

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100177/2014

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamt Innsbruck vom 22. November 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der darauf entfallenden Einkommensteuer wird auf das beiliegenden Berechnungsblatt verwiesen, das insoweit einen Bestandteil dieses Spruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige bezieht neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Krankenschwester ebensolche als Skilehrerin, wobei letztere Tätigkeit jeweils nur wenige Tage im Jahr ausgeübt wird und daraus Einkünfte im geringfügigen Ausmaß erzielt werden (lt. KZ 245 der Lohnzettel: 2008: 263 €; 2009: 1.046,60 €; 2010: 1.200,47 €; 2011: 1.077,33 €, 2012: 1.605,63 €, 2013: 1.908,93 €, 2014: 972 €).

Im Streitjahr 2012 beantragte die Abgabepflichtige die Berücksichtigung von Werbungskosten für diverse Ausbildungslehrgänge in Zusammenhang mit der Skilehrtätigkeit in Höhe von insgesamt 2.542,70 €.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 22. November 2013 berücksichtigte das Finanzamt diese geltend gemachten Werbungskosten lediglich in Höhe der aus der Tätigkeit als Skilehrerin bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und zwar im

Ausmaß von 1.605 €. In der bezug habenden Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass die beantragten Aus- und Fortbildungskosten aufgrund der vorliegenden Einkünfte als Schilehrerin abgeändert worden seien.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde eingewendet, dass nach herrschender Lehrmeinung und Judikatur ausnahmsweise auch ein Überschuss der Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zulässig sei, zumal es sich nicht um einen längeren Zeitraum handle, in welchem negative Einkünfte erwirtschaftet würden. Im vorliegenden Fall sei die Ausbildung zum Landesskilehrer, welche verhältnismäßig hohe Kosten verursacht habe, im Jahr 2012 abgeschlossen worden. In den darauffolgenden Jahren würden nur noch geringfügige Fortbildungen in diesem Bereich stattfinden und werde daher auch jeweils mit einem Überschuss der Einnahmen gerechnet. Falls das Finanzamt die Ansicht vertrete, es handle sich bei der ausgeübten Skilehrertätigkeit um Liebhaberei, werde um entsprechende Begründung ersucht.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass die Aufwendungen für die Skilehrerfortbildung nur im Zusammenhang mit den Einkünften aus der Skilehrertätigkeit als Werbungskosten absetzbar seien, nicht jedoch im Rahmen des Dienstverhältnisses als medizinische Angestellte, weshalb die strittigen Werbungskosten nur in Höhe der Einkünfte aus Skilehrertätigkeit zu berücksichtigen seien.

In weiterer Folge stellte die Abgabepflichtige einen Vorlageantrag und wies nochmals darauf hin, dass es sich bei der Skilehrertätigkeit um keine Liebhabereitätigkeit handle und die geltend gemachten Werbungskosten daher zur Gänze anzuerkennen seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 zählen 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, zu den Werbungskosten.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Auch für Ausbildungsmaßnahmen ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vgl. Doralt, EStG13, § 16 Tz. 203/4/1).

Grundsätzlich wird im Streitfall von der Abgabenbehörde nicht in Abrede gestellt, dass es sich bei den geltend gemachten Werbungskosten um Fortbildungskosten im Sinne der gesetzlichen Bestimmung handelt.

Die Abgabenbehörde lässt aber den Abzug dieser geltend gemachten Werbungskosten lediglich in Höhe der diesbezüglichen Aktivbezüge zu.

Dafür dass Werbungskosten grundsätzlich lediglich in Höhe der Aktivbezüge zu berücksichtigen wären, bietet weder das Gesetz eine Grundlage, noch wird in der herrschenden Lehre ein diesbezüglicher Rechtsstandpunkt vertreten.

Vielmehr wird vom Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einzelfall negativ sein können (VwGH 23.10.1990, 89/14/0302) bzw. durchaus auch negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen sind (VwGH 15.09.2011, 2008/15/032).

In ersterem Beschwerdeverfahren, machte ein Abgabepflichtiger Werbungskosten geltend, welche aus einem Prozess vor dem Arbeitsgericht resultierten, in welchem der Beschwerdeführer seine Weiterbeschäftigung als Dienstnehmer einer GmbH durchsetzen wollte. Der Beschwerdeführer erzielte keine Aktivbezüge, sondern einerseits positive Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus Pensionsbezügen und andererseits negative Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (ausschließlich Prozesskosten). Unbestritten waren dabei die Höhe dieses Verlustes und dessen grundsätzliche steuerliche Anerkennung.

In letzterem Erkenntnis vertritt der Verwaltungsgerichtshof unter Verweis auf das Erkenntnis vom 15.9.2011, 2008/15/0321, die Rechtsauffassung, dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten nicht auf den Fall beschränkt sei, dass der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt, sondern auch Aufwendungen abzugsfähig seien, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen.

Daraus ergibt sich, dass Werbungskosten in Zusammenhang mit Umschulungsmaßnahmen unter bestimmten Umständen sogar dann zu berücksichtigen sind, wenn noch gar keine damit in Zusammenhang stehenden Einkünfte erzielt werden und damit auch Aufwendungen zu berücksichtigen sind, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (vorweggenommene Werbungskosten).

Wenn aber vorweggenommene Werbungskosten zu berücksichtigen sind, sind nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes auch die Einkünfte übersteigende Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn wie im streitgegenständlichen Fall bereits Einkünfte erzielt werden. Dies auch dann, wenn dadurch **ausnahmsweise** negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt werden, in den Jahren davor und danach die Einkünfte aber jeweils höher sind als die damit in Zusammenhang angefallenen Werbungskosten.

Dass im Streitfall die Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht als Tätigkeit im Sinne der Liebhabereiverordnung zu beurteilen ist, ergibt sich im übrigen sohin aus der Höhe der in den einzelnen Jahren erzielten positiven Einkünften aus der ausgeübten Skilehrertätigkeit. Auch das Finanzamt hat bezüglich dieser Tätigkeit, trotz der diesbezüglichen Beschwerdeausführungen, nicht zur Begründung erhoben, dass bei dieser Tätigkeit die Werbungskosten insgesamt über die Jahre betrachtet, die Einnahmen übersteigen würden.

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.

Da bezüglich der Frage, ob im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer ein in einem einzelnen Jahr auftretender Werbungskostenüberschuss (negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zu berücksichtigen ist, wenn diese nichtselbständige Tätigkeit nebenberuflich über Jahre hindurch ausgeübt wird und daraus jeweils - wenn auch geringfügige aber doch - steuerpflichtige Einnahmen erzielt werden und die Tätigkeit darüberhinaus insgesamt nicht als Liebhabereitätigkeit zu beurteilen ist, keine höchstgerichtliche Judikatur vorliegt, wird die Revision als zulässig erachtet.

Innsbruck, am 14. Dezember 2015