
Dauer	1 Semester, berufsbegleitend	3 Semester, berufsbegleitend

ECTS-
Punkte 28 (Infos zu ECTS)

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad beantragte Werbungskosten (WK) bezüglich des Lehrgangs Pharmareferent/in:

§ 16 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idF lautet wie folgt: (1)

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

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 10. 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.

Aufwendungen für Aus- und *Fortbildungsmaßnahmen* können nur dann als WK abgezogen werden, wenn sie iZm der von der Bw. ausgeübten oder einer damit verwandten berufl Tätigkeit stehen. Der Begriff der „verwandten“ Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeitsart verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern, was an Hand des Berufsbilds bzw des Inhalts der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen ist. Ein Indiz für eine artverwandte Tätigkeit liegt in der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten. Dies ist jedoch gegenständlich nicht der Fall.

Da es sich bei den Tätigkeiten als Intensivkrankenschwester und Pharmareferentin keineswegs um verwandte Tätigkeiten i. o.a. Sinn handelt und diese Tätigkeiten naturgemäß auch nicht gemeinsam am Markt angeboten werden, und aufgrund des gänzlich anders gelagerten Berufsbildes grundsätzlich unterschiedliche Kenntnisse und Fähigkeiten erfordern, liegen nach

Ansicht des UFS bei den streitgegenständlichen Ausgaben für die Ausbildung zur Pharmareferentin keine Fortbildungskosten für den Beruf der Bw. als Intensivkrankenschwester vor.

Nach Ansicht des UFS ist für die Anerkennung als Fortbildungskosten (Werbungskosten) jedenfalls nicht ausreichend, dass allenfalls auch das Wissen einer Pharmareferentin – wie sicherlich auch sehr viele andere Berufs- bzw. Wissensgebiete – (gelegentlich) von Nutzen für den Beruf der Bw. als Intensivkrankenschwester sein könnte.

Es würde über die gesetzlich gesteckten Rahmen bezüglich Anerkennung von Werbungskosten weit hinausgehen, würden diverse Studien – wohl in verschiedensten Fachgebieten – schon bereits deshalb jedenfalls als Fortbildungskosten Anerkennung finden, wenn Teilbereichen dieses Studiums bzw. Teile des Wissens, die in diesem Studium erworben werden können, für eine bereits vorhandene berufliche Tätigkeit allenfalls von Nutzen sein könnten. Dieser Umstand **macht jedoch die Tätigkeit einer Pharmareferentin nicht zu einer verwandten Tätigkeit im oben angeführten Sinn** zur Tätigkeit der Bw. als Intensivkrankenschwester.

Nach LStR 358 werden zB die Berufe Friseurin und Kosmetikerin sowie Dachdecker und Spengler üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten. Keineswegs gemeinsam am Markt werden die Berufe Intensivkrankenschwester und Pharmareferentin angeboten, was jedoch ohnehin von der Bw. nicht behauptet wurde.

Berufsausbildung liegt auch dann vor, wenn die Maßnahmen der **Erlangung eines anderen Berufes dienen**. Um **eine berufl Fortbildung** handelt es sich dann, wenn der StPfl seine bisherigen berufl Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen beispielsweise in folgenden Fällen abzugsfähig: (1) Aufwendungen iZm dem Besuch einer HTL (Elektrotechnik) durch einen Elektriker; (2) Aufwendungen iZm dem Architekturstudium eines Baumeisters (HTL) an einer technischen Universität; (3) Aufwendungen einer Restaurantfachfrau iZm dem Besuch eines Lehrganges für Tourismusmanagement; (4) Aufwendungen eines Technikers iZm der Ablegung der Ziviltechnikerprüfung.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats **ist ein derart enger Konnex wie in den angeführten Beispielen zwischen den Berufen der Intensivkrankenschwester und einer Pharmareferentin nicht gegeben**, weshalb schon aus diesem Grund die Ausgaben für den Universitätslehrgang bezüglich Ausbildung zur Pharmareferentin **nicht als Fortbildungskosten (Werbungskosten) und auch nicht als Ausbildungskosten (WK)**

im Zusammenhang mit dem Beruf der Bw. als Intensivkrankenschwester anzuerkennen sind.

Weiters sind auch Aufwendungen für umfassende **Umschulungsmaßnahmen**, die auf eine tatsächl Ausübung eines anderen Berufes abzielen, der nicht mit dem bisherigen Beruf verwandt sein muss, unter Erfüllung der diesbezüglichen gesetzlichen Voraussetzungen abzugfähig (*Doralt § 16 Rz 203/4/2*).

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen setzt voraus, dass die Umschulungsmaßnahme derart umfassend ist, dass sie einen Einstieg in eine neue berufl Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist.

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit *tatsächl ausüben zu wollen*, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss. **Es müssen grds Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Dies ist jedoch gegenständlich nicht der Fall, zumal aus der Aktenlage hervorgeht, dass die Bw. bis dato keinerlei Einkünfte aus einer eventuellen Pharmareferententätigkeit bezieht (laut Datenbank der Finanzverwaltung bezog die Bw. bis dato ausschließlich Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Krankenschwester [Magistrat der Stadt Wien als Arbeitgeber]: im Jahr 2010: € 13.821,64; 2011: € 11.938,46 und 2012: € 12.328,33 jeweils vor Abzug von Werbungskosten)**. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die – auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten – zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes der Bw. beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Der Unabhängige Finanzsenat ist aufgrund der derzeitigen Aktenlage (bis dato) zu der Ansicht gelangt, dass **keine Umstände vorliegen, die über eine Absichtserklärung hinausgehen würden**, dass die Bw. in einem anderen Beruf (nämlich allenfalls als Pharmareferentin) als den bisher ausschließlich ausgeübten (nämlich als Intensiv-Krankenschwester angestellt beim Magistrat Wien) arbeiten wolle bzw. werde (2010 machte die Bw. die berufsgegenständlichen Werbungskosten geltend; bis einschließlich 2012 scheinen keinerlei anderen Einkünfte als die als Krankenschwester beim Magistrat Wien auf). Da die Behauptung, als Pharmareferentin arbeiten zu wollen nach Ansicht des UFS nach der aktuellen Aktenlage nicht über eine bloße Absichtserklärung hinausgeht, sind die beantragten Werbungskosten nicht als Ausbildungskosten anzuerkennen, da die Voraussetzungen für eine Anerkennung im Sinne des § 16 Einkommensteuergestz (EStG) 1988 idgF nicht vorliegen (Jakom/Lenneis EStG, 2013, § 16 Rz 48 ff).

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass keine Rechtswidrigkeit der Beweiswürdigung vorliegt, wenn die Behörde den ursprünglichen Angaben der Bw. zu den Sachverhaltsdarstellungen (dass der Lehrgang "Pharmareferentin" und die damit im Zusammenhang stehenden beantragten Werbungskosten grundsätzlich im Zusammenhang mit einem Berufswechsel der Bw. gedacht gewesen wären) mehr Glaubwürdigkeit beimisst als der Darlegung, dass Fortbildungskosten für den Beruf als Intensivkrankenschwester vorliegen würden (VwGH 1.10.1991, 90/14/0189).

Angemerkt wird, dass der Unabhängige Finanzsenat wie auch die anderen Verwaltungsbehörden aufgrund des Legalitätsprinzips an die geltenden Gesetze gebunden ist.

Der Berufungspunkt hinsichtlich Werbungskosten (Fortbildungs- bzw. Ausbildungskosten) betreffend Universitätslehrgang bezüglich Ausbildung zur Pharmareferentin ist aus genannten Gründen abzuweisen.

Ad Kinderbetreuungskosten:

Wie bereits vom Finanzamt im Zuge der Berufungsvorentscheidung sind die o.a. Kinderbetreuungskosten iHv € 290,20 iSd § 34 EStG 1988 idgF anzuerkennen (Abänderung gegenüber dem Erstbescheid).

Ad Kirchenbeitrag:

Die in der Berufung beantragten Sonderausgaben (€ 78,24) bezüglich Kirchenbeitrag sind wie bereits im Zuge der Berufungsvorentscheidung iSd § 18 EStG 1988 idgF anzuerkennen. Diesbezüglich ist daher der Berufung stattzugeben.

Es ist daher insgesamt wie im Zuge der Berufungsvorentscheidung zu entscheiden (Abänderung gegenüber dem Erstveranlagungsbescheid).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 28. Juni 2013