

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 28.10.2002, betreffend Rückforderung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträgen für den Zeitraum 01.05.2002 bis 30.11.2002 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und die angefochtene Entscheidung aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (*Bundesfinanzgericht*) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom *Bundesfinanzgericht* als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im vorliegenden Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der (1982 geborene) Sohn der Beschwerdeführerin legte im Juni 2001 die Reifeprüfung ab und leistete laut vorgelegter Entlassungsbescheinigung vom 03.09.2001 bis 02.05.2002 den Präsenzdienst.

Mit Eingabe vom 5.5.2002 gab die Beschwerdeführerin dem Finanzamt bekannt, dass ihr Sohn im Oktober 2002 sein Studium beginnen werde, mit Eingabe vom 11.10.2002 teilte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt jedoch mit, dass ihr Sohn sein Studium erst im

Sommersemester 2003 beginnen werde und in der Zeit vom 01.07.2002 bis 31.12.2002 auf Insel eine Ausbildung zum Tauchlehrer absolviere.

Mit Bescheid vom 28.10.2002 forderte das Finanzamt von der Beschwerdeführerin die für ihren Sohn für den Zeitraum vom Mai 2002 bis November 2002 bezogenen Beträge an Familienbeihilfe in Höhe von 1.107,40 Euro und Kinderabsetzbeträgen in Höhe von 356,30 Euro als zu Unrecht bezogen zurück und verpflichtete die Beschwerdeführerin gemäß § 26 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 iVm § 33 Abs. 4 EStG 1988 den Rückforderungsbetrag in Höhe von 1.463,70 Euro zurückzuzahlen. In der Begründung führte das Finanzamt nach Zitierung des § 2 Abs. 1 lit. e FLAG 1967 aus, dass der Sohn das Studium nicht wie geplant im Wintersemester 2002/03 begonnen habe und auch sonst seit Ende des Bundesheeres in keiner Ausbildung stehe.

Mit Scheiben vom 4.11.2002 teilte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt mit, sie verstehe den Rückforderungsbescheid nicht, ihr Sohn habe nach dem Bundesheer im Mai und Juni 2002 Ferien gehabt und im Juli eine Ausbildung zum Tauchlehrer auf Insel begonnen, die er Ende Dezember beenden werde. Die Beschwerdeführerin legte den betreffenden Ausbildungsvertrag in Kopie vor.

Die gegen den Rückforderungsbescheid durch die ausgewiesene Vertretung (laut Poststempel am 28.11.2002 und damit rechtzeitig) eingebrachte Berufung begründete die Beschwerdeführerin wie folgt (auszugsweise Wiedergabe):

"Der Sohn ... hat nach der Beendigung des Präsenzdienstes zum frühestmöglichen Termin mit der Berufsausbildung als Tauchlehrer begonnen.

Die Ausbildung zum Tauchlehrer wird in der Zeit vom 1. Juli 2002 bis 31. Dezember 2002 auf Insel absolviert. Der Ausbildungsvertrag wurde der Berufung vom 7. November 2002 beigelegt und liegt somit im Amt bereits auf. Nach der Ausbildungszeit ist eine international anerkannte Prüfung abzulegen und danach kann der Beruf Tauchlehrer international ausgeübt werden.

Herr S plant nach Abschluss der Ausbildung zum Tauchlehrer ab dem Sommersemester 2003 mit dem Technik-Studium in Wien zu beginnen und ist bestrebt den Beruf - Tauchlehrer - vorerst während der Hochschulferien auszuüben.

Um die Ausbildung zum Tauchlehrer in einer möglichst kurzen Zeit (6 Monate) und auf einem hohen internationalen Ausbildungsniveau zu absolvieren, wurde die Ausbildung auf Insel gewählt. In Österreich wird ein derartiges Ausbildungsprogramm leider nicht angeboten und außerdem ist diese Ausbildung während der Wintermonate aus klimatischen Gründen in Österreich nicht möglich.

Das Kind ... hat vorübergehend - zwecks Berufsausbildung zum Tauchlehrer - den gemeinsamen Haushalt verlassen. Die Kosten werden jedoch dennoch überwiegend von Frau M getragen. Im Speziellen laufen Kosten für die Taucherausrüstung, Lizenzgebühren und Prüfungskosten, Fachliteratur und Unterhaltskosten (Essen, Kleidung usw.) auf.

Wir stellen daher den Antrag auf Aufhebung des Bescheides"

Das Finanzamt wies die Berufung nach Zitierung der maßgeblichen Bestimmung des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 mit folgender Begründung als unbegründet ab:

"... Als Berufsausbildung im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes zählen alle Arten schulischer oder kursmäßiger Ausbildung, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen ohne Bezugnahme auf die spezifischen Tätigkeiten an einem bestimmten Arbeitsplatz für das künftige Berufsleben erforderliches Wissen vermittelt wird.

Der Besuch von im Allgemeinen nicht auf eine Berufsausbildung ausgerichteten Veranstaltungen (zB Führerschein, Privatpilotenschein usw.) ist nur dann als Berufsausbildung anzuerkennen, wenn diese Veranstaltungen im Rahmen eines als Einheit zu betrachtenden Ausbildungsverhältnisses erfolgt. Laut unseren Erhebungen stellt die Ausbildung zum Tauchlehrer "CMAS*" (laut Diplom vom 10.12.2002) keine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 67 dar, zumal gemäß den Richtlinien des Fachverbandes staatlich geprüfter Tauchsportlehrer e.V. das Kursziel des "DTSA-Bronze/CMAS*" ist, die Bewerber in Theorie und Praxis mit den Grundsätzen für die Teilnahme an geführten Tauchgängen im Freiwasser vertraut zu machen. Nach Abschluss des Kurses soll er an Tauchgängen, die von einem erfahrenen Taucher (wenigstens CMAS***), geführt werden, sicher teilnehmen können. Somit lagen im fraglichen Zeitraum die Voraussetzungen für den Bezug der Familienbeihilfe nicht vor, die Berufung wird folglich abgewiesen."

Mit Eingabe vom 3.11.2004 beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung gegen den Rückforderungsbescheid durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend noch Folgendes aus (auszugsweise Wiedergabe):

"... In der o.a. Berufungsvorentscheidung wurden offensichtlich die Begriffe Taucher/CMAS* und Tauchlehrer/CMAS* verwechselt. Zur Klarstellung und Erläuterung dürfen wir eine Kopie der "Prüfungsordnung für Tauchlehrer" der International Diving Association beilegen.

Das Kursziel des Lehrganges Taucher/CMAS* ist u.a. die Befähigung zur Teilnahme an geführten Tauchgängen im Freiwasser.

CMAS kennt drei Brevetierungsstufen für Sporttaucher, nämlich CMAS* bis CMAS*** und - ausbildungsmäßig darüberstehend - die Brevetierungsstufen **Tauchlehrer/CMAS* bis CMAS*****.

Herr S ist als - Tauchlehrer/CMAS*¹ -brevetiert und ist somit berechtigt, seinerseits Taucher/CMAS* selbständig auszubilden und zu brevetieren².

Die **Berufsausbildung** zum Tauchlehrer wurde erfolgreich **abgeschlossen** (siehe beiliegendes Diplom) und Herr S kann jederzeit den Beruf eines Tauchlehrers in einer Tauchschule ausüben. UE ist ein **ernsthafte und zielstrebige, nach außen erkennbares Bemühen um den Ausbildungserfolg und die Erlangung einer verwertbaren Berufsausbildung** nicht in Abrede zu stellen.

Es ist weiters dem FLAG nicht zu entnehmen, dass sich der Anspruch auf Familienbeihilfe nur auf eine **einzigste Berufsausbildung beschränkt**.

Im Zuge der Freizügigkeit am Arbeitsmarkt innerhalb der EU, wäre die abgeschlossene Berufsausbildung zum Tauchlehrer uE als Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG zu werten.

Wir ersuchen diesbezüglich gemäß § 280 BAO eventuell erforderliche ergänzende Nachweise nachreichen zu dürfen. ..."

Das Finanzamt legte die Berufung ohne weitere Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Mit dem Studienbeginn des Sohnes im Sommersemester 2003 wurde der Beschwerdeführerin die Familienbeihilfe (ab März 2003) gewährt.

Laut vorgelegtem Ausbildungsvertrag - abgeschlossen zwischen der Tauchschule und dem Sohn der Beschwerdeführerin - beträgt die Ausbildungszeit 26 Wochen und ist unterteilt in 4 Blöcke zu 6 Wochen und einen Block von 2 Wochen.

Die Prüfung als Tauchlehrer (TL) CMAS* (CMAS = Confederation Mondiale des Activites Subaquatiques) nach den Richtlinien der International Diving Association (IDA) wurde laut Diplom der IDA am 10.12.2002 abgelegt. Die offiziellen Urkunden (Tauchlehrerpass, Registrierungskarte der Tauchlehrerlizenz bzw. Diplom) - mit den laut den Richtlinien der IDA für die internationale Anerkennung geforderten zwei Unterschriften - wurden am 8.3.2003 in Wartenberg ausgestellt.

Laut der im Berufungsverfahren vorgelegten "Prüfungsordnung für Tauchlehrer" der International Diving Association (IDA), Mitglied der CMAS Germany e.V. (Stand 06.08.2002) war für die vom Sohn der Beschwerdeführerin absolvierte Ausbildung "Tauchlehrer* (TL1)" folgende Prüfungsordnung anzuwenden (auszugsweise Wiedergabe):

"Voraussetzungen:

- Mindestalter 18 Jahre.
- CMAS Germany-Tauchlehrerassistent - Lizenz
- 150 Tauchgänge, davon mindestens 30 Tauchgänge in den dem Anmeldetermin vorangegangenen 12 Monaten, davon mindestens 6 Tauchgänge auf mehr als 30 Meter.
- Gültige Tauchtauglichkeitsbescheinigung nach den Richtlinien der CMAS Germany.

SK "Medizin-Praxis".

- Von einem IDA/CMAS Germany-Tauchlehrer bestätigte Teilnahme als Assistent (Referent und "Prüfer") an einem Kurs zum CMAS Bronze einschließlich Prüfung in Theorie und Praxis.

- Von einem CMAS Germany-Tauchlehrer (mindestens TL2) bestätigte Ablegung folgender vorbereitender Prüfungstauchgänge:

2 Tauchgänge als Gruppenmitglied bei Abnahmetauchgängen zum CMAS Silber oder CMAS Gold.

2 Tauchgänge als Gruppenführer bei Abnahmetauchgängen zum CMAS Silber oder CMAS Gold, wobei die CMAS-Prüfung vom Tauchlehrer abgenommen wird.

1 Tauchgang als "Prüfer" zum CMAS Silber, wobei die CMAS-Prüfung abschließend vom Tauchlehrer bewertet wird.

Ein Einlegeblatt mit den Bestätigungen über die vorbereitenden Prüfungstauchgänge muss zur Prüfung vorgelegt werden.

Theorieprüfung: Nicht bestandene Theorieprüfungsteile können frühestens nach 6 Wochen bei einer anderen Prüfung zum Tauchlehrer wiederholt werden. Werden der Hauptteil (schriftlicher Teil) und ein weiterer Prüfungsteil nicht bestanden, so muss die gesamte Theorieprüfung wiederholt werden.

Prüfungsinhalte:

- schriftliche Beantwortung eines Fragebogens,
- Kurzreferat von 10-15 Minuten Dauer über ein vom Course director bestimmtes Thema aus den Themenbereichen Tauchausbildung, -praxis, -physik, -medizin, -physiologie, -ausrüstung und Tauchen und Umwelt..., - Hausreferat in zweifacher Ausfertigung vor Ort dem Course Director zu übergeben. ...Niveau IDA/CMAS* ...eine professionelle Aufmachung des Druckwerks wird erwartet. Das Volumen sollte 10 DIN A 4 Seiten nicht überschreiten. Zeichnungen und Skizzen sowie entsprechend Lehrfolien sind einzubeziehen. Dieses Hausreferat wird im Rahmen der TL-Prüfung vor der Prüfungskommission gehalten und von dieser bewertet.,
- Demonstration der Erste-Hilfe-Leistung bei Tauchunfällen inklusive der Handhabung der verschiedenen Sauerstoffsysteme: der Bewerber muss erkennen lassen, dass er in der Lage ist, schnell eine Diagnose zu stellen und die entsprechenden Erste-Hilfe-Maßnahmen durchzuführen.

Die Praxisprüfung wird am Meer - oder Binnengewässer mit mindestens 40 Meter Wassertiefe im Tauchgebiet - durchgeführt. Dabei muss ein Boot eingesetzt werden, das für den Betrieb auf dem betreffenden Gewässer für mindestens 8 Personen amtlich zugelassen ist. Bei Nichtbestehen der Praxisprüfung müssen auch die fünf vorbereitenden Prüfungstauchgänge wiederholt werden."

Über Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz gab die Beschwerdeführerin mit Scheiben vom 30.09.2010 zur konkreten Ausbildungssituation des Sohnes im Wesentlichen an, dass die Ausbildung zum Einen durch unentgeltliche Mitarbeit - durchschnittlich 48 Stunden pro Woche - in der Tauchschule ("learning by doing"- erforderlich für die Praxis und für die zu erbringende Bestätigung als Assistent und Prüfer) sowie durch Nachbesprechungen und damit verbundene Theoriestunden mit dem für die auszubildenden Tauchlehrer Verantwortlichen stattfand, der Sohn hatte einen

Ausbildungsnachweis zu führen und hat während seiner Ausbildungszeit als Assistent auch folgende Spezialkurse und Prüfungen absolviert:

1.7.02: Spezialkurs "Orientierung" für Brevet CMAS **

10.7.02: Prüfung für Brevet CMAS **

1.8.02: Spezialkurs "Rettung" für CMAS ***

12.8.02: Spezialkurs "Gruppenführung" für CMAS ***

31.8.02: Prüfung für CMAS ***

20.11.02: Abhalten des Referates über Atemregler

2.,3.,4.,6., und 10.12.02: 5 Prüfungstauchgänge für CMAS TL *

4.12.02: Ablegen der theoretischen Prüfung für CMAS TL *

15.12.02: Ablegen der Prüfung "IDA Nitrox-diver" (Tauchen mit sauerstoffangereicherter Luft).

Mit Berufungsentscheidung vom 15.11.2010, RV/1886-W/04, gab der unabhängige Finanzsenat der Berufung statt und hob den angefochtenen Bescheid auf.

Gegen die Berufungsentscheidung erhob das Finanzamt gemäß Art. 131 Abs. 2 B-VG iVm § 292 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof.

Mit Bescheid vom 16.02.2011, RG/0022-W/11, hob der unabhängige Finanzsenat die Berufungsentscheidung vom 15.11.2010, RV/1886-W/04, gemäß § 300 Abs. 1 BAO auf. Dies in Hinblick darauf, dass der unabhängige Finanzsenat es verabsäumt hatte, dem Finanzamt Gelegenheit zu geben, zu den Ermittlungsergebnissen des unabhängigen Finanzsenates Stellung zu nehmen.

Im fortgesetzten Verfahren gab der Sohn der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 03.03.2011 eine Stellungnahme zu der vom Finanzamt eingebrachten VwGH-Beschwerde ab. Dem Schreiben vom 03.03.2011 waren Auszüge aus dem *Logbuch* (Aufzeichnungen über die durchgeführten Tauchgänge), die IDA-Ausbildungspläne sowie die vom Sohn erstellte schriftliche Arbeit (jeweils in Kopie) angeschlossen.

In den vorgelegten IDA-Ausbildungsplänen ist neben der praktischen Tauchausbildung auch eine theoretische Ausbildung vorgesehen, welche im Wesentlichen folgende Bereiche umfasst: Geschichte des Tauchens, Ausrüstung, Sicherheitsregeln, Planung und Organisation, Umweltschutz, Rettungskette, Partnercheck, Tauchphysik, Tauchmedizin.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim unabhängigen Finanzsenat am 10.03.2011 teilte der Sohn der Beschwerdeführerin dem unabhängigen Finanzsenat ergänzend noch Folgendes mit:

Wie bereits dem im Zuge der Antragstellung vorgelegten Ausbildungsvertrag zu entnehmen sei, sei das Ziel der Ausbildung die Vorbereitung auf die angestrebte Prüfung zum Tauchlehrer (d.h. die Schaffung der Voraussetzungen für den Prüfungsantritt)

gewesen. Die Ausbildungszeit habe 26 Wochen (4 Blöcken zu 6 Wochen und ein Block von 2 Wochen) betragen. Die Durchführung der vorgeschriebenen Tauchgänge (festgehalten im Logbuch) habe dabei nur einen Teil der gesamten Ausbildungszeit in Anspruch genommen.

Bereits vor dem Beginn der gegenständlichen Ausbildung habe der Sohn der Beschwerdeführerin die Tauchkurse bis zur Stufe IDA* (Grundausbildung zum Taucher laut Ausbildungsplan bis inklusive Seite 31) abgelegt. Während der Ausbildungszeit in der Tauchschnule seien sämtliche weiteren Voraussetzungen für den Prüfungsantritt zum Tauchlehrer zu schaffen gewesen.

Es sei auch der für den Prüfungsantritt erforderlichen Status „Tauchlehrerassistent“ (Theorie und Praxis) während der Ausbildungszeit in der Tauchschnule absolviert worden. Die erforderliche Praxis für einen Tauchlehrer, der künftig Taucher ausbilden soll und auch Prüfungen abnehmen darf, könne nur durch Erfahrungen in der Praxis erworben werden. Wie dem Ausbildungsplan (Seite 32 bis 48) zu entnehmen sei, sei während der Ausbildungszeit auch umfangreiches Theoriewissen (u.a. betreffend Ausrüstung, Tauchphysik, Tauchmedizin) vermittelt worden. Durch diese komprimierte Form der Ausbildung wäre (unabhängig vom Ausbildungsort) neben der Ausbildungszeit zum Tauchlehrer eine weitere Tätigkeit zeitlich keinesfalls möglich gewesen.

Mit Schreiben vom 15.03.2011 übermittelte der unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt die Stellungnahme des Sohnes der Beschwerdeführerin vom 03.03.2011 sowie die dem Schreiben vom 03.03.2011 beiliegenden Unterlagen. Dem Finanzamt wurden weiters die Ergänzungen des Sohnes anlässlich seiner persönlichen Vorsprache beim unabhängigen Finanzsenat am 10.03.2011 mitgeteilt. Das Finanzamt wurde ersucht, zur Frage der Berufsausbildung des Sohnes – unter Einbeziehung der nunmehr dem Finanzamt bekannten Ermittlungsergebnisse – Stellung zu nehmen.

Diese Stellungnahme ist mit Schreiben des Finanzamtes vom 25.03.2011 erfolgt.

Mit Schreiben vom 23.05.2011 gab der Sohn der Beschwerdeführerin eine Stellungnahme zum Schreiben des Finanzamtes vom 25.03.2011 ab.

Mit Schreiben vom 06.07.2011 erfolgte eine Stellungnahme des Finanzamtes zum Schreiben des Sohnes der Beschwerdeführerin vom 23.05.2011.

In den Stellungnahmen des Finanzamtes wird insbesondere ausgeführt, dass wegen des Umfanges der sechsmonatigen Ausbildung einerseits und wegen des Überwiegens der praktischen Ausbildungsteile andererseits keine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 vorliege. Die gegenständliche Ausbildung weise keinen zeitlichen Umfang auf, durch welchen dem Sohn der Beschwerdeführerin neben der Ausbildung die Ausübung eines Berufes nicht möglich gewesen wäre. Sowohl der praktische als auch der theoretische Teil der Ausbildung unterscheide sich in quantitativer Hinsicht nicht von jenen Kursen, die von privat am Tauchsport interessierten Personen absolviert würden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall der Anspruch auf Familienbeihilfe für den Zeitraum Mai bis November 2002.

Gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 haben Personen Anspruch auf Familienbeihilfe für ihre volljährigen Kinder, die das 26. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die für einen Beruf ausgebildet oder in einem erlernten Beruf in einer Fachschule fortgebildet werden, wenn ihnen durch den Schulbesuch die Ausübung ihres Berufes nicht möglich ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 lit. e FLAG 1967 besteht der Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 26. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, auch für die Zeit zwischen der Beendigung des Präsenz- oder Ausbildungs- oder Zivildienstes und dem Beginn oder der Fortsetzung der Berufsausbildung, wenn die Berufsausbildung zum frühestmöglichen Zeitpunkt nach dem Ende des Präsenz- oder Ausbildungs- oder Zivildienstes begonnen oder fortgesetzt wird.

Eine nähere Umschreibung des Begriffes "Berufsausbildung" enthält das Gesetz nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen unter diesen Begriff jedenfalls alle Arten schulischer oder kursmäßiger Ausbildungen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen ohne Bezugnahme auf die spezifischen Tätigkeiten an einem konkreten Arbeitsplatz für das künftige Berufsleben erforderliches Wissen vermittelt wird. Für die Qualifikation als Berufsausbildung ist nicht allein der Lehrinhalt bestimmend, sondern auch die Art der Ausbildung und deren Rahmen. Ziel einer Berufsausbildung im Sinn des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG ist es, die fachliche Qualifikation für die Ausübung des angestrebten Berufes zu erlangen. Das Ablegen von Prüfungen, die in einer Ausbildungsvorschrift vorgesehen sind, ist essenzieller Bestandteil der Berufsausbildung. Berufsausbildung liegt daher nur dann vor, wenn die Absicht zur erfolgreichen Ablegung der vorgeschriebenen Prüfungen gegeben ist. Ob ein Kind eine Berufsausbildung absolviert, ist eine Tatfrage, welche die Behörde in freier Beweiswürdigung zu beantworten hat (vgl. zB VwGH 18.11.2008, 2007/15/0050).

Voraussetzung für den Anspruch auf Familienbeihilfe ist, dass die Ausbildung nach Art und Dauer die volle oder überwiegende Zeit der Teilnehmer beansprucht. Von einer Berufsausbildung kann auch dann ausgegangen werden, wenn es in Österreich keinen "gesetzlich festgesetzten Ausbildungsweg" gibt (vgl. VwGH 26.06.2001, 2000/14/0192, betreffend die Berufsausbildung zum Tonassistenten). Entscheidend ist, dass sich die Ausbildung in quantitativer Hinsicht vom Besuch von Lehrveranstaltungen oder Kursen aus privaten Interessen unterscheidet (vgl. VwGH 28.01.2003, 2000/14/0093; VwGH 01.03.2007, 2006/15/0178).

Der Ausbildungsvertrag zwischen der Tauchschule und dem Sohn der Beschwerdeführerin enthält auszugsweise folgende Passagen:

1. Der Ausbilder verpflichtet sich, den Auszubildenden nach besten Wissen und Gewissen auf seine künftige Arbeit als Tauchlehrer vorzubereiten.

2. Nach Abschluss der Ausbildung erhält der Auszubildende bei bestandener Prüfung vom Ausbilder den Titel IDA/CMAS Tauchlehrer.*

.....

4. Die Ausbildungszeit beträgt 26 Wochen und ist unterteilt in 4 Blöcke à 6 Wochen und einen Block von 2 Wochen. Die Ausbildungszeit dauert vom 01. Juli bis zum 31. Dezember 2002.

5. Für jeden Block erhält der Auszubildende eine eingehende Unterweisung.....

6. Während dieser Zeit erhält der Auszubildende vom Ausbilder ein Zimmer zur Verfügung gestellt.

.....

11. Der Ausbilder stellt den Bewohnern der Wohnung ein Auto für die Fahrt zur Arbeit und wieder zurück zur Verfügung.

.....

13. Während der Ausbildung sind vom Auszubildenden pro Ausbildungsblock 2 Referate über ausgewählte blockspezifische Themen zu halten.

14. Als Gegenleistung für seine Ausbildung arbeitet der Auszubildende beim Ausbilder nach besten Wissen und Gewissen, nach Anweisung der Basisleitung, mit.

15. Für diese Arbeit wird keine Vergütung gezahlt.

16. Arbeitszeit sind 6 Tage die Woche, ein Tag ist frei. Arbeitsbeginn ist 8:30 Uhr, auf Anweisung der Basisleitung auch früher. Das Arbeitsende wird flexibel festgelegt durch die Basisleitung (ca. 18:00 Uhr).

17. Da der Ausbilder den stark schwankenden Saisonzeiten Rechnung tragen muss, kann je nach Gästeaufkommen auch für den 7. Tag, auch kurzfristig, Arbeit angeordnet werden.

18. Diese zusätzlichen Tage werden nicht vergütet, sondern in schwachen Zeiten mit zusätzlichen freien Tagen ausgeglichen.

19. Der Auszubildende verpflichtet sich, seine Freizeit sinnvoll zu nutzen und sich weiterzubilden.

.....

Nach dem Ausbildungsvertrag war Ziel der gegenständlichen Ausbildung die Vorbereitung auf die Prüfung zum IDA/CMAS Tauchlehrer*. Die Ausbildungszeit hat 26 Wochen (4 Blöcke zu 6 Wochen und ein Block von 2 Wochen) betragen. Nach den IDA-Ausbildungsplänen hat die Ausbildung theoretische Teile (Geschichte des Tauchens, Ausrüstung, Sicherheitsregeln, Planung und Organisation, Umweltschutz, Rettungskette, Partnercheck, Tauchphysik, Tauchmedizin) und praktische Teile (Durchführung der vorgeschriebenen Tauchgänge) umfasst. Bereits vor dem Beginn der Ausbildung zum Tauchlehrer hat der Sohn der Beschwerdeführerin die Tauchkurse bis zur Stufe IDA* (Grundausbildung zum Taucher, nach den IDA-Ausbildungsplänen bis inklusive Seite 31) belegt. Während der

Ausbildungszeit in der Tauchschule (01.07. bis 31.12.2002) wurden von ihm die weiteren Ausbildungsabschnitte für den Prüfungsantritt (IDA-Ausbildungspläne Seite 32 bis 48) absolviert.

Der Sohn der Beschwerdeführerin hat im Rahmen der Ausbildung in der Tauchschule auch die "Tauchlehrerassistent" - Lizenz erworben, welche eine der Voraussetzungen für den Prüfungsantritt zum IDA/CMAS Tauchlehrer* war.

Die Tauchlehrerassistent - Ausbildung umfasst folgende Bereiche: Unterrichtslehre mit Methodik, Didaktik, Rhetorik, das Erstellen von Kursprogrammen, die Teilnahme und Durchführung von Spezialkursen, die Schulung von Beginnern in Theorie und Praxis, Tauchtechnik in Theorie und Praxis, Pflege und Wartung der Tauchausrüstung, Hinweise zu Haftung, Kompressortechnik in Theorie und Praxis. Ein weiterer wichtiger Bestandteil ist die Unterweisung in der Durchführung und Vermittlung von Tauchsicherheit und Rettung sowie Herz-Lungen-Wiederbelebung unter besonderer Berücksichtigung der Ausbildung von Beginnern. Der Auszubildende lernt die Struktur, Organisation und Funktion einer Tauchschule/Tauchbasis kennen und vertieft in der Praxis mit Tauchgängen als Gruppenführer/Tauchguide und der Begleitung/Unterstützung von Tauchgängen im Rahmen von (Beginner-)Tauchkursen seine eigenen Fertigkeiten. Die Dauer der Ausbildung zum Tauchlehrerassistenten beträgt – je nach Zeit und Art der Ausbildung – zwischen 3 und 12 Monaten (vgl. <https://www.ida-worldwide.com>; <http://www.tauchlehrer-college.de>).

Der Sohn der Beschwerdeführerin hat im Juli bzw. August 2002 die Spezialkurse "Orientierung", "Rettung" und "Gruppenführung" absolviert und jeweils im Anschluss daran die Prüfungen abgelegt.

Er hat im Zeitraum 01.07. bis 30.11.2002 zunächst unterstützend und unter Beobachtung einer erfahrenen Tauchlehrerin, später auch selbständig an den verschiedenen Tauchkursen und –ausbildungen (das Spektrum reichte von Kinderkursen über verschiedene Schnupper- und Kurzurse bis zu CMAS* Taucherkursen) mitgewirkt. Neben dem Abhalten von Tauchkursen war der Sohn der Beschwerdeführerin auch als Tauchguide (Führer von Tauchergruppen bei Freiwassertauchgängen) im Einsatz. Nach den Aufzeichnungen im *Logbuch* wurden von ihm hierbei im Zeitraum 01.07. bis 30.11.2002 insgesamt 128 Tauchgänge durchgeführt.

Ergänzend zu dieser praktischen Ausbildung wurden vom Basisleiter mit den angehenden Tauchlehrern eigenständige Lehr- und Übungseinheiten (zB diverse Rettungs- und Bergungsübungen) abgehalten, die ebenfalls der Vorbereitung auf die Tauchlehrerprüfung dienten.

Am 20.11.2002 hielt der Sohn der Beschwerdeführerin das in der Prüfungsordnung vorgesehene Kurzreferat über die von ihm erstellte schriftliche Abschlussarbeit. Im Dezember 2002 führte er die vorgesehenen 5 Prüfungstauchgänge durch. Die theoretische Prüfung zum IDA/CMAS Tauchlehrer* wurde von ihm am 04.12.2002 abgelegt.

Im vorliegenden Fall ist somit eine Ausbildung in einem anerkannten Beruf mit vorgeschriebenen Prüfungen erfolgt. Da zudem davon auszugehen ist, dass die Zeit des Sohnes im Zeitraum Juli bis Dezember 2002 bei dieser Form der Ausbildung überwiegend in Anspruch genommen war, liegt eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 vor.

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht, spricht der große zeitliche Umfang der praktischen Ausbildungsteile nicht gegen eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967. Dass bei einer Ausbildung zum Tauchlehrer neben der theoretischen auch der praktischen Ausbildung ein hoher Stellenwert zukommt, ist aufgrund der mit dem Tauchen verbundenen Gefahren zweifellos erforderlich. Wie der Sohn der Beschwerdeführerin in seiner Stellungnahme vom 03.03.2011 zutreffend ausführt, begibt sich ein Taucher, ohne die notwendigen praktischen Fähigkeiten in unmittelbare Lebensgefahr. Ein Tauchlehrer trägt überdies die Verantwortung für das Leben aller seiner Schüler und muss Letzteren die überlebensnotwendigen praktischen Fertigkeiten gleichzeitig auch vermitteln können. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass auch bei anderen Berufsgruppen (wie zB bei Musikern) der praktische Anteil der Ausbildung einen hohen Stellenwert einnimmt. Es besteht zudem kein Zweifel, dass die Lehrausbildung in einem gesetzlich anerkannten Lehrverhältnis eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 darstellt. Diese Lehrausbildung steht auf zwei Säulen: zum einen die praktische Ausbildung im Betrieb (in der Regel 75 bis 80 % der Lehre) und zum anderen die Ausbildung in der Berufsschule (so genanntes "duales System" der Lehrausbildung; vgl. *Lenneis* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG, § 2 Rz 45, ABC der Berufsausbildung, Lehrausbildung).

Ebenso kommt es nicht auf die nur sechs Monate währende Dauer der gegenständlichen Ausbildung an (vgl. VwGH 23.02.2011, 2009/13/0127, zu einem viermonatigen Ausbildungslehrgang für Betreuungspersonen in Kindergruppen).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird zugelassen, weil es zur Frage, ob die Ausbildung zum Tauchlehrer eine Berufsausbildung im Sinne des FLAG 1967 darstellt, keine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gibt.

Wien, am 19. September 2014