



GZ. RV/3386-W/08,
GZ. RV/3559-W/08,
GZ. RV/3560-W/08,
GZ. RV/3561-W/08,
GZ. RV/2457-W/09,
GZ. RV/2570-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des WSW, vom 16. Juni 2004, 4. September 2006 bzw 13. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 14. Juni 2004 und 29. August 2006 bzw gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 24. April 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004, die Berufung vom 22. Oktober 2006 gegen den Bescheid gemäß § 299 BAO vom 22. September 2006 betreffend den Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 28. September 2005 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid vom 22.09.2006, mit welchem die Berufungsvorentscheidung vom 28.09.2005 über die Berufung gegen den Bescheid vom 09.02.2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde, wird abgewiesen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Der Bescheid vom 9. Februar 2005, mit welchem der Bescheid vom 14.06.2004 gemäß § 293b BAO berichtigt wurde, wird ersatzlos aufgehoben.

Der Bescheid vom 29. September 2004, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2002 abgewiesen wurde, wird aufgehoben.

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 wird Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) – Herr WS – war im Streitzeitraum 2002 bis 2006 bei einer Bank (U) als Regionalbetreuer beschäftigt und absolvierte im selben Zeitraum an einer Fachhochschule das Studium der Immobilienwirtschaft.

1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1. Einkommensteuer für das Jahr 2002

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002 (03.09.2003) beanspruchte der Bw den Alleinverdienerabsetzbetrag und erklärte Werbungskosten in Zusammenhang mit seinem Studium iHv 1.208,88 € (Fachliteratur iHv 151,32 €, Reisekosten iHv 694,20 €, Studiengebühr 363,36 €). Im daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 (11.09.2003) wurden sowohl die Werbungskosten iHv 1.208,88 € als auch der Alleinverdienerabsetzbetrag iHv 364 € in Abzug gebracht.

Mit Bescheid vom 14. Juni 2004 wurde das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer wiederaufgenommen und im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 14. Juni 2004 der Alleinverdienerabsetzbetrag mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass die steuerpflichtigen Einkünfte der Ehegattin des Bw höher seien als der maßgebliche Grenzbetrag von 4.400 €.

Seine Berufung vom 16.06.2004 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 14.06.2004 begründete der Bw damit, dass seine Gattin vom 01.01.2002 bis 31.03.2002 Wochengeld lediglich iHv 3.537 € bezogen habe. Die daraufhin erlassene abweisende Berufungsvorentscheidung (02.07.2004) wurde damit begründet, dass zwei Lohnzettel betreffend Wochengeld der Gattin des Bw iHv 3.537 € und 903,90 € übermittelt worden seien. Da der maßgebliche Betrag somit überschritten worden sei, stehe dem Bw der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zu.

Mit Schreiben vom 16. September 2004 beantragte der Bw die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 und übermittelte eine Bestätigung seines Arbeitgebers vom 7. September 2004, wonach der Bw als Regionalbetreuer tätig sei und diese Tätigkeit nahezu ausschließlich außer Haus wahrgenommen werde.

Mit Bescheid vom 29. September 2004 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2002 abgewiesen; begründet wurde dieser Bescheid damit, dass die Art der Abschreibung der Werbungskosten bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides gewählt werden könne. Da der Einkommensteuerbescheid aber bereits rechtskräftig sei, sei eine nachträgliche Abänderung nicht mehr möglich.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2004 berief der Bw gegen den abweisenden Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2002 (29.09.2004) mit der Begründung, dass seine Gattin den Betrag von 903,90 € am 07.01.2002 für Dezember 2001 erhalten habe und dieser Betrag gemäß § 19 Abs 1 EStG als im Jahr 2001 bezogen gelte. Ferner wies der Bw darauf hin, dass von dem von seiner Gattin bezogenen Wochengeld das allgemeine Werbungskostenpauschale iHv 132 € nicht abgezogen worden sei. Hinsichtlich der Studienkosten und des Werbungskostenpauschales für Vertreter vertrat der Bw die Meinung, dass sowohl die Studienkosten (1.208,88 €) als auch der Pauschbetrag iHv 2.190 € als Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Der Bw beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß § 299 BAO.

Mit Bescheid vom 9. Februar 2005 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 14.06.2004 gemäß § 293b BAO dahingehend berichtigt, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag in Abzug gebracht wurde, während das Werbungskostenpauschale weiterhin außer Ansatz blieb.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2005 erhob der Bw Berufung gegen den Bescheid gemäß § 293b BAO vom 09.02.2005 und verwies auf den Umstand, dass er erst am 07.09.2004 durch eine Bestätigung seines Dienstgebers habe nachweisen können, dass seine Dienste als Vertretertätigkeit eingestuft würden. Innerhalb von neun Tagen habe er beim Finanzamt angeregt, den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 von Amts wegen zu berichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2005 wurde der Bescheid vom 09.02.2005 dahingehend abgeändert, dass das Werbungskostenpauschale für Vertreter iHv 2.190 € in Abzug gebracht wurde.

Mit Bescheid vom 22. September 2006 wurde die Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit gleichem Datum (22.09.2006) wurde eine Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 erlassen, in der das Werbungskostenpauschale für Vertreter iHv 2.190 € nicht in Abzug gebracht wurde, was damit begründet wurde, dass der Bw im Immobilienbereich als Vertreter tätig sei und daneben an der Fachhochschule Immobilienwirtschaft studiere. Da dieses Studium in einem Zusammenhang mit

der Tätigkeit des Bw als Bankangestellter stehe, könnten die geltend gemachten Ausbildungskosten neben dem Vertreterpauschale (richtig: das Vertreterpauschale neben den Ausbildungskosten) als Werbungskosten nicht anerkannt werden.

Der Bw berief mit Schreiben vom 22. Oktober 2006 gegen den Bescheid gemäß § 299 BAO vom 22.09.2006 und begründete seine Berufung damit, dass entweder die Fachhochschulkosten neben den geschätzten Werbungskosten oder als Umschulungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 10 EStG anzusetzen seien. Mit gleichem Datum (22.10.2006) stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung (vom 21.02.2005) durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die in Zusammenhang mit seinem Studium der Immobilienwirtschaft angefallenen Studienkosten als Umschulungskosten bzw vorweggenommene Werbungskosten anzuerkennen sowie das Werbungskostenpauschale für Vertreter in Abzug zu bringen. Der Bw führte aus, dass mit dem Studium der Immobilienwirtschaft, die Berechtigung zur Ausübung der Makler-, Bauträger- Hausverwalter- und Sachverständigentätigkeit geschaffen werde und er die Ausübung einiger dieser Tätigkeiten anstrebe. Zum Beweis dafür übermittelte der Bw eine von seinem Arbeitgeber eingeholte Bewilligung zur Ausübung einer zusätzlichen Nebenbeschäftigung bzw einer freiberuflichen Tätigkeit. Der Bw wies darauf hin, dass er die Aufnahme in die Liste der gerichtlich beeideten Sachverständigen anstrebe.

1.2. Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2003 und 2004 machte der Bw Studienkosten iHv 3.277,59 € (2003) bzw 2.883,11 € (2004) (Fachliteratur iHv 426,62 € (2003) bzw 282,05 € (2004), Reisekosten iHv 2.124,25 € (2003) bzw 1.874,34 € (2004), Studiengebühr 726,72 € (2003) bzw 726,72 € (2004)) und zusätzlich das Werbungskostenpauschale für Vertreter geltend. In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2003 und 2004 vom 29. August 2006 wurde lediglich das Werbungskostenpauschale für Vertreter iHv 2.190 € in Abzug gebracht, während die Studienkosten mit der Begründung als Werbungskosten nicht anerkannt wurden, dass mit dem Pauschbetrag sämtliche Aufwendungen abgegolten seien und zusätzliche Werbungskosten auf Grund der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden könnten.

Mit Schreiben vom 4. September 2006 erhob der Bw Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 vom 29.08.2006 und verwies in seiner Begründung ua auf die Randziffern 427 und 428 der Lohnsteuerrichtlinien. Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 22. September 2006 wurde damit begründet, dass der Bw im Immobilienbereich als Vertreter tätig sei und daneben an der Fachhochschule Immobilienwirtschaft studiere. Da dieses Studium in einem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw als Bank-

angestellter stehe, könnten die geltend gemachten Ausbildungskosten neben dem Vertreterpauschale als Werbungskosten nicht anerkannt werden.

Der Bw stellte daraufhin (22.10.2006) den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die in Zusammenhang mit seinem Studium der Immobilienwirtschaft angefallenen Studienkosten als Umschulungskosten bzw vorweggenommene Werbungskosten anzuerkennen sowie das Werbungskostenpauschale für Vertreter in Abzug zu bringen. Der Bw führte aus, dass mit dem Studium der Immobilienwirtschaft, die Berechtigung zur Ausübung der Makler-, Bauträger- Hausverwalter- und Sachverständigentätigkeit geschaffen werde und er die Ausübung einiger dieser Tätigkeiten anstrebe. Zum Beweis dafür verwies der Bw auf die von seinem Arbeitgeber eingeholte Bewilligung zur Ausübung einer zusätzlichen Nebenbeschäftigung bzw einer freiberuflichen Tätigkeit. Der Bw wies darauf hin, dass er die Aufnahme in die Liste der gerichtlich beeideten Sachverständigen anstrebe.

1.3. Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2005 und 2006 machte der Bw Studienkosten iHv 2.667,89 € (2005) bzw 1.130,53 € (2006) (Arbeitsmittel iHv 238,09 € (2005) bzw 119,60 € (2006), Fachliteratur iHv 21,40 € (2005) bzw 38 € (2006), Reisekosten iHv 1.681,68 € (2005) bzw 609,57 € (2006), Studiengebühr 726,72 € (2005) bzw 363,36 € (2006)) und zusätzlich das Werbungskostenpauschale für Vertreter geltend. In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 und 2006 vom 24. April 2009 wurde lediglich das Werbungskostenpauschale für Vertreter iHv 2.190 € in Abzug gebracht, während die Studienkosten mit der Begründung als Werbungskosten nicht anerkannt wurden, dass mit dem Pauschbetrag sämtliche Aufwendungen abgegolten seien und zusätzliche Werbungskosten auf Grund der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden könnten.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2009 erhob der Bw Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 24.04.2009 und verwies in seiner Begründung ua darauf, dass sich das Begrenzungsgebot des Pauschbetrages auf Werbungskosten beziehe, die im Zusammenhang mit der Vertretertätigkeit stünden, während Werbungskosten, die mit einem anderen Beruf als dem eines Vertreters im Zusammenhang stünden, von der Abzugsfähigkeit als vorweggenommene bzw vorbereitende Werbungskosten nicht ausgeschlossen seien. Der Bw wies daraufhin, dass er eine umfassende Umschulungsmaßnahme für einen neuen Beruf (gerichtlich beeideter Sachverständiger) gesetzt habe und dieser mit seinem Beruf als Vertreter nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehe.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

Mit Vorhalt vom 14. November 2008 wurde der Bw ua ersucht, die Titeln und Autoren jener Bücher anzugeben, die er unter Fachliteratur als Werbungskosten in Ansatz gebracht hat und deren Erwerb sowie die Fortbildungskosten belegmäßig nachzuweisen. Mit Schreiben vom 2. Dezember 2008 übermittelte der Bw ua Auflistungen über die erworbene Fachliteratur sowie die entsprechenden Belege; als Nachweis für die Fortbildungskosten übermittelte der Bw die Erlagscheine, mit denen er die Inskriptionsgebühren für sein Studium an die Fachhochschule überwiesen hat.

Mit Schreiben vom 17. März 2009 wurde die Arbeitgeberin des Bw (U) ersucht, den Tätigkeitsbereich des Bw als Regionalbetreuer dahingehend zu beschreiben, dass erkennbar werde, welche Mehraufwendungen einem Regionalbetreuer – im Vergleich zu einem Innendienstmitarbeiter – zusätzlich entstünden und die steuerliche Berücksichtigung von pauschalierten Werbungskosten rechtfertigten. Die Arbeitgeberin des Bw teilte mit Schreiben vom 8. Juli 2009 mit, dass die Tätigkeit eines Regionalbetreuers die Kundenbetreuung und betreuende Begleitung bei der Administration der getätigten Geschäfte, den Vertrieb von Finanzdienstleistungen und die Überprüfung der Bonitätskriterien für Kreditgewährungen umfasse. Eine konkrete Jobdescription liege für das Berufsbild eines Regionalbetreuers nicht vor. Der Bw sei als Vertreter der Bank im Raum Wien, Niederösterreich und Burgenland unterwegs und erledige alle diese Tätigkeiten etwa zu dreiviertel seiner gesamten Arbeitszeit im Außendienst. Die Arbeitgeberin des Bw legte diesbezüglich eine Aufstellung über die im Zeitraum Jänner 2004 bis Dezember 2006 abgerechneten Kilometerleistungen vor. Über Ausgaben, die über das seitens der Arbeitgeberin abgegoltene Maß hinausgingen, könne sie mangels Information keine Auskunft geben.

Mit Vorhalt vom 15. Juni 2009 wurde der Bw ua ersucht, seine neue berufliche Tätigkeit, die er im Rahmen seiner seit 01.06.2007 erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausübt und seinen Tätigkeitsbereich als Regionalbetreuer bei seiner Arbeitgeberin näher zu beschreiben. In der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2009 führte der Bw ua aus, dass er als selbständiger gerichtlich beeideter Sachverständiger tätig sei und auch Gerichtsgutachten (Bezirksgericht Floridsdorf, Landesgericht Korneuburg) verfasst habe. Hinsichtlich seines Tätigkeitsbereiches als Regionalbetreuer bei seiner Arbeitgeberin wies der Bw daraufhin, dass als Ansprechpartner im Raum Wien, Niederösterreich und Burgenland sowohl private als auch gewerblich tätige Kunden aller Branchen in Frage kämen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Streitjahr 2002

Da dem Bw mittels abweisender Berufungsvorentscheidung der Alleinverdienerabsetzbetrag mit der Begründung nicht gewährt wurde, dass zwei Lohnzettel betreffend Wochengeld seiner Gattin iHv 3.537 € und 903,90 € übermittelt worden seien und der maßgebliche Betrag von 4.400 € somit überschritten worden sei, ersuchte der Bw wegen des Aufkommens neuer Tatbestände um Neuaufnahme der Verfahren (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2001 und 2002 und übermittelte eine Bestätigung seines Arbeitgebers, wonach der Bw als Regionalbetreuer tätig sei und diese Tätigkeit nahezu ausschließlich außer Haus wahrgenommen werde. Das Finanzamt wertete dieses Schreiben als Antrag des Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2002 und wies es mit der Begründung ab, dass die Art der Abschreibung der Werbungskosten bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides gewählt werden könne; da der Einkommensteuerbescheid aber bereits rechtskräftig sei, sei eine nachträgliche Abänderung nicht mehr möglich. In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw ua aus, dass seine Gattin den Betrag von 903,90 € am 07.01.2002 für Dezember 2001 erhalten habe und dieser Betrag gemäß § 19 Abs 1 EStG als im Jahr 2001 bezogen gelte. Mit Bescheid vom 9. Februar 2005 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 14.06.2004 gemäß § 293b BAO dahingehend berichtigt, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag in Abzug gebracht wurde, während das Werbungskostenpauschale weiterhin außer Ansatz blieb. Nach einer dagegen eingebrachten Berufung wurde im Rahmen einer stattgebenden Berufungsvorentscheidung auch das Werbungskostenpauschale für Vertreter in Abzug gebracht. In der Folge wurde die Berufungsvorentscheidung mit Bescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben und im Rahmen einer neu erlassenen Berufungsvorentscheidung das Vertreterpauschale nicht in Abzug gebracht. Der Bw brachte gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO eine Berufung und gegen die Berufungsvorentscheidung einen Vorlageantrag ein.

Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Berufungsvorentscheidung vom 28.09.2005 über die Berufung gegen den Berichtigungsbescheid vom 09.02.2005 zu Recht gemäß § 299 BAO aufgehoben. Die gemäß § 299 BAO aufgehobene Berufungsvorentscheidung erweist sich nämlich insofern als nicht richtig, als damit lediglich die Höhe der Abgabe des bekämpften Bescheides geändert wurde, obwohl dieser ersatzlos aufgehoben hätte werden müssen, da

der als Berichtigung gemäß § 293b BAO zum Bescheid vom 14.06.2004 ergangene Bescheid aus folgenden Gründen nicht ergehen hätte dürfen:

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Um die vom Bw in seiner Berufung geäußerte Behauptung überprüfen zu können, ob das Einkommen seiner Gattin im Jahr 2002 den festgesetzten Grenzbetrag überschritten hat, war ein Ermittlungsverfahren durchzuführen. Da aber eine Unrichtigkeit nur dann offensichtlich ist, wenn sie ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (vgl Ritz: BAO Kommentar, 3. Auflage, Tz 5 zu § 293b, S 889), war der berichtigte Einkommensteuerbescheid vom 14.06.2004 nicht offensichtlich unrichtig, weshalb der gemäß § 293b BAO berichtigende Bescheid vom 9. Februar 2005 zum Bescheid vom 14.06.2004 nicht ergehen hätte dürfen. Der Bescheid vom 9. Februar 2005, mit welchem der Bescheid vom 14.06.2004 gemäß § 293b BAO berichtigt wurde, ist daher ersatzlos aufzuheben.

Die Berufungsvorentscheidung, die den Spruch dieses Bescheides lediglich abänderte, diesen aber nicht ersatzlos aufhob, erwies sich demnach als unrichtig und war daher gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Gemäß § 303 Abs 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303a Abs 1 BAO hat der Wiederaufnahmsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs 1), auf die der Antrag gestützt wird;

- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs 1 lit b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Entspricht der Wiederaufnahmsantrag nicht den im Abs 1 umschriebenen Erfordernissen, so hat gemäß Abs 2 leg cit die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Diese Bestimmung bezweckt, Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht daran scheitern zu lassen, dass der Wiederaufnahmewerber die von der Rechtsprechung verlangten Inhaltserfordernisse im Wiederaufnahmeantrag nicht darstellt. Die Erlassung eines solchen Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Behörde. Die im § 303a Abs 1 BAO geforderten Inhaltserfordernisse sollen der Behörde eine meritorische Entscheidung über den Antrag ermöglichen. Ergeht trotz solcher inhaltlicher Mängel vor deren Behebung eine meritorische Entscheidung, ist sie rechtswidrig (Erkenntnis des VwGH v 14.09.1992, 91/15/0135).

Da der Bw in seinem Schreiben vom 16.09.2004 die Umstände (§ 303 Abs1 BAO), auf die der Antrag gestützt wird nicht bezeichnet hat und keine Angaben darüber gemacht hat, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages und des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind (§ 303a Abs 1 lit b-d BAO), wäre von Seiten des Finanzamtes dem Bw zunächst die Behebung der dem Antrag anhaftenden Mängel aufzutragen gewesen. Im Rahmen dieses Verfahrens wäre damit auch zu klären gewesen, ob der Bw tatsächlich einen Wiederaufnahmsantrag gemäß § 303 Abs 1 BAO oder einen Antrag gemäß § 299 BAO stellen wollte. Der Bescheid vom 29. September 2004, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2002 abgewiesen wurde, wird daher aufgehoben.

2. Die Streitjahre 2003 bis 2006 betreffend wird folgender Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Der Bw war im Streitzeitraum (2002 bis 2006) bei einer Bank (U) als Regionalbetreuer tätig.
- Laut Schreiben der Arbeitgeberin des Bw vom 08.07.2009 umfaßt die Tätigkeit eines Regionalbetreuers die Kundenbetreuung (laut Schreiben des Bw vom 07.07.2009 die Kundenwerbung) und betreuende Begleitung bei der Administration der getätigten Geschäfte, den Vertrieb von Finanzdienstleistungen und die Überprüfung der Bonitäts-

kriterien für Kreditgewährungen. Der Bw ist als Vertreter der Bank im Raum Wien, Niederösterreich und Burgenland unterwegs und erledigt alle diese Tätigkeiten etwa zu dreiviertel seiner gesamten Arbeitszeit im Außendienst.

- Laut Bestätigung der Arbeitgeberin für die einzelnen Streitjahre ist der Bw ausschließlich als Regionalbetreuer tätig. Die Tätigkeit eines Regionalbetreuers umfaßt laut dieser Bestätigung die Akquisition und Betreuung von Kunden im Außendienst zum Zweck der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und wird nahezu ausschließlich außer Haus wahrgenommen.
- Laut Aufstellung über die im Zeitraum Jänner 2004 bis Dezember 2006 abgerechneten Kilometerleistungen – die von der Arbeitgeberin übermittelte wurde – nahm der Bw im Streitjahr 2004 an 154 Tagen, im Streitjahr 2005 an 182 Tagen und im Streitjahr 2006 an 198 Tagen berufliche Tätigkeiten außer Haus wahr.
- Der Bw hat am 04.09.2002 das Studium der Immobilienwirtschaft an der Fachhochschule Wien begonnen und dieses am 06.07.2006 erfolgreich beendet. Am 08.05.2007 hat der Bw die Prüfung zum gerichtlich beeideten Sachverständigen für Immobilien bestanden.
- Dem Bw erwachsen in Zusammenhang mit seinem Studium der Immobilienwirtschaft an der Fachhochschule folgende Kosten:

	2002	2003	2004	2005	2006
Studiengebühr	363,36 €	726,72 €	726,72 €	726,72 €	363,36 €
Reisekosten	694,20 €	2.124,25 €	1.874,34 €	1.681,68 €	609,57 €
Fachliteratur	151,32 €	426,62 €	282,05 €	21,40 €	38,00 €
Arbeitsmittel	-	-	-	238,09 €	119,60 €
	1.208,88 €	3.277,59 €	2.883,11 €	2.667,89 €	1.130,53 €

- Seit 01.06.2007 erzielt der Bw Einkünfte aus seiner Tätigkeit als selbständiger gerichtlich beeideter Sachverständiger.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt zu diesem Sachverhalt auf Grund folgender Beweiswürdigung:

Der Bw wies die ihm erwachsenen Studiengebühren mit Erlagschein nach; zum Nachweis der Reisekosten legte der Bw die Semesterstundenpläne und eine Aufstellung jener Tag vor, an denen er die Strecke Wohnung – Fachhochschule (Währinger Gürtel 97) (19,5 km x 2 – hin und retour) zurückgelegt hat. Die Ausgaben für die Fachliteratur wies der Bw anhand einer Liste von Buchtiteln und der entsprechenden Rechnungsbelege nach. Die Ausgaben wurden mittels Kassenbelegen nachgewiesen. Da von Seiten des Bw sämtliche in Zusammenhang mit

seinem Studium entstandenen Aufwendungen detailliert und nachvollziehbar nachgewiesen wurden, ist davon auszugehen, dass diese in unmittelbaren Zusammenhang mit seinem Studium der Immobilienwirtschaft an der Fachhochschule entstanden sind.

Da der Bw seine Tätigkeit als Regionalbetreuer laut Bestätigung seiner Arbeitgeberin nahezu ausschließlich außer Haus wahrnimmt bzw laut Schreiben der Arbeitgeberin der Bw die Tätigkeiten etwa zu dreiviertel seiner gesamten Arbeitszeit im Außendienst erledigt und auch anhand einer von der Arbeitgeberin übermittelten Aufstellung über die im Zeitraum Jänner 2004 bis Dezember 2006 abgerechneten Kilometerleistungen diese Aussagen nachvollziehbar sind, wird davon ausgegangen, dass der Bw mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbrachte.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich ua aus dem Schreiben der Arbeitgeberin des Bw vom 08.07.2009, den beiden Vorhaltsbeantwortungen des Bw vom 02.12.2008 und 07.07.2009, den Bestätigungen der Arbeitgeberin für pauschalierte Werungskosten für jedes der Streitjahre, der Aufstellung über die im Zeitraum Jänner 2004 bis Dezember 2006 abgerechneten Kilometerleistungen, den Semesterstundenplänen, den Erlagscheinen, mit welchen der Studienbeitrag im jeweiligen Semester eingezahlt wurde, einem Beschluss des Bezirksgerichts Floridsdorf vom 03.04.2008, mit welchem der Bw mit dem Auftrag zum Sachverständigen bestellt wurde, ein Gutachten über die Höhe des Verkehrswertes einer Wohnung zu erstatten und den Finanzamtsakten.

Der Sachverhalt war in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

2.1. Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß Abs 1 Z 10 leg cit, in der Fassung des AbgÄG 2004, BGBl I Nr 180/2004, 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, Werbungskosten.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind 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. Die Umschulungsmaßnahme muss auf eine „tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen“. Abzugsfähig sind Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist; es handelt sich also um vorweggenommene Werbungskosten. Nach dem Gesetzeswortlaut sind nur

„Umschulungsmaßnahmen“ abzugsfähig, also Aufwendungen, die auf einen Berufswechsel ausgerichtet sind. Nach dem Gesetzeszweck sind aber auch Aufwendungen abzugsfähig, die auf eine andersgeartete Nebentätigkeit abzielen; gefördert wird nämlich auch der Wechsel „aus Branchen mit rückläufigen Arbeitsmarktchancen“; Voraussetzung kann es danach nicht sein, dass der bisherige Beruf zur Gänze aufgegeben wird; gefördert wird vielmehr auch die Erzielung von Zusatzeinkommen (Doralt: Einkommensteuergesetz Kommentar, Band II, Tz 203/4/2 zu § 16, S 88f). Eine „Umschulung“ liegt immer schon dann vor, wenn eine zu Einkünften führende Tätigkeit ausgeübt wird (wurde), mag sie auch bloß vorübergehend oder untergeordnet sein (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke: Einkommensteuergesetz, Anm 142 zu § 16, S 101).

Der Umstand, dass der Bw im Streitzeitraum sein Studium der Immobilienwirtschaft an einer Fachhochschule erfolgreich absolviert hat, im Anschluss daran die Prüfung zum gerichtlich beeideten Sachverständigen für Immobilien abgelegt hat und seit 01.06.2007 Einkünfte aus seiner Tätigkeit als selbständiger gerichtlich beeideter Sachverständiger erzielt, zeigt, dass die vom Bw gesetzte Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abgezielt hat. Die in Streit stehenden und dem Bw in Zusammenhang mit seinem Studium erwachsenen Kosten für Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten und Studiengebühr iHv 3.277,59 € (2003), 2.883,11 € (2004), 2.667,89 € (2005) bzw 1.130,53 € (2006) sind daher gemäß § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

2.2. Vertreterpauschale

Gemäß § 17 Abs 6 EStG können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Dieser Ermächtigung entsprechend erging die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl II 382/2001, die im § 1 bestimmt:

Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

Z 9. Vertreter

5 vH der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit

im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Werden gemäß § 5 der Verordnung die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht erfasst sind, weil sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, können jedoch zusätzlich zum Pauschbetrag berücksichtigt werden

Laut Bestätigung seiner Arbeitgeberin war der Bw im Streitzeitraum ausschließlich als Regionalbetreuer tätig, wobei diese Tätigkeit nahezu ausschließlich außer Haus wahrgenommen werde. Laut Schreiben der Arbeitgeberin des Bw (vom 08.07.2009) erledige der Bw alle seine Tätigkeiten etwa zu dreiviertel seiner gesamten Arbeitszeit im Außendienst. Laut Aufstellung über die im Zeitraum Jänner 2004 bis Dezember 2006 abgerechneten Kilometerleistungen – die von der Arbeitgeberin übermittelte wurde – nahme der Bw im Streitjahr 2004 an 154 Tagen, im Streitjahr 2005 an 182 Tagen und im Streitjahr 2006 an 198 Tagen berufliche Tätigkeiten außer Haus wahr.

Da aufgrund der Bestätigungen, der Ausführungen und der Aufzeichnungen hinsichtlich der abgerechneten Kilometerleistungen der Arbeitgeberin des Bw davon auszugehen ist, dass der Bw im Streitzeitraum mehr als die Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht hat und die in Zusammenhang mit seinem Studium erwachsenen Kosten in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Regionalbetreuer stehen, ist der Pauschbetrag iSd § 1 Z 9 der oben zitierten Verordnung iHv 2.190 € in den Streitjahren 2003 bis 2006 neben den Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 (Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen) in Abzug zu bringen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 10. August 2009