



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ER, Adr., vom 23. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 24. April 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Kindergärtnerin, beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2006 die Berücksichtigung der Ausbildungskosten von 2.325 € und Reisekosten von 938,52 € für eine Ausbildung zur Yogalehrerin.

Das Finanzamt anerkannte diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten und brachte im **Einkommensteuerbescheid 2006** lediglich den Pauschbetrag von 132 € in Abzug. Begründend führte das Finanzamt aus, dass aufgrund der derzeitigen beruflichen Tätigkeit die Einkünfteerzielung der Bw. nicht gefährdet sei. Die geltend gemachte Ausbildungsmaßnahme sei derzeit nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Sollte die Bw. jedoch in weiterer Folge einen Gesamtüberschuss als Yogalehrerin erzielen, könne dies als rückwirkendes Ereignis zu einer Bescheidänderung führen.

In der **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 brachte die Bw. vor, die Ausgaben für die Ausbildung zur Yogalehrerin seien für die Jahre 2004 und 2005 anerkannt worden. Auf Grund dieser Anerkennung und der großen zeitlichen Belastung durch die

Ausbildung habe sie ihre Tätigkeit als Kindergärtnerin um ein Viertel reduziert. Ihre Einkünfte seien durch den Gehaltsverlust und die Ausbildungskosten vermindert. Nach Beendigung der Ausbildung werde sie wieder voll arbeiten und es sei mit Sicherheit ein Überschuss aus ihrer Tätigkeit als Yogalehrerin zu erwarten; sie habe jetzt schon Anfragen wegen eines Kurses. Wie aus der Werbungskostenaufstellung zu entnehmen sei, fallen außer den Kosten für Ausbildung, für Arbeitsmittel und dergleichen kaum Ausgaben an. Das werde sich auch nach Beendigung der Ausbildung nicht ändern. Nach den LStR Rz 361 handle es sich um vorweggenommene Werbungskosten, insbesondere seien ihre Berufschancen bzw. ihre Verdienstmöglichkeiten nach Beendigung der Ausbildung verbessert.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** ab, da Umschulungsmaßnahmen zwar auf eine künftige Tätigkeit abzielen und begrifflich vorweggenommene Werbungskosten darstellen, aber Umstände vorliegen müssten, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Diese Umstände seien jedenfalls gegeben bei Arbeitslosigkeit, bei Gefährdung einer weiteren Einkunftserzielung im bisherigen Beruf und bei Verbesserung der Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung. Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung müsse umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eigne.

Die Einkünfteerzielung im derzeitigen Beruf sei nicht gefährdet und auch die anderen Voraussetzungen für eine Anerkennung der Umschulungskosten seien nicht gegeben. Die entstandenen Kosten seien daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** und wies nochmals auf die Verbesserung der Berufschancen und Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung hin. Sie mache beim Berufsverband der Yogalehrenden in Österreich eine Ausbildung zur Yogalehrerin. Daraus lasse sich eine zukünftige Tätigkeit als Yogalehrerin und eine Einkünfteerzielung ablesen. An der Intensität der Glaubhaftmachung zukünftiger Einkünfteerzielung habe sich im Vergleich zu den beiden Vorjahren, in denen die Umschulungsmaßnahmen sehr wohl als Werbungskosten anerkannt worden seien, nichts geändert.

Im Verfahren vor der **Abgabenbehörde zweiter Instanz** ergänzte die Bw. ihr Vorbringen und gab bekannt, dass die Ausbildung beim Berufsverband Yogalehrender Österreichs (BYO) vom Wintersemester 2004 bis zum Oktober 2008 dauere und folgende Themen zum Inhalt habe:

Yoga-Praxis: Asana, Pranayama, Mudra, Kriya, Meditation

Yoga-Philosophie und Geschichte des Yoga

Medizinische Grundlagen

Unterrichtsgestaltung

Unterrichtspraktikum (Lehrproben)

Yoga im Westen: Psychologische Grundkenntnisse, Selbsterfahrung und Selbstreflexion, ethische Grundlagen

Die Ausbildung zur Yogalehrerin sei einerseits für ihren Beruf als Kindergartenpädagogin ein wichtiger Bestandteil im Umgang mit Kindern, deren Eltern und Kolleginnen, andererseits ermögliche die Ausbildung die Abhaltung von Kursen mit Kindern und Erwachsenen. Nach Abschluss der Ausbildung erfolge das Anerkennungsverfahren „YogalehrerIn BYO/EYU“. Dieses bestehe in einer schriftlichen Hausarbeit von mindestens 60 Seiten, einer Lehrprobe von 45 Minuten und einem Gespräch. Das erfolgreich abgeschlossene Anerkennungsverfahren berechtige zur Führung der Berufsbezeichnung „YogalehrerIn BYO/EYU“.

Die Tätigkeit als Yogalehrerin sei als Nebenberuf im Rahmen einer selbständigen Arbeit geplant. Es bestehe keine Gefahr, den derzeitigen Arbeitsplatz als Kindergärtnerin zu verlieren.

Im Wintersemester 2007 habe die Bw. einen ersten Kinderyogakurs abgehalten, für den sie Einnahmen von 500 € erhalten habe. In ihrem Wohnort bestehe qualifiziertes Interesse an Kinder- und Erwachsenenkursen. Nach Beendigung der Ausbildung rechne sie mit Einnahmen von ca. 2.000 € pro Jahr. Insofern habe sie verbesserte Verdienstmöglichkeiten. Nach Ende der Ausbildung bestehe die Möglichkeit, in verschiedenen Kindergärten Kindern Yoga näher zu bringen. Dazu gebe es aber noch keine konkreten Planungen.

Dem Schreiben der Bw. ist eine Bestätigung der Kindergarteninspektorin des Amtes der Landesregierung vom 27. Juli 2005 beigelegt, welche die Yoga-Ausbildung der Bw. befürwortet, da sie für die Tätigkeit als Kindergartenpädagogin von Vorteil sei. Nach Abschluss der Ausbildung sei geplant, dass die Bw. in mehreren Kinderbetreuungseinrichtungen des Bezirkes Yoga-Gruppen für Kindergartenkinder leiten solle.

Weiters übermittelte die Bw. zwei Rechnungen für die Yoga-Lehrausbildung 2006 über insgesamt 2.325 € sowie Rechnungen für Verpflegung und Aufenthalt anlässlich der besuchten Seminare.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. absolviert neben ihrer Tätigkeit als Kindergärtnerin ab Herbst 2004 eine 4-jährige Ausbildung zur Yogalehrerin. Nach erfolgreicher Beendigung der Ausbildung erhält die Bw. die Qualifikation als „YogalehrerIn BYO/EYU“ (Berufsverband Yogalehrender Österreichs/Europäische Yoga-Union) und beabsichtigt die Abhaltung von Kinder- und Erwachsenenkursen zur Erzielung von Zusatzeinnahmen, welche die Bw. mit ca. 2.000 € pro Jahr schätzt. Im Wintersemester 2007 hat die Bw. bereits einen Kinderyogakurs abgehalten. Der Arbeitsplatz der Bw. als Kindergärtnerin ist nach ihren Angaben nicht gefährdet.

Strittig ist, ob die Aufwendungen der Bw. in Zusammenhang mit der Ausbildung zur Yoga-Lehrerin als Kosten für Umschulungsmaßnahmen steuerlich zu berücksichtigen sind. Darüber hinaus wurde von der Bw. im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgebracht, dass die Yoga-Ausbildung auch für ihren Beruf als Kindergartenpädagogin von Nutzen ist.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG in der für das Jahr 2006 anzuwendenden Fassung zählen zu den Werbungskosten 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.

Eine idente Regelung gilt gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG auch für den Bereich der Betriebsausgaben im Rahmen von betrieblichen (selbständigen, gewerblichen) Einkünften.

Hingegen dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Bei Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handelt es sich um vorweggenommene Werbungskosten. Die Umschulungsmaßnahme muss laut Gesetzestext auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 25.6.2000, 95/14/0134, VwGH 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Gleiches gilt für vorweggenommene Betriebsausgaben, welche bereits vor Betriebseröffnung anfallen können, allerdings nur wenn die Eröffnung eines Betriebes tatsächlich ernsthaft beabsichtigt ist. Die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss für die Außenwelt erkennbar sein (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 4 Anm 57).

Die Umschulungen müssen darüber hinaus umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 203/4/2, *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004, 621).

Im Sinne dieser Rechtsausführungen kann eine umfassende Ausbildung zur Yoga-Lehrerin für eine Kindergartenpädagogin dem Grunde nach durchaus eine Umschulungsmaßnahme darstellen. Es ist auch davon auszugehen, dass eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung vorliegt, insbesondere da die Bw. mittlerweile bereits einen Kinderyogakurs abgehalten hat.

Es wird jedoch eine Umschulung, die wie im vorliegenden Fall auf eine Nebentätigkeit abzielt, steuerlich nicht gefördert. Die angestrebte neue Tätigkeit muss zeitlich gegenüber der bisherigen Tätigkeit überwiegen und zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 16 Anm 142). Auch der Unabhängigen Finanzsenates hat sich bereits mit Ausbildungskosten für eine Nebentätigkeit befasst und in mehreren Entscheidungen die Meinung vertreten, dass die gesetzliche Bestimmung betreffend „Umschulungsmaßnahmen“ so zu interpretieren ist, dass die Ausbildung für einen Zweitberuf (Nebentätigkeit) nicht als umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG bzw. § 4 Abs. 4 Z 7 EStG gilt (UFS 8.2.2007, RV/2955-W/06, UFS 7.3.2007, RV/0632-L/05, UFS 12.9.2007, RV/0372-K/06).

Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR), welche allerdings für den Unabhängigen Finanzsenat keine bindende Rechtsquelle darstellen, enthalten ähnliche Ausführungen. So wird in den LStR Rz 358a (in der ab 21. November 2007 gültigen Fassung) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Begriff „Umschulung“ impliziert, dass hier nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels (von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit) gemeint sind.

In diesem Sinne ist auch die Aussage in Rz 361 – auf welche die Bw. Bezug nimmt - zu verstehen, wonach bei einer Verbesserung der Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung von einer Absicht zur künftigen Einnahmenerzielung auszugehen ist. Anders als die Bw. offenbar meint, ist nicht auf die zu erwartenden Verdienstmöglichkeiten insgesamt abzustellen, sondern auf die verbesserten Verdienstmöglichkeiten bzw. Berufschancen im Rahmen des neuen Berufs im Vergleich zur alten Tätigkeit. Bei Einkünften

der Bw. von rund 25.000 € (im Jahr 2006) als Kindergärtnerin und erwarteten Einnahmen als Yogalehrerin von 2.000 € liegt auf der Hand, dass die neue Tätigkeit keine besseren Verdienstmöglichkeiten bieten wird als die bisherige Tätigkeit.

Aus den Ausführungen in den LStR ist daher für den Standpunkt der Bw. ebenso wenig zu gewinnen.

Da die Bw. nach ihren Angaben nicht beabsichtigt, ihren derzeitigen Beruf aufzugeben, sondern die neue Ausbildung zur Erzielung eines Zusatzeinkommens verwenden will, können demgemäß die Aufwendungen der Bw. nicht als Umschulungskosten anerkannt werden. Weder in finanzieller noch in zeitlicher Hinsicht ist den Angaben der Bw. folgend ein Überwiegen der angestrebten Tätigkeit gegenüber dem bisherigen Beruf anzunehmen.

Auch eine Anerkennung der Yoga-Lehrer-Ausbildung als Aus- und Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit dem von der Bw. ausgeübten Beruf als Kindergärtnerin kommt aus folgenden Erwägungen nicht in Betracht:

Die Hauptelemente des Yoga sind Körperhaltungen, Atemübungen, Meditation, Entspannung und Regeneration. Yoga bewirkt auf körperlicher Ebene Kräftigung und Dehnung, Gleichgewicht, Aktivierung, Belebung und Entspannung. Auf seelisch-geistiger Ebene kann sich Ausgeglichenheit und Wohlbefinden, innere Ruhe, Konzentration und Lebensfreude einstellen. Richtig ausgeführt kann Yoga Haltungsschäden lindern und Heilungsprozesse unterstützen (www.erber-yoga.at).

In Hinblick darauf wird zwar nicht bestritten, dass die Yoga-Ausbildung für eine Kindergartenpädagogin bei ihrer täglichen Arbeit von Vorteil ist. Der geforderte Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit der von der Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG ist jedoch nicht gegeben. Denn ein solcher Zusammenhang ist nach einhelliger Rechtsmeinung nur dann anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der Tätigkeit verwertet werden können. Generell nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen, dazu gehört z.B. Persönlichkeitsbildung (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 203/4/1 und 203/5/1).

Eine private Mitveranlassung der Yoga-Ausbildung kann nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Soweit die Ausbildung der eigenen Persönlichkeitsentwicklung oder dem körperlichen Wohlbefinden der Bw. gedient hat, ist wegen des Zusammenhangs mit der privaten Lebensführung keine Abzugsfähigkeit gegeben.

Soweit die Bw. vorbringt, es bestehe für sie im Rahmen ihres Dienstverhältnisses die Möglichkeit, in Zukunft Kindergartenkindern Yoga näher zu bringen, ist dem entgegenzuhalten, dass die bloße Möglichkeit – selbst wenn sie von der Kindergarteninspektorin bestätigt wird – nicht ausreicht, um einen konkreten Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit darzutun, zumal es laut Bw. dazu noch keine konkreten Planungen gibt. Nur für den (derzeit nicht vorliegenden) Fall, dass die Abhaltung von Yoga-Kursen in Kindergärten tatsächlich Teil des offiziellen Aufgabenbereiches der Bw. als Kindergärtnerin ist, wäre eine steuerliche Berücksichtigung der diesbezüglichen Ausbildungskosten uU. denkbar.

Da somit weder die Voraussetzungen für eine Anerkennung als Umschulungsmaßnahme noch als Ausbildung in Zusammenhang mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit gegeben sind, war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 31. März 2008