

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

15.09.2011

**Geschäftszahl**

2008/15/0321

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 5. November 2008, Zlen. RV/0559-L/07 und miterledigt RV/0659-L/08, betreffend Einkommensteuer 2005 und 2007 (mitbeteiligte Partei: J H in W, vertreten durch Rudolf Frisch, MAS, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1010 Wien, Dominikanerbastei 6/2), zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 240,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Mitbeteiligte erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Sonderschullehrerin an einer Volksschule.

Im Rahmen der Arbeitnehmersveranlagung für das Jahr 2005 beantragte sie den Abzug von Aufwendungen u.a. für Bildungsmaßnahmen als Werbungskosten.

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 vom 8. Februar 2007 setzte das beschwerdeführende Finanzamt die Einkommensteuer abweichend von der eingereichten Erklärung fest. Begründend wurde u. a. ausgeführt, dass die Weiterbildung in Fertigkeiten, die ganz allgemein für den außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung haben und zudem der beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen im Randbereich dienlich seien, nicht zu einer berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen führe. Die Ausgaben für Atemlehre bzw. Atemseminare stellten in diesem Sinne gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung dar.

Auch für das Jahr 2007 beantragte die Mitbeteiligte die Anerkennung von Kosten im Zusammenhang mit dem Besuch von Kursen zur Atemlehre, welche im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 mit der gleichen Begründung wie für das Jahr 2005 keine Berücksichtigung fanden.

In Berufungen gegen diese Bescheide brachte die Mitbeteiligte vor, dass ihre Ausbildung zur Atempädagogin als Zusatzausbildung zu ihrer Tätigkeit als Lehrerin zu verstehen sei. Sie absolviere diese Ausbildung in der Absicht, deren Inhalte in die Lehrerfortbildung einzubringen, zumal sie sich schon mehrmals als Vortragende im Rahmen des Sonderpädagogischen Zentrums (SPZ-F) und der Pädagogischen Akademie des Bundes betätigt habe. Die Ausbildung beinhalte sowohl didaktische Übungen für den Einzelunterricht als auch für die Arbeit mit einer Gruppe. Insgesamt werde die Ausbildung einen Zeitrahmen von 3 ½ Jahren in Anspruch nehmen. Es handle sich dabei um eine pädagogische Ausbildung, die mit der Verleihung des Titels "Diplomierter Atempädagoge" abgeschlossen werde und an der auch andere Berufsgruppen teilnähmen. Im Vordergrund stünde das Unterrichten anderer Menschen (einzeln oder in der Gruppe) hinsichtlich Atem/Bewegung/Stimme.

Über Vorhalt der belangten Behörde erläuterte die Mitbeteiligte, dass sie derzeit als Sonderschullehrerin in einer Integrationsklasse eingesetzt sei. Im Schuljahr 2008/09 wie auch in den Jahren zuvor habe sie eine Lehrverpflichtung mit vollem Stundenausmaß gehabt und dabei sämtliche Unterrichtsgegenstände (Deutsch, Mathematik, Sachunterricht, Musikerziehung, Bildnerische Erziehung, Leibeserziehung, Förderunterricht) im

Team unterrichtet. Atemlehre ließe sich mit Kindern sowohl im Gegenstand Leibeserziehung (z.B. Wirbelsäule-Übungen, Dehnungsübungen, Schulung der Körperwahrnehmung, Spüren der Atembewegung) als auch im Musikunterricht (Verbindung von Bewegung und Stimme, so genanntes Tönen von Lauten in spielerischer Weise, Beobachtung der Ein- und Ausatembewegung, vorbereitende Übungen für Chorgesang) anwenden und einbauen.

Es bestehe die Absicht, vor allem in der Erwachsenenbildung tätig zu werden und am Fortbildungsprogramm der Pädagogischen Hochschule mitzuwirken. Im Ausbildungsprogramm der Volks- und Sonderschullehrer werde auch das Fach "Sprecherziehung" angeboten. Eine Bewerbung hierfür sei gut denkbar. Im Zuge der Ausbildung zur Atempädagogin habe die Mitbeteiligte bereits einen (unentgeltlichen) Workshop für Lehrerinnen abgehalten. Ebenso unterrichte sie (wiederum im Rahmen der Ausbildung) in diesem Semester an einer Musikhochschule angehende Sänger und Musikpädagogen. Die Entlohnung erfolge (derzeit noch) "auf freiwilliger Basis der Teilnehmer".

Die Mitbeteiligte beabsichtige, die volle Lehrverpflichtung zunächst aufrecht zu erhalten und sie später bei Ausweitung der Tätigkeit in Richtung Atempädagogik zu reduzieren. Geplant sei für Februar 2009 eine "Ausschreibung an der Pädagogischen Hochschule", die Abhaltung weiterer Kurse für Lehrerinnen in B, sowie die Weiterführung der monatlichen Kurse an der Musikhochschule. Nach Beendigung der Ausbildung wolle sich die Mitbeteiligte bei einer Lehrerrückversicherung bewerben, welche zahlreiche Seminare zur Prophylaxe, unter anderem auch zum Thema Atem und Stimme anbiete. Für das Ergreifen von Werbemaßnahmen werde die Beendigung der Ausbildung (Diplomprüfung im Februar 2009) abgewartet. Auch die Anmeldung des entsprechenden Gewerbes werde erst nach der Prüfung und bei entsprechender Kursnachfrage erfolgen.

Zur Aufforderung der belangten Behörde, ihre künftigen Einnahmen als ausgebildete Atempädagogin zu prognostizieren, gab die Mitbeteiligte an, sie rechne in den ersten Jahren mit folgenden Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit:

Musikhochschule: 480 EUR (vier Seminare); Pädagogisches

Institut, Regionalkurs: 200 EUR (derzeit ein Seminar);

Pädagogische Hochschule: 600 EUR (Ferialkurs für Lehrer); Verein für Prophylaktische Gesundheitsarbeit: 500 EUR (zwei Wochenend-Seminare); privat organisierter Wochenend-Kurs: 1.500 EUR (Wochenende, 10 Teilnehmer je 150 EUR); Einzelbehandlung, zunächst drei Klienten: 1.200 EUR (10 Behandlungen je 40 EUR).

Insgesamt könnten in den ersten beiden Jahren wohl Einnahmen von jeweils 4.480 EUR erzielt werden. Damit wären die Ausbildungskosten nach dem zweiten Jahr eingearbeitet. Je nach Lauf der Seminare werde auch eine Verminderung der Lehrverpflichtung angedacht, sodass mehr Zeit für Seminartätigkeit und Einzelklienten verbliebe. Jährliche Einkünfte von etwa 9.000 EUR bis 12.000 EUR erschienen bei halber Lehrverpflichtung realistisch.

An konkreten Planungen führte die Mitbeteiligte an:

Musikhochschule: derzeit vier Kurse, erweiterbar; Pädagogische

Hochschule, Regionalkurs: derzeit ein Seminar, erweiterbar;

Pädagogische Hochschule, Ferialkurse: Bewerbung laufe nach Absprache mit der Bezirksschulinspektorin; Verein für

Prophylaktische Gesundheitsarbeit: Bewerbung laufe; Lehrer-Kranken- und Unfallfürsorge: Bewerbung in Vorbereitung; Private Wochenend-Seminare: Vorbereitung ab Ausbildungsende; Einzelklienten:

Anwerbung ab Ausbildungsende.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der Mitbeteiligten insoweit Folge, als sie die in den Streitjahren (2005 in Höhe von 879,42 EUR und 2007 in Höhe von 3.252,24 EUR) angefallenen Ausbildungskosten zum Abzug zuließ. Die Abgabefestsetzung erfolgte vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Dabei stützte sie sich im Wesentlichen auf folgende Erwägungen:

Durch die Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 habe die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden sollen. In Folge dieser Bestimmung könnten nunmehr auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort-)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich wären, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen seien und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen würden. Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liege jedenfalls vor, wenn diese im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden könne.

Die Mitbeteiligte verstehe die streitgegenständliche Ausbildung als Zusatzausbildung zu ihrer Lehrertätigkeit. Einerseits wolle sie die erlernten Inhalte in ihrem Beruf als Volksschullehrerin einsetzen, andererseits aber auch verstärkt in der Lehrerfortbildung tätig sein.

Die gegenständlichen Ausbildungskosten stellten jedoch keine Werbungskosten im Zusammenhang mit der derzeit ausgeübten Tätigkeit dar, weil die Ausbildungsinhalte zwar für die ausgeübte Tätigkeit als Lehrerin dienlich sein mögen, aber derart umfassend seien, dass auch ein wesentlicher Bereich privater Bedürfnisse damit abgedeckt werde. Auch könnten die gegenständlichen Ausbildungskosten dazu dienen, eine neue (eventuell) zusätzliche Einkunftsquelle zu erschließen. Nach Abschluss dieser Ausbildung sei es der Mitbeteiligten möglich, eine andere berufliche Tätigkeit auszuüben. Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen sei jedoch, dass die Bildungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen; ein bloß hobbymäßiges Tätigwerden genüge nicht. Die Mitbeteiligte müsse nachweisen oder zumindest glaubhaft machen, dass sie tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes (Nebenberuf, Zweitberuf, o.ä.) abziele und damit auch die Verdienstmöglichkeiten verbessere.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes erscheine die getätigte Bildungsmaßnahme durchaus geeignet, die neu erworbenen Kenntnisse in einem eigenständigen, vom Beruf als Volksschullehrerin losgelösten Bereich anzuwenden. Es hätten auch bereits einzelne Tätigkeitsbereiche (Musikhochschule, Lehrerfortbildung) konkret dargestellt werden können, sodass mehr Indizien für das Vorliegen vorweggenommener Betriebsausgaben sprächen als dagegen. Eine endgültige Beurteilung sei zum gegenwärtigen Zeitpunkt jedoch noch nicht möglich, weil sich die angeführten Betätigungen im Wesentlichen noch im Planungsstadium befänden. Da die Ausbildung voraussichtlich im Februar 2009 abgeschlossen werde, sollte es nach einer weiteren Beobachtungsphase von ca. zwei bis drei Jahren möglich sein, festzustellen, ob die Tätigkeit tatsächlich erfolversprechend (gewinnbringend) gestaltet werde.

Nicht zu berücksichtigen seien aber jedenfalls Aufwendungen, die den Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 Abs. 1 EStG 1988) betreffen. Hierzu gehörten Aufwendungen für Verpflegung an diversen Autobahnraststätten. Die diesbezüglich beantragten Ausgaben seien demnach in den streitgegenständlichen Jahren auch nicht vorläufig zu berücksichtigen.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die gemäß § 292 BAO vom Finanzamt erhobene Beschwerde mit dem Vorbringen, eine steuerlich abziehbare Umschulungsmaßnahme erfordere es, dass anstelle der früher ausgeübten Haupttätigkeit eine neue Haupttätigkeit ausgeübt werde. Die Ausbildung in einem Zweit- bzw. Nebenberuf bei Aufrechterhaltung der ausgeübten Haupttätigkeit könne nicht unter den Begriff Umschulung subsumiert werden, weshalb die belangte Behörde insoweit die Rechtslage verkannt habe.

Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde und die mitbeteiligte Partei hat der Verwaltungsgerichtshof über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 und § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) sind Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben 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.

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt". Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004/581, 622, und *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2).

Dass im Falle der Mitbeteiligten Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen, hat die belangte Behörde in einem mängelfreien Verfahren festgestellt und wird vom beschwerdeführenden Finanzamt auch nicht bestritten.

Der Begriff der "Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Kosten der Erstausbildung ohne gleichzeitige oder früher bestehende Berufstätigkeit stellen daher auch nach der durch das AbgÄG 2004 gestalteten Rechtslage nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung dar (vgl. *Doralt*, EStG13, § 16 Tz 203/5).

Dem Beschwerdevorbringen, eine "Umschulung" liege nach der aus verschiedenen außersteuerlichen Rechtsbereichen gewonnenen Verkehrsauffassung nur dann vor, wenn anstelle der früher ausgeübten Haupttätigkeit fortan eine neue Haupttätigkeit ausgeübt werde, ist zunächst zu entgegnen, dass der Gesetzgeber nicht den Begriff der "Umschulung" verwendet, sondern von "umfassenden Umschulungsmaßnahmen" spricht. Er knüpft damit an den Vorgang der Umschulung an und normiert sodann, von welchen subjektiven Absichten die Umschulung getragen sein müsse. Während es der Gesetzestext idF des HWG 2002, BGBl. I Nr. 155/2002, noch ausreichen ließ, dass die Umschulungsmaßnahmen "eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen", verlangt die rückwirkend geänderte Fassung des AbgÄG 2004, dass die Umschulungsmaßnahme auf "eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt".

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten aber auf

diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis.

Absicht des Gesetzgebers war es, die Berücksichtigung von Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen als vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu ermöglichen (vgl. die Erläuterungen zum AbgÄG 2004, 686 BlgNR, XXII. GP, 11).

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Da die Beschwerde somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen vermag, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich im Rahmen des gestellten Begehrens auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 15. September 2011