

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache der Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 23. August 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die Einkommensteuer 2010 wird festgesetzt mit Betrag1 Euro.

Die anrechenbare Lohnsteuer beträgt Betrag2 Euro.

Dies ergibt eine (gerundete) Gutschrift von Betrag3 Euro.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, nachfolgend Bf abgekürzt, machte in der **Steuererklärung** für das Streitjahr "Ausbildungskosten" in der Gesamthöhe von 2.020,03 Euro geltend, die sich auf die Positionen Literatur (548,20 Euro), Kurskosten (640,23 Euro), Fahrtkosten (646,80 Euro) und Verpflegungsmehraufwand (184,80 Euro) verteilen.

Das Finanzamt forderte die Bf mit **Vorhalt** vom 8.7.2011 auf, die beantragten "Aus- und Fortbildungskosten" zu belegen.

Die Bf kam der Aufforderung des Finanzamtes nach.

Das Finanzamt anerkannte im angefochtenen **Bescheid** von den geltend gemachten Aufwendungen lediglich einen Teilbetrag von 118,04 Euro unter dem Titel Fachliteratur. Den restlichen Aufwendungen versagte es mit folgender Begründung die steuermindernde Anerkennung: *"Da es sich in Ihrem Fall um Ausbildungskosten handelt (keine berufsspezifische Fortbildung), konnten Ihre Aufwendungen nicht berücksichtigt werden."*

Dagegen wandte sich die Bf mit **Berufung**. In ihr führte sie sinngemäß aus: Sie sei zu dem Zeitpunkt, als sie die Ausbildung in Liechtenstein begonnen habe, auf Arbeitssuche gewesen. Damals habe sie versucht, ihre Wissensbasis im betriebswirtschaftlichen Bereich zu verbessern. In ihrer früheren Heimat habe sie sich im Wege einer technischen Ausbildung Vorkenntnisse erworben. Diese seien aber in Österreich nicht ausreichend anerkannt worden, um auf diesem Sektor eine Arbeit zu finden. Ihre Ausbildung habe somit klar darauf abgezielt, eine neue Stelle zu finden.

Das Finanzamt erließ eine abweisliche **Berufungsvorentscheidung**, die es wörtlich wie folgt begründete: *"Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlernter Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit. Da Sie selbst sagen, mit der Ausbildung vor (dem) Beginn der Tätigkeit begonnen zu haben, war Ihre Berufung als unbegründet abzuweisen."*

Die Bf erhob gegen die abweisliche Berufungsvorentscheidung **Vorlageantrag**. In ihm führte sie sinngemäß aus: Nach langjähriger beruflicher Tätigkeit in der Konstruktionsabteilung einer Firma in X sei sie einerseits konjunkturell bedingt andererseits aufgrund von (von ihr nicht nachvollziehbaren) Managemententscheidungen gekündigt und arbeitslos geworden. Nach Beratung beim AMS sei ihr mitgeteilt worden, dass sie im technischen Bereich vermutlich nur wenig Chancen auf einen neuen Job habe. Daraufhin habe sie mit großem persönlichen und finanziellen Aufwand das Studium an der Hochschule Liechtenstein begonnen. Dies um sich umzuschulen und die betriebswirtschaftliche Richtung einzuschlagen, welche ihr von Experten vorgeschlagen worden sei. Als sie dann das Angebot erhalten habe, als Lehrerin tätig zu werden, sei sie dankbar und froh gewesen. Denn bei allem Fleiß sei eine komplette Umschulung in einem bestimmten Lebensalter nicht mehr so einfach.

Mit **Vorhalt vom 17.6.2014** ersuchte das BFG die Bf, ihren beruflichen und schulischen Werdegang (mit Schwerpunkt auf dem Streitjahr) darzustellen sowie das mit dem Studiengang "Betriebswirtschaftslehre" angestrebte berufliche Ziel und die in diesem Zusammenhang von ihr gesetzten Handlungen bekannt zu geben.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 3.7.2014** skizzierte die Bf zunächst ihren Werdegang. Diese Ausführungen wurden in die nachfolgende Sachverhaltsdarstellung integriert. Weiters gab sie bekannt, Ziel Ihres Studiums sei eine Tätigkeit im Revisions- und Treuhandwesen gewesen. Aus diesem Grund habe sie die Module Buchhaltung und Bilanzierung, Konzernrechnungslegung und Finanzierung belegt. Beim AMS sei sie regelmäßig von Herrn A.H. beraten worden. Sie habe alle Termine wahrgenommen. Ansonsten wären die Leistungen des AMS eingestellt worden.

Zur Wahrung des Parteienghört wurde die Vorhaltsbeantwortung vom 3.7.2014 dem Finanzamt mit **E-Mail vom 21.7.2014** mit der Einladung zur Stellungnahme und dem Ersuchen bekanntgegeben, nachprüfende Ermittlungen durchzuführen, sollte das sachverhaltsmäßige Vorbringen der Bf in Zweifel gezogen werden. Das Finanzamt beantwortete die E-Mail nicht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die maßgebliche **Rechtslage** stellt sich abstrakt wie folgt dar:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zählen u.a. 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, zu den Werbungskosten.

Die zitierte Bestimmung ist nach Überzeugung des Gerichts wie folgt auszulegen (vgl. UFS 12.6.2013, RV/1582-W/11):

Ab dem Jahr 2003 sind die Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die Umschulungen müssen umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht als Umschulungskosten abzugsfähig. Solche Aufwendungen können hingegen - wenn sie mit der bisherigen Tätigkeit in Zusammenhang stehen - Aus- oder Fortbildungskosten darstellen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, § 4, Tz 329/1).

Das Wesen einer (gesetzlich nicht definierten) Umschulung besteht in einem Berufswechsel unter Beendigung der bisher ausgeübten beruflichen Tätigkeit mit dem Ziel der Erlangung einer neuen wirtschaftlichen Existenzgrundlage (vgl. UFS 24.1.2011, GZ. RV/0011-G/08). Nach der jüngsten Rspr des VwGH spricht für eine erwerbsorientierte Umschulung, wenn der Stpfl. seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt (vgl. VwGH 15.9.2011, Zl. 2008/15/0321).

Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" somit dem der "vorweggenommenen Werbungskosten" an. Die Anerkennung sog. vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen, d.h. wenn die Aufwendungen im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme einer bestimmten Tätigkeit gerichtet sind, somit ein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist. Es reicht somit nicht aus, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf

ermöglicht (vgl. UFS 17.8.2011, RV/0010-K/09). Die angestrebte Tätigkeit muss zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen (können).

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Diese ausdrücklich genannte Tatbestandsvoraussetzung ist iVm dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder auch nur einem Interesse an Neuorientierung entspringen. Der Stpfl. muss daher nachweisen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielt.

Die steuerliche Abzugsfähigkeit einer mit der konkreten Absicht auf künftige Einnahmenerzielung betriebenen Umschulungsmaßnahme hängt aber nicht davon ab, ob es dem Steuerpflichtigen nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, verschafft doch grundsätzlich keine Ausbildung eine Garantie, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können (VwGH 23.5.13, 2011/15/0150).

Liegt eine Bildungsmaßnahme im oben dargestellten Sinne vor, stellen neben den Kursgebühren die Kosten für Kursunterlagen, die Fahrkosten und die Tagesgelder absetzbare Aufwendungen dar (Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 16 Rz 53).

Für die Anerkennung von Umschulungsmaßnahmen müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 16. 12. 1999, 97/15/0148, VwGH 25. 6. 2000, 95/14/0134). Inhaltlich schließt sich der Begriff der „umfassenden Umschulung“ somit dem der „vorweggenommenen Werbungskosten“ an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Die LStR 2002 (Rz 361) geben für die erleichterte Beurteilung dieser Umstände verschiedene Kriterien vor, wonach entweder von einer Umschulungsmaßnahme auszugehen ist oder eine erhöhte Nachweispflicht (Mitwirkungspflicht) des StPfl besteht oder der Werbungskostenabzug zu versagen ist.

Demnach ist ohne eine weitere Prüfung dann von absetzbaren Umschulungsaufwendungen auszugehen, wenn die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben ist oder die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet ist oder allgemein die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung entscheidend verbessert werden (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 144).

Folgender **Sachverhalt** wurde vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund festgestellt und dem Erkenntnis zugrunde gelegt:

Die Bf stand im Streitjahr im 45. Lebensjahr. Sie maturierte J1 in Osteuropa und studierte dort Mathematik (ohne nostrifizierten Abschluss). Von 1987 bis 1998 unterrichtete sie an einem osteuropäischen Gymnasium Algebra und Geometrie. 1999 übersiedelte sie nach Österreich. Von 2000 bis 2009 arbeitete sie in der Konstruktionsabteilung eines österreichischen Kfz-Zulieferers. Nach der Kündigung (12/2009) war sie beim AMS als arbeitssuchend gemeldet. Ihre Bemühungen, mit Hilfe des AMS auf eine verwandte bzw ausbildungsadäquate Stelle im technischen Sektor vermittelt zu werden, scheiterten. Die Chancen, im angestammten Bereich wieder beruflich Fuß fassen zu können, waren nach Meinung von Fachleuten gering und wurden von der Bf auch so eingeschätzt. Aus diesem Grund bemühte sie sich 2009 u.a. um Aufnahme des Studiums der Betriebswirtschaftslehre an der Fachhochschule Liechtenstein, um so ihr Wissen auszuweiten und damit ihre Job-Chancen zu verbessern. Bei einem parallel an einer HTL geführten Aufnahmegespräch wurde ihr mit dem Hinweis auf fehlende Mathematiklehrer die Kontaktaufnahme mit dem Landesschulrat empfohlen. Im April 2009 sprach die Bf beim Landesschulrat mit dem Ergebnis vor, sie solle sich wieder im September 2009 melden. Im Juli 2009 erhielt sie die Zusage der Fachhochschule Liechtenstein, das Studium der Betriebswirtschaftslehre mit Beginn des Schuljahres 2009/2010 aufnehmen zu können. Im September 2009 erhielt sie vom Landesschulrat das auf ein Jahr befristete Angebot einer halben Lehrverpflichtung als Mathematiklehrerin. Sie nahm das Angebot an. Mit dem Beginn des Dienstverhältnisses endete der Bezug des Arbeitslosengeldes. Im Oktober 2009 nahm die Bf an der Fachhochschule Liechtenstein das Studium der Betriebswirtschaftslehre in Form eines Bachelor-Studienganges auf, wobei sie eine spätere Tätigkeit im Revisions- und Treuhandwesen anstrebte; dies zur Absicherung für den Fall, dass aus dem befristeten Dienstverhältnis als Lehrerin nichts Dauerhaftes werden sollte. Im April des Streitjahres erhielt die Bf die Zusage zur Weiterbeschäftigung als vollbeschäftigte Mathematiklehrerin mit Beginn des Schuljahres 2010/2011. Daraufhin beendete sie im Juni/2010 ihr Studium an der Fachhochschule. Die Bf ist nach wie vor im Bundesdienst als Lehrerin vollzeitbeschäftigt.

Beweiswürdigung: Die getroffenen Feststellungen beruhen auf Recherchen im Internet (www.uni.li über die Universität Liechtenstein als Nachfolgerin der Hochschule Liechtenstein), vor allem aber auf dem Parteivorbringen vom 3.7.2014, das sich mit dem gesamten (elektronischen und papierförmigen) Akteninhalt deckt und eine Reihe detaillierter, sehr konkreter, nachprüfbarer Sachverhaltselemente enthält. Dieses Vorbringen wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht mit dem Ersuchen um Stellungnahme bzw Durchführung nachprüfender Ermittlungen (§ 269 Abs. 2 BAO). Da keine Einwände erhoben wurden und da das Vorbringen in sich schlüssig ist, wurde ihm voller Glauben geschenkt. Der Lebenslauf der Bf verdeutlicht klar sowohl ihr Streben nach beruflichem Aufstieg und wirtschaftlicher Absicherung als auch ihre Intelligenz und ihren Fleiß. Auf Grund der Lebenserfahrungen ist auszuschließen, dass jemand im Alter der Bf ein finanziell und persönlich aufwändiges Studium nebenberuflich ohne die ernste Absicht betreibt, einen entsprechenden beruflichen bzw wirtschaftlichen, sich in Einkünften niederschlagenden Nutzen daraus zu ziehen.

Dies aber bedeutet für den Beschwerdefall, dass sich das Beschwerdebegehren aus den nachfolgend angeführten Gründen als berechtigt erweist:

- Eine private (Mit)Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen ist auszuschließen und wird auch vom Finanzamt nicht geltend gemacht.
- Das von der Bf begonnene Studium stellt als universitärer Bachelor-Studiengang eine umfassende Schulungsmaßnahme dar (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 16 Anm. 132).
- Bis zur Aufnahme des Studiums war die Bf als Lehrerin in Osteuropa und als Sachbearbeiterin auf technischem Gebiet in einer Konstruktionsabteilung eines österreichischen Kfz-Zulieferers beruflich tätig. Davon ausgehend ist das von ihr begonnene Studium der Betriebswirtschaftslehre (jedenfalls im Zeitpunkt der Kostentragung) als umfassende Umschulungsmaßnahme zu qualifizieren, die ihr das weite Feld der Betriebswirtschaft erschließen und zu einer beruflichen Tätigkeit (beispielsweise) im Revisions- und Treuhandwesen verhelfen konnte und sollte.
- So folgerichtig es für die Bf war, ihr Bildungsniveau mit enormem finanziellen, persönlichen und zeitlichen Aufwand zu erhöhen und zu verbreitern, um damit ihre Chancen auf dem Arbeitsmarkt zu erhöhen, so folgerichtig war es auch, das Studium aufzugeben, nachdem sie eine anderweitige dauerhafte Beschäftigung gefunden hatte. Es wäre widersinnig und kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass dies der Bf zum Nachteil gereichen bzw der Anwendbarkeit von § 16 Abs. 1 Z 10 EStG entgegenstehen soll.
- Mit der Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit als Lehrerin hat die Bf ihre Bereitschaft und ihren Willen zu einem beruflichen Wechsel klar und eindeutig unter Beweis gestellt. Sie zeigte Flexibilität, wie sie u.a. von Wirtschaft und Politik gefordert wird.
- Mit der Kündigung der Bf in einem technischen Beruf nach achtjähriger beruflicher Tätigkeit, mit der nachfolgenden Arbeitslosigkeit, mit den gescheiterten Vermittlungsbemühungen des AMS, der dort gebotenen Beratung und der dann gegebenen (insbesondere ausbildungsbedingten) Unsicherheit betreffend die Verlängerung und Ausweitung des Beschäftigungsverhältnisses als Gymnasiallehrerin lagen Umstände vor, die den von der Bf eingeschlagenen Weg als zielgerichtet und angemessen erscheinen lassen. Dies gilt auch unter dem Blickwinkel der langfristigen Sicherung des Steuersubstrats. Das Gericht vermag deshalb keinerlei Zweifel daran zu erkennen, dass die Umschulungsmaßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten.
- In diesem Zusammenhang teilt das Gericht im Übrigen die Auffassung, dass idR ohne eine weitere Prüfung dann von absetzbaren Umschulungsaufwendungen ausgegangen werden kann, wenn die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben ist (*Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 16 Anm. 144).
- Aus der erstmaligen Aufnahme einer Beschäftigung als Mathematiklehrerin an einem österreichischen Gymnasium durch die 45jährige, osteuropäische Bf nach einer Phase der Arbeitslosigkeit ist nicht nur auf deren Fähigkeit zur Ausübung dieses

Berufs, sondern auf deren grundsätzliche und ernste Absicht zur Einkünfteerzielung zu schließen.

- Die von der Bf geltend gemachten Aufwendungen zählen allesamt zu den grundsätzlich im gegebenen Zusammenhang steuermindernd absetzbaren Kosten. Deren Verausgabung ist nachgewiesen, deren Höhe wird auch vom Finanzamt nicht bestritten. Begründete Bedenken hinsichtlich der Höhe können den Akten nicht entnommen werden.

Der Beschwerde war daher stattzugeben. Die zu berücksichtigenden Kosten waren zur Vermeidung einer doppelten Anerkennung um die bereits berücksichtigten Kosten für Fachliteratur zu kürzen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde mit diesem Erkenntnis nicht entschieden. Das Erkenntnis fußt auf der in ihm zitierten, in Grundsatzfragen einheitlichen höchstgerichtlichen Rechtssprechung.

Feldkirch, am 4. September 2014