

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 10.03.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 08.03.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der angefochtenen Abgabe betragen (wie im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 8.3.2016):

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2015	Einkommen	8695,10 €	Einkommensteuer	1339,91 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 803,30€
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				537 €

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 machte der Beschwerdeführer (Bf.) Werbungskosten iHv € 231,86 geltend und gab seinen Beruf mit DGKP an.

Der Bf. erhob am 09.03.2016 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 08.03.2016 und brachte vor, dass er zusätzlich als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, am 07.04.2015 eingezahlte Studiengebühren in der Höhe von € 418,40 geltend mache, da die Frist für den Antrag zur Rückerstattung (bis 30. September 2015) längst verstrichen ist. Beigelegt ist eine Kopie einer Zahlungsanweisung an die Universität Wien und ein Kontoauszug auf dem die Abbuchung von € 418,40 am 08.04.2015 ersichtlich ist.

Am 11.03.2016 brachte der Bf. eine zweite Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 08.03.2016 mit folgendem Inhalt ein: Er mache zusätzlich als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, am 25.11.2015 eingezahlte Studiengebühren in der Höhe von € 418,40 geltend, da ein Einkommensnachweis 2014 für den Antrag zur Rückerstattung nicht erbracht werden kann. Der berechnete Durchschnittssteuersatz ist extrem hoch und widerspricht den Zielsetzungen der jüngst stattgefundenen Gesetzesänderungen. Auch müssen die Bestimmungen der erhöhten Negativsteuer zur Anwendung kommen.

In einem Schreiben vom 17.05.2016 betitelt mit "Mahnung - Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 08.03.2016" brachte der Bf. im Wesentlichen Folgendes vor: Er ersuche um Bearbeitung und Berücksichtigung der von ihm am 09.03.2016 und am 10.03.2016 gegen den oben angeführten Bescheid vom 08.03.2016 eingebrachten Beschwerden. Er habe zusätzlich als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, am 07.04.2015 eingezahlte Studiengebühren in Höhe von € 418,40, da die Antragsfrist zur Rückerstattung längst verstrichen war, und am 25.11.2015 eingezahlte Studiengebühren in der Höhe von € 418,40 geltend gemacht, da ein Einkommensnachweis für 2014 für den Antrag zur Rückerstattung nicht erbracht werden kann.

Mit Vorhalt vom 02.06.2016 betreffend Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 vom 10.03.2016, eingebracht am 11.03.2016, wurde der Bf. um schriftliche Klarstellung gebeten, ob seine o.a. Beschwerde (auch) als Zurückziehung seines Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung gewertet werden soll.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10.06.2016 gab der Bf. an, dass seine o.a. Beschwerde(auch) als Zurückziehung seines Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung gewertet werden soll.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31.10.2016 wurde der Bescheid vom 08.03.2016 geändert und die Einkommensteuer für das Jahr 2015 mit € 360,00 festgesetzt. Bisher war € 537,00 vorgeschrieben. Die Begründung lautet:

"Bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung für 2015 wurde §3(2) EStG 88 angewendet. "Erhält ein Steuerpflichtiger steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs.1 Z.5 lit.a (Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§33 Abs.10 EStG) auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Da Sie im Veranlagungszeitraum zumindest zeitweise gleichzeitig Bezüge von zwei oder mehreren Arbeitgebern erhalten haben, liegen die gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vor. Deshalb ist eine Zurückziehung Ihres Antrages nicht möglich.

Sie haben im Jahr 2015 steuerfreie Einkommensersatzungen erhalten (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatzungen weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wird. Mit diesem Durchschnittssteuersatz wird das steuerpflichtige Einkommen versteuert."

Im Vorlageantrag vom 21.11.2016 führte der Bf. aus:

"In der Beschwerdeentscheidung gem. § 262 BAO wurden die von mir eingebrachten Beschwerden nicht zur Gänze berücksichtigt (siehe zusammenfassendes Schreiben von 17.05.2016, der von mir am 09.03.2016 und am 10.03.2016 eingebrachten Beschwerden). Demzufolge müssten die vom Arbeitgeber nicht berücksichtigten Werbungskosten auf die Summe der Beträge: 231,86 EUR plus 418,40 EUR plus 418,40 EUR lauten. Ich ersuche um Berichtigung."

Am 06.12.2016 wurde der Bf. mit Vorhalt dazu aufgefordert, die faktische Entrichtung der Studiengebühren (samt Entrichtungsform und Entrichtungszeitpunkten) nachzuweisen, die eingewandte grundsätzliche Erstattungsfähigkeit ebendieser Studiengebühren und die Ablehnung der Erstattung derselben nachzuweisen, das absolvierte Studium (und die Studieneinrichtung, an der das Studium von wann bis wann absolviert wurde) bekannt zu geben und durch Vorlage der (Inskriptions- bzw.) Fortsetzungsbestätigungen, Studien(buch)blätter und Erfolgsnachweise nachzuweisen, bekannt zu geben, ob (und aus welchen Gründen) dieses Studium als Fortbildung zu seinem ausgeübten Beruf, oder als umfassende Umschulung anzusehen ist.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Die Beschwerde wurde am 31.01.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Am 05.12.2017 wurde dem Bf. noch einmal der Vorhalt vom 06.12.2016 mit dem Ersuchen diesen bis zum 22.12.2017 zu beantworten übermittelt. Nach dieser Frist wurde nach Aktenlage entschieden. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

Rechtslage

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten 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:

Z 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 Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

§ 3 Abs 2 EStG 1988 lautet: Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muß. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen.

§ 41 Abs 1 EStG 1988 lautet: Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,
2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.
3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 zugeflossen sind,
4. ein Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr gemäß § 63 Abs. 1 bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde,

5. der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag, der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag oder Freibeträge nach § 62 Z 10 und Z 11 berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.
 6. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.
 7. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b 5. Teilstrich abgegeben hat oder seiner Verpflichtung, Änderungen der Verhältnisse zu melden, nicht nachgekommen ist.
 8. er Einkünfte im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 32 bezogen hat.
 9. er Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1 oder entsprechende betriebliche Einkünfte erzielt, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.
 10. er Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 erzielt, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 gegeben ist.
 11. der Arbeitnehmer nach § 83 Abs. 3 unmittelbar in Anspruch genommen wird.
- § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Erwägungen

Um Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Stpfl „seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden" (E 21.12.2005, 2001/14/0102, 2006, 246; E 24.6.2004, 2001/15/0184, 2004, 707; E 24.9.1999, 99/14/0096, 2000, 61; E 29.11.1994, 90/14/0215, 1995, 342), sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung (zB Geselle - Meister im selben Handwerk, Konzipient - Rechtsanwalt, Universitätsassistent - Universitätsdozent; E 22.11.2006, 2004/15/0143, 2007, 220; E 19.3.1997, 95/13/0238, 1998, 159) [*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 16 Rz 203/2].

Neben Aus- und Fortbildungsmaßnahmen sind auch Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig. Die Umschulungsmaßnahmen müssen „umfassend“ sein und sie müssen auf die „tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen“. Nach den Gesetzesmaterialien zum HWG 2002 (AB 1285 BlgNR 21. GP 6) sind die Aufwendungen dann abzugsfähig, wenn „sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (zB Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin). Ausbildungsaufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine „nicht

verwandte" berufliche Tätigkeit sind daher weiter hin nicht abzugsfähig (zB ein einzelner Krankenpflegekurs, der für sich alleine keinen Berufsumstieg sicherstellt)".

Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein (siehe dazu oben Tz 16; siehe auch Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621) [*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 16 Rz 203/4/2].

Aufwendungen im Zusammenhang mit Bildungsmaßnahmen, die allgemein bildenden Charakter haben (zB AHS-Matura) oder Aufwendungen in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium (Bakkalaureats-, Magister- und Diplomstudium sowie Doktoratsstudium), sind grundsätzlich abzugsfähig. Insbesondere Universitätsstudien sind sowohl als Fort- und Ausbildungsmaßnahmen als auch als umfassende Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 16 Rz 203/5).

Da der Bf. den Vorhalt nicht beantwortet hat wird nach Aktenlage entschieden. Aus der Aktenlage geht nicht einmal hervor um welches Studium es sich handelt. Lediglich aus der Zahlungsanweisung über die Studiengebühren geht hervor, dass es sich um die Universität Wien handelt. Weiters liegen weder Inskriptionsbestätigungen noch Fortsetzungsbestätigungen vor, die belegen könnten um welches Studium es sich handelt. Eine Beurteilung ob dieses Studium eine Fortbildungs- und Ausbildungsmaßnahme oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme bezogen auf seinen Beruf DGKP darstellt ist daher nicht möglich.

Die RichterIn geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass bezüglich des Studiums die Voraussetzungen für eine Abzugsfähigkeit als Aus- und Fortbildungsmaßnahme oder als umfassende Umschulungsmaßnahme nicht gegeben sind.

Die Studiengebühren iHv € 836,8 (2 x € 418,40) können daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Es konnten daher wie im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 8. März 2016 nur Werbungskosten in Höhe von € 231,86 anerkannt werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Linz, am 4. Jänner 2018