

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde der Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 18.06.2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin bezog im Jahr 2012 Einkünfte von 968,45 € aus einer einmonatigen Feriapraxis bei einem Pharmahandelsunternehmen und Einkünfte von 39.470,89 € aus einem Kommanditanteil an einer (im Familienbesitz befindlichen) Apotheke. In ihrer Einkommensteuererklärung beantragte sie die Berücksichtigung von Ausbildungskosten in Höhe von 8.498,55 € (Studiengebühren und Wohnungskosten) für ihr Pharmaziestudium in Budapest als Werbungskosten.

Im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012** vom 18.6.2013 wurden die Ausbildungskosten nicht in Abzug gebracht. Das Finanzamt führte zur Begründung aus: Ausbildungskosten seien gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG nur dann abzugsfähig, wenn sie in Zusammenhang mit einer vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten Tätigkeit stehen. Kosten für die erstmalige Ausbildung fallen nicht darunter. Auch Umschulungs- oder Fortbildungskosten setzen eine bereits vorher ausgeübte Tätigkeit voraus und können als vorweggenommene Werbungskosten für eine künftige andere Tätigkeit abgezogen werden.

Die bereits seit dem 7. Lebensjahr der Bf zufließenden Einkünfte aus der Kommanditbeteiligung seien tätigkeitsunabhängig.

Die Bf wandte sich in der **Berufung** vom 23.6.2013 gegen die Nichtberücksichtigung der Studienkosten. Sie habe vor Aufnahme des Studiums facheinschlägig bei der Fa. X.

Pharmahandel gearbeitet. Es bestehe damit eine Verbindung zwischen steuerpflichtiger Tätigkeit und späterem Studium. Es liegen daher umfassende Umschulungsmaßnahmen vor.

Es bestehe auch eine Verbindung zwischen den Einkünften als Kommanditistin und dem Studium, da die Komplementärin der Apotheke im Jahr 2013 das 55. Lebensjahr vollenden werde und ein altersbedingter Wechsel in der Person des Konzessionsinhabers anstehe. Sei die Bf nicht in der Lage konzessionsfähig zu werden, verliere sie ihre Einkünfte aus der Apotheke – unabhängig davon, dass diese seit dem Jahr 2000 tätigkeitsunabhängig zufließen.

Das Studium an der Semmelweis-Universität Budapest nach deutscher Studienordnung könne mit dem Pharmaziestudium in Wien nicht verglichen werden. Das Studium sei extrem straff mit einem Minimum an Ferien organisiert, sodass die effektive Studiendauer nicht wie in Wien bei 16-18 Semestern liege. Ein rascher Berufseinstieg samt rascher Befähigung zur Führung des mütterlichen Apothekenbetriebs sei daher in Aussicht.

Die Drop-out-Quote beim Pharmaziestudium in Wien liege bei mindestens 80%. Dazu zitierte die Bf einen Zeitungsartikel, wonach die Nachbesetzung von Pharmazeuten wegen der langen Studiendauer und der hohen Drop-out-Rate gefährdet sei.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 1.7.2013 wies das Finanzamt die Berufung ab. Zu den in der Berufung vorgebrachten Argumenten erwiderte das Finanzamt, dass es sich bei der Tätigkeit für das Pharmaunternehmen um eine einmalige Ferialpraxis gehandelt habe, wie sie von vielen Schülern und Studenten ausgeübt werde. Diese einmonatige Ferialpraxis führe nicht zur Begründung einer Berufsausübung. Demzufolge sei das Pharmaziestudium der Bf eine erstmalige Ausbildung, die weder als Ausbildungs-, Umschulungs- noch Fortbildungskosten abzugsfähig sei, da diese Schulungsmaßnahmen eine bereits vorher ausgeübte tatsächliche Berufstätigkeit erfordern. Die Möglichkeit der zukünftigen Übernahme der Apotheke ändere nichts daran, dass es sich beim Studium um die erstmalige Ausbildung handle. Wie bereits im Erstbescheid ausgeführt, seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine tätigkeitsunabhängige Gewinnbeteiligung, die keine Berufstätigkeit begründe.

Die Bf beantragte mit Schreiben vom 16.7.2013 die **Vorlage des Rechtsmittels** an die zweite Instanz und die Anerkennung der Studiengebühren samt Nebenkosten als Werbungskosten.

Die Bf studiere seit einem Jahr in Budapest Pharmazie. Sie halte seit dem Jahr 2000 einen Kommanditanteil an der Apotheke ihrer Mutter. Die Übernahme des Apothekenbetriebes sei in einer kalkulierbaren bzw absehbaren Zeit geplant. Die Mutter werde im Jahr 2013 das 55. Lebensjahr vollenden. Unter Berücksichtigung des Aspiranten-Jahres und der vorgeschriebenen Mindestwartezeit von 5 Jahren für die Konzessionsfähigkeit im pharmazeutischen Volldienst müsse eine klar kalkulierbare Studienzeit zur Sicherung ihrer Einkünfte gegeben sein. Dies treffe für das Pharmaziestudium in Wien aufgrund der schlechten Studiensituation nicht zu. An

der Semmelweis Universität in Budapest sei hingegen die Absolvierung des Studiums innerhalb der Regel-Studienzeit möglich.

Werbungskosten liegen vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung in einem objektiven Zusammenhang stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden. Dies gelte sowohl für die Gegenwart als auch für die in der Zukunft anfallenden Einnahmen. Das Finanzamt habe dies nicht ausreichend berücksichtigt.

Die facheinschlägige Tätigkeit der Bf im Jahr 2012 als nicht relevante einmalige Ferialpraxis abzutun, treffe nicht den Kern der Sache, zumal nach dem geltenden Studienplan Pflichtpraktika vorgeschrieben seien. Auch aus diesem Blickwinkel unter Berücksichtigung von diesbezüglicher Judikatur seien die Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

#### **Sachverhalt:**

Die Bf hat im August 2012 ein einmonatiges Ferialpraktikum bei einem Pharmahandelsunternehmen absolviert und danach ein Pharmaziestudium in Budapest begonnen. Sie bezieht Einkünfte aus einem Kommanditanteil an der Apotheke ihrer Mutter, wobei die Bf in Zukunft die Übernahme der Apothekenkonzession beabsichtigt.

Strittig ist die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Studium in Höhe von insgesamt 8.498,55 €, bestehend aus Studiengebühren (5.138,55 €) und Wohnungskosten (3.360 €). Dazu wurden dem Finanzamt sechs Bankbelege über im Jahr 2012 erfolgte Überweisungen vorgelegt, wobei als Auftraggeberin jeweils die Mutter der Bf aufscheint.

#### **Rechtslage:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten:

*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 .*

Entsprechendes gilt gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 für Aufwendungen im Rahmen von Einkünften aus Gewerbebetrieb.

#### **Erwägungen zur Beschwerde:**

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit einem Universitätsstudium sind grundsätzlich abzugsfähig. Voraussetzung ist aber **eine bereits**

**bestehende Berufstätigkeit.** Aufwendungen für eine Erstausbildung ohne gleichzeitige Berufsausübung sind nicht abzugsfähig (*Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 203/5). Auch der Begriff "Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Kosten der Erstausbildung ohne gleichzeitige oder früher bestehende Berufstätigkeit stellen daher nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung dar (VwGH 23. 5. 2013, 2011/15/0159).

Nach den LStR 2002, Rz 358a, gilt als berufliche Tätigkeit jede Tätigkeit, die zu Einkünften führt, somit auch Hilfstätigkeiten oder fallweise Beschäftigungen. Die LStR 2002 nehmen damit eine großzügige Interpretation des Begriffs „Umschulung“ vor, die allerdings für das Bundesfinanzgericht nicht bindend ist.

Bezüglich der Tätigkeit der Bf als Ferialpraktikantin im August 2012 ist festzuhalten, dass eine einmonatige Ferialpraxis nicht ausreichend ist, um einen Veranlassungszusammenhang mit dem Universitätsstudium herzustellen. Nach allgemeiner Verkehrsauffassung wird eine einmonatige Ferialpraxis nicht als "Berufstätigkeit" wahrgenommen. Bei Ferialpraktika - anders als etwa bei Hilfstätigkeiten oder fallweisen Beschäftigungen neben dem Studium - steht der Ausbildungszweck im Vordergrund.

Allein durch die einmonatige Tätigkeit kann eine nichtabzugsfähige Erstausbildung nicht abzugsfähig gemacht werden. Die Studienkosten können daher weder in Zusammenhang mit der Tätigkeit bei dem Pharmaunternehmen noch mit einer zukünftig geplanten beruflichen Tätigkeit als (vorweggenommene) Werbungskosten anerkannt werden.

Es lässt sich aufgrund dieser Erwägungen auch aus dem Vorbringen der Bf, dass nach dem Studienplan Pflichtpraktika vorgeschrieben seien, für die Bf nichts gewinnen. Davon abgesehen fehlt jeder Hinweis, dass es sich bei dem gegenständlichen Ferialpraktikum um ein Pflichtpraktikum gehandelt haben könnte.

Die Bf sieht weiters einen Zusammenhang zwischen ihren Einkünften aus der Apotheke als Kommanditistin und dem Pharmaziestudium, da diese Einkünfte gefährdet wären, wenn sie nicht in der Lage ist, die Apothekenkonzession künftig zu übernehmen. Dem ist entgegenzuhalten, dass für diesen Fall beispielsweise die Konzessionserteilung an eine andere (konzessionsfähige) Person unter Abtretung der Gesellschaftsanteile der Konzessionsinhaberin an einen neuen Konzessionsinhaber (§ 12 Abs. 2 ApothekenG) oder auch eine Verpachtung der Apotheke nach Rücktritt der Konzessionsinhaberin wegen Erreichung der Voraussetzungen für den Bezug einer Alterspension (§ 17 Abs. 2 ApothekenG) in Betracht käme. Einkünfte aus dem Anteil an der Kommanditengesellschaft sind insofern nicht davon abhängig, dass der Bf die Apothekenkonzession erteilt wird.

Darüber hinaus gilt die Nichtabzugsfähigkeit der Erstausbildung gleichermaßen für Bildungsmaßnahmen im Bereich der Betriebsausgaben.

Die Studienkosten sind aus diesen Gründen nicht als vorweggenommene Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Schließlich ist schon deshalb eine steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Kosten nicht in Erwägung zu ziehen, da laut den vorliegenden Bankbelegen die Überweisungen durch die Mutter der Bf vorgenommen wurden und die Bf somit keine Aufwendungen zu tragen hatte.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

### **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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 2. März 2016