



GZ. RV/0457-S/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch HOUF Wirtschaftsprüfer und Steuerberater GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Zell am See (jetzt: St. Johann Tamsweg Zell am See betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw ist Lehrerin an einem Sportrealgymnasium in S und unterrichtete in den streitgegenständlichen Jahren die Maturafächer Leibeserziehung und Sportkunde. Für die Kalenderjahre 1998 und 1999 wurden unter anderem Aufwendungen für eine Fit-Lehrwarteausbildung und zwei Fitness-Workshops (1998: ATS 7.133,20, 1999: ATS 4.576,60)

sowie die Teilnahmegebühr (ATS 1.700,-) für ein Trainerseminar als Werbungskosten geltend gemacht. Das Finanzamt anerkannte diese Aufwendungen (ohne nähere Begründung) nicht.

Die Parteienvertreterin richtete daraufhin einen Antrag an die Abgabenbehörde erster Instanz, die vorgenommenen Abweichungen gegenüber dem Antrag zu begründen. Das Finanzamt kam diesem Ersuchen nach und vertrat die Ansicht, dass die verausgabten Aufwendungen keine berufsspezifischen Fortbildungskosten seien.

Nach Ergehen der ergänzenden Begründung wurde gegen diese Bescheide berufen, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt sowie die angefochtenen Bescheide durch "neue Bescheide zu ersetzen" und dem Berufungsbegehren – ohne dieses näher zu begründen – statt zugeben. Die Abgabenbehörde erster Instanz richtete in der Folge ein "Ersuchen um Ergänzung" an die Parteienvertreterin. Darin wurde die Parteienvertreterin gebeten zu verschiedenen nachstehend angeführten Fragen Stellung zu nehmen sowie entsprechende Unterlagen vorzulegen.

*1. "Welche Gegenstände unterrichten Sie an der HIB?*

*Für welche Fächer wurde die Lehramtsprüfung abgelegt?*

*2. Sind diese Kurse Voraussetzung für den Unterricht bestimmter Fächer?*

*Können die erworbenen Kenntnisse konkret im Unterricht eingebracht werden?*

*3. Nachweise der Kursinhalte mittels Kursprogramme, Abschlusszertifikate..*

*4. Bestätigung der Schule über die Notwendigkeit der besuchten Kurse in Bezug auf die dzt (von der Bw) unterrichteten Fächer."*

In der Stellungnahme wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

ad 1) Die Bw habe an dem Realgymnasium eine volle Lehrverpflichtung in den Gegenständen Leibeserziehung und Sportkunde sowie die Lehramtsprüfung in den Gegenständen Leibeserziehung (Sport) und Geographie abgelegt. Die Bw unterrichte an einer höheren Schule mit Schwerpunkt Sport. Die von ihr unterrichteten Fächer (Leibeserziehung und Sportkunde) seien Maturafächer. Sie habe im Jahr 1998/99 in einer Maturaklasse sowie in einigen Vortura-Klassen unterrichtet.

ad 2) Die Kurse "Fitness-Workshop" und "Fit-Lehrwarteausbildung" seien Fortbildungsveranstaltungen der Bundesanstalt für Leibeserziehung Wien in Zusammenarbeit mit der Sport Union bzw. des Arbeitskreises Präventivsport. Die Lehrveranstaltungen würden sich insbesondere an Personen richten, die Sport unterrichten. Es seien keine Freizeitsportveranstaltungen. Die erworbenen Kenntnisse würden direkt im Unterricht

angewendet werden. Der Bereich Sportkunde umfasse unter anderem Anatomie, Physiologie, Energiebereitstellung, Bewegungslehre, Trainingslehre, Sport, Psychologie und Ernährung sowie Sport und Prävention. Wie den beiliegenden Kursprogrammen und Bestätigungen zu entnehmen sei, würde genau dies in der Lehrwarteausbildung gelehrt.

ad 3) Eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Notwendigkeit der besuchten Kurse könne nachgereicht werden, wenn dies für die positive Erledigung der Berufung unbedingt notwendig sei. Da als Fortbildungskosten all jene Kosten anzuerkennen seien, die zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienten, müsse die Auswahl der besuchten Fortbildungsveranstaltungen der Bw. überlassen bleiben, die Einnahmen als "Sportlehrer" erziele. Die Position der Bw am Arbeitsmarkt sei zweifellos wesentlich besser, wenn sie entsprechende moderne Fachkenntnisse und Fortbildungen nachweisen könne.

Darüber hinaus könne die Bw auch weitere zusätzliche Tätigkeiten als Trainer oder Lehrer nach Durchführung dieser Fortbildungsveranstaltungen übernehmen. Eine entsprechende Stelle sei der Bw bereits im Rahmen des Besuches der Lehrwarteausbildung angeboten worden. Da es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um Fortbildungskosten handelt, die unmittelbar mit der beruflichen Tätigkeit der Bw im Zusammenhang stehen würden, sei – nach Ansicht der Parteienvertreterin – eine Bestätigung des Arbeitgebers keine notwendige Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen. Es wurde eine Kopie des Abschlusszeugnisses der mit ausgezeichneten Erfolg bestandenen Abschlussprüfung "Lehrwarte Fit/Allgemein" sowie Auszüge aus dem Kursprogrammen der Kurse übersandt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung ab und führte in der Begründung unter anderem aus, dass die geltend gemachten Aufwendungen keine berufsspezifische Fortbildung beträfen sondern Ausbildungskosten wären. Fortbildungskosten dienten – anders als Ausbildungskosten – dazu, in dem jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Abzugsfähige Berufsfortbildung liege vor, wenn bereits ein Beruf ausgeübt werde und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung des bisherigen Berufes dienen würden. Nicht abzugsfähige Berufsausbildung liege hingegen vor, wenn die Bildungsmaßnahmen die Erlangung eines anderen Berufes ermöglichen würden. Maßgebend sei somit das Merkmal der Berufsidentität. Die "Fit-Lehrwarteausbildung" sei am 24. Juli 1998 mit dem Abschlussprüfungszeugnis beendet worden, und ermögliche der Bw unter anderem das Tätigwerden als Trainerin. Dies gehe auch aus der Berufungsschrift hervor (Stellenangebot im Rahmen des Besuches der Lehrwarteausbildung). Das Finanzamt bestreite nicht, dass die erworbenen Grundkenntnisse

auch im derzeit ausgeübten Beruf nützlich sein könnten, dennoch sei ein neues Berufsbild (Fit-Lehrwartin) entstanden, sodass die geltend gemachten Aufwendungen (Fit-Lehrwarteausbildung, zwei Fitness-Workshops und die Teilnahmegebühr) nicht abzugsfähig seien.

Gegen diesen Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wurde fristgerecht ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Finanzlandesdirektion für Salzburg) gestellt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass sich die Kursinhalte des "Salzburger Fitness-Workshops" vollinhaltlich mit den Lehrinhalten der Bw bei ihren Lehrveranstaltungen an der Schule decken würden. Die Behörde habe die Nichtabzugsfähigkeit dieser Aufwendung nicht begründet. Die Aberkennung von Fortbildungskosten könne nicht in allen Fällen verneint werden, die mit einer Prüfung enden würden. Es sei vielmehr das Wesen von Lehrveranstaltungen, dass sie sich von Freizeitveranstaltungen vor allem durch Lern- und Prüfungsdruck unterscheiden würden. Weiters sei in der Berufung ausführlich dargelegt worden, dass die erworbenen Kenntnisse unmittelbar bei der derzeitigen Berufsausübung als Lehrerin in den Gegenständen Leibeserziehung und Sportkunde an einer Schule mit Schwerpunkt Sport angewendet worden seien. Die angeführte "Nützlichkeit der erworbenen Grundkenntnisse" sei keinesfalls der Realität des täglichen Unterrichts entsprechend. Es sei auch angeboten worden eine entsprechende Bestätigung der Schule vorzulegen. Die Behörde habe von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht. Weiters führe das Finanzamt aus, dass der Bw eine Tätigkeit als Trainerin angeboten worden sei. Wie die Abgabenbehörde erster Instanz zu dieser Feststellung komme, werde nicht weiter begründet. Den Lohnsteuerprotokollen 2001 (BMF 3. Juli 2001 070101/15-IV/7/01) sei zu entnehmen, dass Aufwendungen einer Mittelschullehrerin für den Lehrgang Mediation Fortbildungsmaßnahmen seien. Auch bei dieser Fortbildung werde durch eine Abschlussprüfung eine zusätzliche "Berufsbefugnis", nämlich die einer Mediatorin erlangt. Trotzdem komme das BMF zu dem Schluss, dass in diesem Falle Fortbildungskosten vorlägen. Ebenso habe der VwGH im Erkenntnis vom 17. Dezember 1998, 97/15/0091 festgestellt, dass die Aufwendungen eines Bautechnikers, der einen Vorbereitungskurs zur Baumeisterprüfung absolviert habe, Berufsfortbildungskosten seien und daher absetzbar wären. Es seien auch die Aufwendungen eines Finanzbeamten für einen Buchhalterlehrgang vom Höchstgericht (VwGH 23. 4. 1980, 665/79) als Fortbildungskosten eingestuft worden. Auch hier werde – in Anwendung der Denkansätze der Behörde – ein neues Berufsbild geschaffen und die neuen Kenntnisse seien für den Finanzbeamten nicht einmal unmittelbar anwendbar, da er in seinem Beruf als Bundesbediensteter wohl keine laufenden Buchhaltungen führe. Würde man die Abgrenzung

zwischen den Berufsbildern derart eng auslegen wie das Finanzamt, so würden sämtliche Fortbildungsveranstaltungen, obwohl sie mit der bisherigen Tätigkeit in einen unmittelbaren Zusammenhang stünden, wenn sie mit einer Prüfung endeten und die bisherigen Kenntnisse und Fähigkeiten erweiterten. Dies sei aber der Sinn von Fortbildungsveranstaltungen. Es werde daher beantragt die bisher nicht anerkannten Aufwendungen der Jahre 1998 (ATS 7.133,20) und 1999 (ATS 4.576,60) als Werbungskosten anzuerkennen.

Für die Erledigung der Berufung ist die durch das Abgabenrechtsmittelreformgesetzes (AbgRmRefG) bedingte Änderung des Rechtsmittelverfahrens ab 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Salzburg) zuständig. Die Bw wurde von der Vorlage ihrer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat verständigt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 260 BAO in der ab 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes (AbgRmRefG) BGBl. I Nr. 97/2002, hat über Berufungen unter anderem gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide grundsätzlich der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden.

Nach § 323 Abs. 10 BAO ist der Unabhängige Finanzsenat auch für die am 1. Jänner 2003 unerledigten Berufungen zuständig.

Die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO sehen zum einen vor, dass nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem AbgRmRefG gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung – dies war nach alter Rechtslage nur in Fällen möglich, über welche der Berufungssenat zu entscheiden hatte - ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt gelten. Zum anderen wird für jene Berufungen, über die nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage, nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, wie im gegenständlichen Verfahren, ein gesondert auszuübendes bis 31. Jänner 2003 befristetes Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eröffnet (VwGH 16. 9. 2003, 2003/14/0057). Für Berufungsfälle, die vor der Wirksamkeit des AbgRmRefG anhängig wurden und die unter die bisherige monokratische Entscheidungszuständigkeit fielen, wie dies im gegenständlichen Verfahren zutrifft, hat § 323 Abs. 12 zweiter Satz BAO die Möglichkeit der "Nachholung" von Anträgen auf mündliche Verhandlung vorgesehen. Diese "Nachholung" war ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO (somit am Tag nach Kundmachung des AbgRmRefG im Bundesgesetzblatt, daher erstmals am 26. Juni 2002) bis zum 31. Jänner 2003 möglich. Von der Möglichkeit innerhalb der Frist

(26. Juni 2002 bis 31. Jänner 2003) einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung einzubringen, wurde kein Gebrauch gemacht.

Im Hinblick auf diese Rechtslage, vermittelt der im Jahr 2000 im Rahmen der Berufung unzulässigerweise gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung der Bw keinen Anspruch auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat, die daher nicht durchzuführen war.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden, die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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 (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988, idF BGBl. I 28/1999).

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988, idF BGBl. I 28/1999).

Werbungskosten sind Wertabgaben (Geld oder geldwerte Güter), die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (kausaler Werbungskostenbegriff). Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit – im gegenständlichen Verfahren mit einer nichtselbständigen Tätigkeit – stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen sowie
- unter kein Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen (siehe Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Allgemein, Tz 2).

Während Aufwendungen des Steuerpflichtigen zur Erlangung eines Berufes (Ausbildungskosten) zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 EStG 1988 zählen, bilden Berufsfortbildungskosten Werbungskosten. Berufsfortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Sie sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen als Werbungskosten abzugsfähig.

Entscheidend für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung ist die Beantwortung der Frage, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen oder der Verbesserung der Fähigkeiten und

Kenntnisse in der Ausübung des bisherigen Berufes, sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und -gepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung aufgrund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt (siehe VwGH 24.9.1999, 99/14/0096). Für die nach diesen Gesichtspunkten vorzunehmende Beurteilung ist im gegenständliche Verfahren die Tätigkeit der Bw als Lehrerin an einer allgemein bildenden höheren Schule (Sportrealgymnasium) maßgeblich.

Die Bw unterrichtet an dem Sportrealgymnasium in S die (Matura) Gegenstände Leibeserziehung und Sportkunde. Die Schüler müssen um die Matura zu bestehen drei Pflichtdisziplinen (Leichtathletik, Boden- und Geräteturnen sowie Ballspiele, wie zB Basket- Hand- Fuß- oder Volleyball) und eine Wahlpflichtdisziplin (Schi-alpin, Schi-nordisch oder Snowboard) positiv abschließen. Für eine positive Beurteilung der ganzen Vorprüfung muss der Schüler/die Schülerin zB aus dem Pflichtfach Geräteturnen mindestens drei Geräte zur Gänze positiv geturnt haben. Im Pflichtfach Leichtathletik muss der Schüler/die Schülerin sechs Bewerbe (Pflicht- und Wahlbewerbe) positiv absolvieren.

Die Parteienvertreterin meint, die Ausbildung zum "Fit-Lehrwart/Allgemein" sowie die Teilnahme an zwei "Fitness-Workshops - 5. Salzburger Fitness-Workshop (Fit in den Sommer), 6. Salzburger Fitness-Workshop (Übungsleiter Grundausbildung)" seien auch für eine Lehrerin an einem Sportrealgymnasium als Fortbildungskosten abzugsfähig. Es handle sich um eine für eine Lehrerin direkt im Unterricht anwendbare Ergänzung ihrer bereits absolvierten Ausbildung, die ihre Position am Arbeitsmarkt verbessere, wenn sie entsprechend moderne Fachkenntnisse und Fortbildungen nachweisen könne. Zum Nachweis der beruflichen Veranlassung legte die Parteienvertreterin unter anderem einen Auszug aus dem Ausbildungsprogramm zum "Fit-Lehrwart/Allgemein" vor, welches offenbar aus dem Zeitraum 2001/2002 stammt. Als Programmpunkte dieser Ausbildung werden angeführt, "Sportbiologie, Methodik, Trainingslehre, Ausdauertrainingsformen für den Freizeitsport, verschiedene Arten der Aerobic, Muskelfunktionstraining, Freizeitspiele, verschiedene Arten von Life-Time-Sportarten, uvm." Als Nachweis für die berufliche Veranlassung der besuchten "Salzburger Fitness-Workshops" wurden Kopien der Programme vorgelegt. Das Programm des 5. Salzburger Fitness-Workshops "Fit in den Sommer" umfasste unter anderem Programmpunkte, wie "Lehrgang-Flexaband, Exotic-Movie, Fitnesssport in Wald und Wiese, Herz-Kreislauf, Find your Balance (Entspannen, Stressbewältigung), Cool am Pool (Aquatraining, die Z-Methode fürs Freibad), Tanz auf dem Vulkan (Lateinamerikanische Tänze, Körperbewegung, Rhythmus), 40 ti-up (Ewig jung mit Standardtänzen, Meister Eckehards spielerische Illusionen), Lehrgang Partnerakrobatik und jonglieren für

Jedermann/frau, Djungle Olympics spielerisches Basistraining mit leichtathletischen Inhalten, Fit- und Funmassage". Das Programm des 6. Salzburger Fitness-Workshops für den "Übungsleiter Grundausbildung (mit Diplom, aufbauend, mehrere Teile)" umfasste drei Grundausbildungsblöcke (Aerobic Teil 1, Rücken- und Entspannung Teil 1 und Flexaband Teil 1). Mit ihren Ausführungen sowie den vorgelegten Nachweisen hat die Parteienvertreterin nicht darlegen können, dass die getätigten Aufwendungen der Bw in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Lehrerin an einem Sportrealgymnasium stehen, wie dies behauptet wurde. Eine überwiegend berufliche Veranlassung dieser Ausgaben durch den ausgeübten Beruf als Lehrerin an einem Sportrealgymnasium ist nicht gegeben, und zwar deshalb nicht, weil sich das Berufsbild einer Lehrerin an einer höheren Schule mit dem Schwerpunkt Sport, bereits auf Grund der zu unterrichtenden Maturafächer (Boden- und Geräteturnen, Leichtathletik, Ballspiele und Wintersportarten, wesentlich von jenem eines "Fit-Lehrwartes" unterscheidet. Die Ausbildung zum staatlichen "Lehrwart" wird von der Bundesanstalt für Leibeserziehung (BAfL) grundsätzlich in allen Sportarten angeboten, deren Verbände ordentliche Mitglieder der Bundessportorganisation sind. Alle Lehrwarteausbildungen schließen jeweils mit einer staatlichen, kommissionellen Prüfung in theoretischen und praktischen Gegenständen ab. Die Zulassung zur Abschlussprüfung erfolgt nach positiven Abschluss aller Vorprüfungen ([www.bafl.at](http://www.bafl.at)). Die Bw hat in den Prüfungsgebieten Sportbiologie, Erste Hilfe, Trainingslehre, Seminar für Fachfragen und einen Lehrauftritt (praktisch-methodische Übungen) ihre Ausbildung zum "Fit-Lehrwart/Allgemein" mit ausgezeichnetem Erfolg bestanden. Diese allgemeinen Informationen der vorliegenden Unterlagen, die im Übrigen nicht mit der Behauptung der Parteienvertreterin – die den Schülern/Schülerinnen zu vermittelnden Kenntnisse des Faches Sportkunde, seien den Kursprogrammen und den Betätigungen zu entnehmen – übereinstimmt (siehe Beantwortung Bedenkenvorhalt vom 20. April 2001 ad 2) sowie die konkret von der Bw absolvierte Ausbildung zeigen, dass sich das Berufsbild der Bw als Lehrerin an einem Sportrealgymnasium in dem Maturafach Leibesübungen mit den Pflichtfächern Leichtathletik, Boden- und Geräteturnen, Ballspiele sowie dem Wahlpflichtfach "Wintersportarten" wesentlich von dem Berufsbild eines staatlichen "Fit- Lehrwartes/Allgemein" unterscheidet. Die von der Bw absolvierte Ausbildung dient der Erlangung eines anderen Berufes, als den bereits ausgeübten Beruf einer Lehrerin an einem Sportrealgymnasium, nämlich dem eines staatlichen "Lehrwartes" im Bereich "Fitness".

Die zum Nachweis der beruflichen Veranlassung besuchten "Fitness-Workshops" bzw. die im Hinblick auf die Teilnahme an einem Trainerseminar (ATS 1.700,-) gänzlich unterlasse Darlegung der beruflichen Veranlassung – es wurde nur ein Einzahlungsbeleg mit dem



Vermerk "Teilnahmegebühr" vorgelegt - sind ebenfalls nicht durch den ausgeübten Beruf als Lehrerin an einem Sportrealgymnasium mit dem Maturafach Leibesübungen in den Pflichtfächern Leichtathletik, Boden- und Geräteturnen, Ballspiele sowie dem Wahlpflichtfach "Wintersportarten" veranlasst bzw. waren offenbar der Beginn und auch der Abschluss einer weiteren Ausbildung im Bereich "Fitness". Bereits das Programm zum 5. Salzburger Fitness-Workshop mit dem Thema "Fit in den Sommer" zeigt, dass die Absolvierung dieses Workshops eher privat denn beruflich veranlasst war und daher unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fällt. Mit dem Besuch des 6. Salzburger Fitness-Workshop hat die Bw offenbar eine weitere Ausbildung im Bereich "Fitness" begonnen und auch abgeschlossen. Dies ergibt sich aus dem Programm dieses Workshops mit den Hinweis auf den "Übungsleiter Grundausbildung", der aufbauend, mehrere Teile umfasst und bei dem am Ende ein Diplom verliehen wird. Es ist für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsbildung wiederum die Tätigkeit der Bw als Lehrerin an einer allgemein bildenden höheren Schule (Sportrealgymnasium) und damit das Berufsbild des ausgeübten Berufes maßgeblich. Hinsichtlich des Berufsbildes der Bw wird auf die vorherigen Ausführungen verwiesen. Dieses Berufsbild mit den von der Bw unterrichteten Fach Leibeserziehungen unterscheidet sich wesentlich von dem eines "Übungsleiters" im Bereich "Fitness". Dies ergibt sich auch aus dem (weiten) Begriff Fitness. Dieser umfasst neben der Sportfitness, auch die Arbeitsfitness, die Freizeitfitness sowie die Alltagsfitness und neben dem Erwachsenenalter auch das Kindesalter, das Jugendalter sowie das Seniorenalter und neben der körperlichen (physical) Fitness auch die geistige (mental) Fitness (siehe [www.sportunion.at](http://www.sportunion.at) – Link fitness). Es ist daher auch der Besuch des 6. Salzburger Fitness-Workshops keine Berufsbildung sondern eine Berufsausbildung im Bereich "Fitness" und daher in den streitgegenständlichen Jahren nicht abzugsfähig.

Die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen ergibt sich **auch nicht** aus den Hinweis der Parteienvertreterin auf die Lohnsteuerprotokolle 2001 (BMF 3. Juli 2001 070101/15-IV/7/01), deren Anwendung die Parteienvertreter bereits für den Streitraum als gegeben erachtet, obwohl das BMF in der Anfragebeantwortung auf § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2000 Bezug nimmt. Mit dieser im Zuge des Steuerreformgesetzes 2000 eingeführte Bestimmung sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden (siehe Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, Rz 1). Da die durch das Steuerreformgesetz 2000 eingeführte Bestimmung des § 16 Abs. 1. Z 10 erst für Zeiträume ab 1. 1. 2000 und nicht für Zeiträume davor Geltung

hat, ist im gegenständlichen Verfahren (Streitjahre 1998 und 1999) die Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2000 anzuwenden und die strenge Differenzierung zwischen (abzugsfähigen) Fortbildungskosten und (nicht abzugsfähigen) Ausbildungskosten maßgeblich, die im gegenständlichen Verfahren auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zur Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen führt, da nicht abzugsfähige Ausbildungskosten vorliegen.

Eine Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 17. 12. 1998, 97/15/0091, ist deshalb nicht möglich, da sich das Berufsbild einer an einem Sportrealgymnasium in dem Fach Leibeserziehung unterrichtenden Lehrerin wesentlich von jenem eines staatlichen "Lehrwartes" und einer "Übungsleiterin" im Bereich "Fitness" unterscheidet. Während die Bw eine Ausbildung zu einem neuen Beruf im Bereich "Fitness" absolviert hat, hat sich in dem von der Parteienvertreterin angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ein als Bautechniker und selbständiger Bauleiter tätige Steuerpflichtige in einem Bereich fortgebildet, der in einem unmittelbaren Zusammenhang mit seinem ausgeübten Beruf gestanden ist. Der Kursbesuch dieses Steuerpflichtigen (Vorbereitung auf die Baumeisterprüfung) stellte sich daher als Weiterbildung im erlernten Beruf dar, während die von der Bw absolvierte Ausbildung im Bereich "Fitness" mit einer Lehrtätigkeit an einem Sportrealgymnasium insbesondere im Hinblick auf die von den Schülern und Schülerinnen positiv zu absolvierenden Prüfungen (Boden- und Geräteturnen, Leichtathletik, Ballspiele und "Wintersportarten") und die damit verbundene Lehrtätigkeit nicht als Weiterbildung der Bw in ihrem Beruf anzusehen ist.

Wenn die Parteienvertreterin anführt, dass auch die Aufwendungen eines Finanzbeamten für einen Buchhalterlehrgang als Fortbildungskosten vom Höchstgericht eingestuft worden seien (VwGH 23. 4. 1980, 665/79) und dabei – in Anwendung der Denkansätze der Behörde – ein neues Berufsbild geschaffen werde, weil die neuen Kenntnisse für den Finanzbeamten nicht einmal unmittelbar anwendbar seien, da er in seinem Beruf als Bundesbediensteter wohl keine laufenden Buchhaltungen führe, so genügt es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates darauf hinzuweisen, dass im Bereich der Finanzverwaltung auch Betriebsprüfer ihren Dienst versehen und zur Ausübung dieser Tätigkeit Buchhaltungskenntnisse von grundlegender Bedeutung sind und daher die erworbenen Kenntnisse unmittelbar Anwendung finden.

Der Vorwurf der Parteienvertreterin, die Behörde habe von der Vorlage einer entsprechenden Bestätigung der Schule für die Notwendigkeit der besuchten Kurse Abstand genommen, obwohl dies angeboten wäre, ist im Hinblick auf die Ausführungen in Beantwortung des Bedenkenvorhaltes vom 20. April 2001 (Seite 2, Punkt 3) nicht nachvollziehbar. Nicht

nachvollziehbar deshalb, da die Parteienvertreterin – entgegen der von ihr vertretenen Ansicht die Vorlage sei nicht notwendig - diese Bestätigung nur vorgelegt hätte, wenn dies zu einer positiven Erledigung des Berufungsbegehrens unbedingt notwendig gewesen wäre. Im übrigen war nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates das Vorgehen der Abgabenbehörde erster Instanz nicht auf einer Vorlage dieser Bestätigung zu bestehen richtig.

Unverständlich sind die Ausführungen der Parteienvertreterin, warum die Behörde feststelle, dass der BwIn eine Tätigkeit als Trainerin angeboten worden wäre, ohne dies näher zu begründen, wenn sie selbst in Beantwortung des Bedenkenvorhaltes vom 20. April 2001 (4. Absatz, zweiter Satz) ausführt, dass

der BwIn *"eine entsprechende Stelle (Trainer oder Lehrer)....im Rahmen des Besuches der Lehrwarteausbildung angeboten"* worden sei.

Diese Ausführungen der Parteienvertreterin, dass der BwIn bereits im Rahmen ihrer Ausbildung im Bereich "Fitness" die Möglichkeit geboten wurde, in einem neuen Beruf ("Fit/Lehrwart" oder "Übungsleiterin") tätig zu sein, bestätigt die Ansicht der Abgabenbehörden, dass die Bw eine Ausbildung zu einem neuen Beruf absolviert hat und keine als Werbungskosten abzugsfähige Fortbildung im Rahmen ihrer Tätigkeit als Lehrerin an einer höheren Schule mit dem Schwerpunkt Sport.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 war daher unter Berücksichtigung der im Streitraum geltenden Rechtslage daher abzuweisen.

Salzburg, 14. Mai 2004