

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr nicht selbständige Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als AHS- Lehrerin.

Für das Jahr 2013 machte sie u.a. Aufwendungen für Ausbildung, Fortbildung und Umschulung in der Höhe von 10.104,77 Euro geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 6. November 2014 ersuchte das Finanzamt im Hinblick auf die geltend gemachten Aufwendungen um Nachreichung der Unterlagen (Kursbesuchsbestätigung, Zahlungsnachweise usw.) mit entsprechender Kostenaufstellung. Um beurteilen zu können, ob abzugsfähige Werbungskosten gegeben seien, sei die Beantwortung folgender Fragen erforderlich:

- 1) Welche Tätigkeit wurde im Veranlagungsjahr ausgeübt?
- 2) Dienten die absolvierten Kurse der Verbesserung der Kenntnisse im ausgeübten Beruf?
- 3) Stehen die Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, mit dem Ziel, einen verwandten Beruf auszuüben bzw. eine bessere Position im ausgeübten Beruf erlangen zu können?

4) Sollte eine umfassende Umschulung in einen anderen Berufszweig vorliegen, so sei diese nur abzugsfähig, wenn sie dazu führe, dass die bisherige Tätigkeit aufgegeben werde bzw. die neue Tätigkeit in absehbarer Zeit zur Haupttätigkeit werde. Erläuterung der Beweggründe für den Wechsel und Nachreichen der Unterlagen, aus denen die konkrete Absicht eventuell bereits erkennbar sei.

5) Sollten Förderungsmittel für die Bildungsmaßnahme erhalten worden sein, so seien diese in der Aufstellung anzuführen.

Mit Eingabe vom 13. Dezember 2014 teilte die Bf. in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 6. November 2014 mit, dass sie AHS-Lehrerin in Linz sei und Biologie und Umweltkunde sowie Bewegung und Sport unterrichte. Zusätzlich habe sie im Jahr 2013 ein Fernstudium in London auf der „Inchbald School of Design“ begonnen (Studiengang: Architectural Interior Design). Dies sei ein dreijähriges postgraduates Studium, das mit einem Master abschließe.

Die Hauptabsicht dieses Studiums liege nicht in der Verbesserung der Kenntnisse für den ausgeübten Beruf. Dennoch profitiere die Bf. enorm von ihren zusätzlichen Bildungsmaßnahmen (z.B. Englisch als Arbeitssprache in der Schule, „Garden Design“ in Zusammenhang mit ihrem Biologiestudium und dem speziellen Schwerpunkt auf Botanik).

Auf die Frage, ob die Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf der Bf. stehe, mit dem Ziel, einen verwandten Beruf auszuüben bzw. eine bessere Position in ihrem ausgeübten Beruf erlangen zu können, antwortete die Bf., dass dies nicht ihr Hauptziel sei.

Vielmehr liege die Absicht der Bildungsmaßnahme in einer umfassenden Umschulung in einen anderen Berufszweig. Die bisherige Tätigkeit der Bf. werde spätestens unmittelbar nach Studienabschluss aufgegeben bzw. schon während ihrer Ausbildungszeit, soweit es ihr ermöglicht werde, in einen passenden Betrieb einzusteigen. Der Beschäftigungsvertrag der Bf. als AHS-Lehrerin sei immer nur auf ein (Schul-) Jahr begrenzt, was ihr den Ausstieg erleichtere und sie nicht längerfristig an diesen Beruf binde. Zusätzlich habe sie ihre Arbeitsstunden herabgesetzt, um ihre Hauptaktivität ihrer Umschulung widmen zu können (Nachweis der Arbeitsstunden und E-Mail Bewerbungen seien den Unterlagen beigelegt!). Beweggründe für die Umschulung sei der Wunsch, einen Berufswechsel zu vollziehen und die langjährige Leidenschaft im Bereich der Innenarchitektur (Gartenarchitektur) wahrzunehmen.

Abschließend brachte die Bf. vor, für ihre Bildungsmaßnahme keine Förderungsmittel erhalten zu haben.

Gemeinsam mit ihrer Vorhaltsbeantwortung legte die Bf. betreffend die begehrten Umschulungskosten Rechnungen für die bezahlten Studiengebühren und andere Aufwendungen, für Flugtickets inklusive Aufenthalt, eine Bewerbung sowie einen Nachweis der herabgesetzten Arbeitsstunden vor.

Mit Bescheid vom 25. März 2015 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2013 in der Höhe von 2.275 Euro fest, wobei es die beantragten Aufwendungen für die Bildungsmaßnahmen mit der Begründung unberücksichtigt ließ, dass sie in keinem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bf. stünden und diese laut eigenen Angaben auch nicht vorhabe, aus dieser Berufsausbildung Einnahmen zu erzielen.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wendete die Bf. ein, dass die vom Finanzamt mitgeteilte Begründung ihrer angeblich nichtabzugsfähigen Werbungskosten im Widerspruch zu ihren Aussagen bezüglich der Rechtfertigung der Umschulungskosten stehe. Die Bf. nehme somit an, dass ihr eingereichtes Ergänzungsschreiben nicht wahrgenommen worden sei und fordere eine erneute Bearbeitung.

In der Ergänzung der Arbeitnehmerveranlagung 2013 habe sie deutlich mitgeteilt, dass sie vorhabe, aus ihrer Berufsausbildung in Zukunft Einnahmen zu erzielen. Zusätzlich habe sie sogar ein Bewerbungsschreiben beigelegt, um zu zeigen, dass sie demnächst einen Berufswechsel vollbringen wolle. Außerdem übe sie ihren derzeitigen Beruf in einem eingeschränkten Maße aus, um ehest eine erfolgreiche Umschulung zu erzielen.

Mit einem neuerlichen Ergänzungssuchen vom 8. Mai 2015 ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer Aufstellung der beantragen Werbungskosten. Des Weiteren werde hinsichtlich der beantragten Umschulungskosten um nähere Erläuterung bzw. Dokumentation ersucht, dass im Falle der Bf. tatsächlich ein Berufswechsel – von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit – angestrebt werde. Eine Beschäftigung gelte als Haupttätigkeit, wenn daraus der überwiegende Teil der Einkünfte erzielt werde. Um Bekanntgabe, ab welchem Zeitpunkt in etwa diesbezügliche nennenswerte Einkünfte erzielt werden könnten, die es erlauben würden, die bisherige Haupttätigkeit aufzugeben, werde gebeten.

Da dieser Vorhalt unbeantwortet blieb, wies das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. November 2015 als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 4. Jänner 2016 beantragte die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Begründend führte sie aus, dass die Begründung der Beschwerdeverentscheidung unrichtig sei, da sie den Fragen des Finanzamtes in ihren Schreiben vom 15. April 2015 und vom 22. Juni 2015 sehr wohl nachgekommen sei. Diese Umschulung sei mit gewaltiger finanzieller und mentaler Belastung verbunden und die Bf. habe wirklich vor, in absehbarer Zeit diesen Beruf auszuüben. Andernfalls käme es ihr nie in den Sinn, diese Last neben ihrem derzeitigen Beruf auf sich zu nehmen.

Des Weiteren verwies die Bf. auf die Ausführungen in ihrer Beschwerde und legte ein Schreiben vor, in dem sie ausführte, ihr postgraduates Studium in London zur Innenarchitektin im September 2013 begonnen zu haben und dieses voraussichtlich Ende des Jahres 2016 abschließen zu können. Ihrer Einschätzung nach würden nennenswerte Einkünfte ab dem Jahr 2017 erzielt werden können, jedoch erhoffe sich die Bf. bereits früher einen Einstieg in einen passenden Betrieb, um ihrer neuen Haupttätigkeit als

Innenarchitektin nachgehen zu können und ihre bisherige Haupttätigkeit als AHS-Lehrerin aufgeben zu können.

Da sie einen großen finanziellen und zeitlichen Aufwand für diesen Berufswechsel betreibe, sei es ihre absolute Absicht, den neu erlernten Beruf als Haupttätigkeit (nach ihrem Studienabschluss) auszuüben. Kopien von Bewerbungen und eine Darstellung ihrer Stundenreduzierung für ihr Studium habe sie bereits dem letzten Ergänzungsschreiben beigelegt, um ihre Absicht zum Berufswechsel glaubwürdig darzulegen.

Mit Vorlagebericht vom 23. August 2016 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde zur Entscheidung vor.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die von der als AHS-Lehrerin tätigen Bf. geltend gemachten Kosten für das dreijährige postgraduate Fernstudium zur Innenarchitektin an der „Inchbald School of Design“ in London als Umschulungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzuerkennen sind.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 lautet:

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen....

Werbungskosten sind auch:

.... 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....

Die Bf. hat wiederholt betont, dass die Hauptabsicht ihres Studiums nicht in der Verbesserung der Kenntnisse für den ausgeübten Beruf liege, sondern die von ihr geleisteten Bildungsaufwendungen auf den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit abzielen würden und daher vorrangig als Umschulungskosten anzusehen seien.

Betreffend die Qualifikation einer Bildungsmaßnahme als Umschulungskosten ist auszuführen, dass solche Aufwendungen dann abzugsfähig sind, wenn sie derart umfassend sind, dass der Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht wird, welche mit der bis dato ausgeübten Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Daher wäre der Besuch einzelner Kurse oder Veranstaltungen nicht unter diesen Begriff zu subsumieren. Es ist jedoch unerheblich, wenn der Steuerpflichtige während der Umschulung auch weiterhin einer beruflichen Tätigkeit nachgeht.

Bei Umschulungskosten handelt es sich inhaltlich um „vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“. Voraussetzung für die Anerkennung solcher „vorweggenommener Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“ ist, dass die Kosten in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Nicht

ausreichend ist daher, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf ermöglicht. Die angestrebte Tätigkeit muss überdies auch zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen.

Für die Anerkennung von Umschulungskosten muss daher das Motiv vorliegen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen.

Die Beweggründe für Umschulungsmaßnahmen können mannigfaltig sein. Es kann sich dabei beispielsweise um eine Unzufriedenheit im bisherigen Beruf handeln oder auch nur um ein Interesse an einer Neuorientierung. Ob es dem Steuerpflichtigen darum geht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive für die Umschulungsmaßnahme entscheidend sind (z.B. hobbymäßige Verwertung), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

Dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist daher einerseits im Zusammenhang mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG) und andererseits auch mit den Grundsätzen der Liebhabereibeurteilung zu sehen. Sollte eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen geeignet sein, erhöht sich die Intensität dieser Nachweisführung oder Glaubhaftmachung.

Für die Anerkennung von Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten sind somit drei Voraussetzungen zu erfüllen:

1. Es muss sich um Umschulungsmaßnahmen handeln,
2. es müssen diese Maßnahmen umfassend sein und
3. diese Maßnahmen müssen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs (mit der Absicht, Einkünfte zu erzielen) abzielen (vgl. BFG vom 2. Juli 2014, RV/1100410/2011).

Im gegenständlichen Fall unterzieht sich die Bf. einem postraduatem Fernstudium zur Innenarchitektin in London. Nach erfolgten Recherchen des Bundesfinanzgerichts stellt sich diese Ausbildung inhaltlich folgendermaßen dar:

Laut Homepage der Inchbald School of Design (<http://www.inchbald.co.uk/>) besteht diese Fernausbildung aus zwei Teilen, nämlich dem „postgraduate diploma architectural interior design“ (<http://www.inchbald.co.uk/interior-design-courses/postgraduate-diploma-architectural-interior-design>), für welchen ein akademisches Jahr (2 Trimester) vorgesehen ist und dem „master of arts architectural interior design (Dissertation)“ (<http://www.inchbald.co.uk/interior-design-courses/ma-architectural-interior-design>), welcher ein weiteres Trimester in Anspruch nimmt. Für die Ausbildung bedarf es keiner konkreten Vorkenntnisse und sie schließt mit einem Master ab.

Die Ausbildung zur Innenarchitektin ermöglicht grundsätzlich den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit, welche nicht mit der bisherigen Tätigkeit der Bf. in der AHS verwandt ist. Auf der Homepage der Inchbald School of Design wird sogar darauf hingewiesen,

dass alle Absolventen des Kurses im Jahr 2013 bis September 2013 einen einschlägigen Arbeitsplatz gefunden hätten (<http://www.inchbald.co.uk/career-paths>). Die Maßnahme ist daher als Umschulungsmaßnahme zu qualifizieren.

Die Bf. hat bereits im Jahr 2013 Studiengebühren im Ausmaß von 8.790,13 Euro (7.432,76 Pfund) aufgebracht, um das erste Ausbildungsjahr zu finanzieren. Darüber hinaus waren ein Flug nach London und ein viertägiger Aufenthalt sowie die Anschaffung eines Zeichentisches und weiterer Zeichenmaterialien für das Studium erforderlich.

In Anbetracht der Ausbildungsdauer und den nicht unerheblichen Kosten ist diese Ausbildung zudem objektiv als umfassende Bildungsmaßnahme zu qualifizieren, welche die Grenze zu einer bloß hobbymäßigen Verwertung und damit zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung übersteigt.

Der subjektive Wille der Bf. zur Einkünfteerzielung im neuen Beruf kann jedoch nur anhand von objektiven Umständen beurteilt und daher nur dann berücksichtigt werden, wenn der innere Entschluss zur Aufnahme einer neuen Tätigkeit **klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt** und durch geeignete Unterlagen nachweisbar ist (vgl. BFG 02.07.2014, RV/1100410/2011).

Diesbezüglich hat die Bf. einen Nachweis der herabgesetzten Arbeitsstunden ihrer derzeitigen Tätigkeit als AHS-Lehrerin vorgelegt. Da die Zielstrebigkeit, mit welcher die Bildungsmaßnahme verfolgt wird, einen Hinweis darauf geben kann, ob der Willensentschluss zur Ausübung eines anderen Berufes gegeben war, kann im gegenständlichen Fall davon ausgegangen werden, dass die Bf. ihre Ausbildung ernsthaft und nachhaltig betreibt.

Darüber hinaus hat sie ein Bewerbungsschreiben als Interior Designerin bei ligne roset am Opernring vorgelegt, was als weiteres Indiz für die ernsthafte Absicht der Bf., die neue Berufstätigkeit auch tatsächlich auszuüben, gewertet werden kann. Der Umstand, dass die Bf. ihre Ausbildung zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen hat, ist nicht schädlich. Wenn bereits vergebliche Aufwendungen einer Abzugsfähigkeit nicht entgegenstehen, falls der Willensentschluss zur Ausübung eines anderen Berufes ursprünglich vorhanden war, so muss dies umso mehr für Aufwendungen gelten, welche auf Grund des sachlichen Kontextes im neuen Beruf verwertbar sind.

Bei Gesamtbetrachtung der Umstände ist daher davon auszugehen, dass der Willensentschluss zur Ausübung der Tätigkeit als Innenarchitektin vor Antritt der Umschulungsmaßnahme ernsthaft bestanden hat, sodass die beantragten Kosten dem Grunde nach als Umschulungskosten zu qualifizieren sind.

Bezüglich der beantragten Höhe der Kosten im Ausmaß von insgesamt 10.104,77 Euro ist auszuführen, dass als Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten insbesondere Kurskosten, Kosten für Lehrbehelfe, Fahrt- und Nächtigungskosten anzusehen sind.

Insofern waren im gegenständlichen Fall für das Streitjahr die Studiengebühren in der Höhe von 8.790,13 Euro, der Flug in der Höhe von 65,27 Euro, die Nächtigungskosten

in der Höhe von insgesamt 348,87 Euro, der Zeichentisch in der Höhe von 262,53 Euro, die Thalia Rechnungen in der Höhe von 45,25 Euro, 8,90 Euro, 61,20 Euro, 29,99 Euro, 24,99 Euro und die Bösner Rechnung für Zeichenmaterialien in der Höhe von 67,97 Euro – sohin insgesamt 9.705,10 Euro - anzuerkennen.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

C) Zulässigkeit einer Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungsrelevant sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes unstrittig. Damit liegt gegenständlich kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 14. September 2016