



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer 2006 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2006 machte die Berufungswerberin (Bw.), von Beruf Krankenschwester, u.a. Ausbildungskosten in der Höhe von € -4.015,76 für eine Ausbildung zur Yoga Lehrerin geltend.

Mit Bescheid vom 31. Oktober 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2006 in der Höhe von € -1.635,75 erklärungsgemäß fest. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Ergänzungsersuchen vom 25. Februar 2009 ersuchte das Finanzamt um Übermittlung der Belege für die in der Arbeitnehmerveranlagung 2006 beantragten Werbungskosten sowie um eine Kilometergeldaufstellung, welche die Bw. mit Eingabe vom 11. März 2009 nachreichte.

Daraufhin hob das Finanzamt mit Bescheid vom 12. März 2009 den Einkommensteuerbescheid 2006 gemäß § 299 BAO auf.

Mit Bescheid gleichen Datums setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2006 in der Höhe von € -146,98 fest, wobei es die geltend gemachten Ausbildungskosten unberücksichtigt ließ.

Nach bewilligter Fristverlängerung wendete die Bw. in ihrer Berufung gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2006 ein, dass sie in den Jahren 2007 und 2008 Einkommen aus der Tätigkeit als Yoga Lehrerin an das Finanzamt gemeldet habe und daher die Berücksichtigung der Ausbildungskosten zur Yoga Lehrerin als Werbungskosten beantrage.

Mit Eingabe vom 24. April 2009 teilte die Bw. in Ergänzung zu ihrer Berufung mit, dass der Umsatz aus der Tätigkeit als Yoga Lehrerin für das Geschäftsjahr 2008 € 2.016 betragen habe.

Mit Ergänzungsersuchen vom 14. Mai 2009 ersuchte das Finanzamt um Vorlage eines Abschlusszertifikates für die Ausbildung zur Yoga Lehrerin, welches die Bw. mit Eingabe vom 19. Juni 2009 übermittelte. Ergänzend teilte sie mit, dass sie als Krankenschwester im Krankenhaus X tätig sei, zu Gunsten ihres zweiten Jobs ihre Tätigkeit von 40 Wochenstunden auf 30 Wochenstunden reduziert habe und nun als Yoga Lehrerin für eine oder mehrere Gruppen Yogaunterricht im Turnsaal der KFJ-Schule in X anbiete. Diese Tätigkeit sei beim Finanzamt gemeldet sowie für das Jahr 2007 bereits erklärt und abgerechnet worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 30. Juli 2009 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist Krankenschwester im Krankenhaus X und bezog im Streitjahr 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in der Höhe von € 25.236,77. Neben dieser Tätigkeit absolvierte sie im August 2006 einen vierwöchigen Kurs am Sivananda Yoga Vedanta Zentrum in Tirol, welches ihr nach erfolgreicher Beendigung des Kurses eine Urkunde übergeben und den Titel „Yoga Lehrerin“ verliehen hat.

In den Folgejahren 2007 und 2008 erzielte die Bw. neben ihren nichtselbständigen Einkünften als Krankenschwester Umsätze in der Höhe von € 1.728 (für 2007) und € 2.016 (2008) für die Abhaltung von Yogaunterricht.

Strittig ist, ob die Kosten der Bw. im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Yoga Lehrerin abzugsfähige Umschulungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG darstellen.

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.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 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. Aus dem klaren Gesetzestext des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahmen

1) **derart umfassend** sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. 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).

2) auf die **tatsächliche Ausübung** dieser neuen beruflichen Tätigkeit 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.

Im Sinne dieser Rechtsausführungen kann eine umfassende Ausbildung zur Yoga Lehrerin für eine Krankenschwester dem Grunde nach durchaus eine Umschulungsmaßnahme darstellen. Im gegenständlichen Fall ist auch davon auszugehen, dass eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung aus dieser Tätigkeit vorliegt, zumal die Bw. in den Folgejahren 2007 und 2008 bereits Yogaunterricht als Yoga Lehrerin für eine oder mehrere Gruppen angeboten und daraus Einnahmen erzielt hat.

Allerdings ist aus dem Vorbringen der Bw., wonach sie die Wochenstunden ihrer ersten Tätigkeit als Krankenschwester zu Gunsten ihres zweiten Jobs als Yoga Lehrerin reduziert habe, eindeutig zu schließen, dass die Bw. nicht beabsichtigt, ihren derzeitigen Beruf als

Krankenschwester aufzugeben, sondern die neue Ausbildung zur Erzielung eines Zusatzeinkommens verwenden will. Dafür spricht auch der Umstand, dass die Bw. in den Jahren 2007 und 2008 Einkünfte aus beiden Tätigkeiten erklärt hat.

Dazu ist zu bemerken, dass es im Rahmen der Umschulung zwar nicht erforderlich ist, dass die bisherige Tätigkeit aufgegeben wird. Die angestrebte neue Tätigkeit muss aber 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).

Umschulungsmaßnahmen, die auf eine Nebentätigkeit abzielen, werden steuerlich nicht gefördert.

Vergleicht man nun die beiden Tätigkeiten der Bw., liegt angesichts der *Einkünfte* aus der Tätigkeit als Krankenschwester im Jahr 2006 in der Höhe von € 25.236,77 (2007: € 25.520,90) und der *Einnahmen* aus der Tätigkeit als Yoga Lehrerin im Jahr 2007 in der Höhe von € 1.728 (2008: € 2.016) auf der Hand, dass die neue Tätigkeit weder zur Sicherung des Lebensunterhaltes dienen noch dazu wesentlich beitragen kann.

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).

Auch die Lohnsteuerrichtlinien (LStR), welche zwar für den Unabhängigen Finanzsenat keine bindende Rechtsquelle darstellen, enthalten ähnliche Ausführungen. So wird in den LStR Rz 358a 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.

Da die Bw. im gegenständlichen Fall nicht beabsichtigt, ihren Beruf als Krankenschwester aufzugeben und ein Überwiegen der Tätigkeit als Yoga Lehrerin gegenüber dem Beruf als Krankenschwester weder in finanzieller noch in zeitlicher Hinsicht vorliegt, können die seitens der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zur Yoga Lehrerin nicht als Umschulungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG anerkannt werden.

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

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 15.4.1998, 98/14/004, ausgeführt hat, handelt es sich dann um eine berufliche Fortbildung, 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. Jedoch führt die Weiterbildung in Fertigkeiten, die ganz allgemein für den außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung haben und zudem der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Randbereich dienlich sind, nicht zu einer berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen. Wesentlich ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, folglich ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen. Dies soll im Sinne einer Steuergerechtigkeit verhindern, dass Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb in den einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen entsprechenden Beruf ausüben, andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aber aus dem versteuerten Einkommen decken müssen.

Die Hauptelemente des Yoga sind Körperhaltungen, Atemübungen, Konzentration und Sammlung, Entspannung und Regeneration. Die Körperhaltungen kräftigen geschwächte Körperbereiche und dehnen verkürzte Muskeln, wodurch das physische Gleichgewicht wieder hergestellt wird. Atemachtsamkeit ist das Gewahrwerden und bewusste Erleben des eigenen Atems und dessen Rhythmus. Richtige Meditation erschließt die tieferen Schichten des eigenen Wesens und bandelt die physischen, emotionalen und intellektuellen Kräfte. Dies soll zu Wachheit und Präsenz führen, die auf innere Ruhe und Gelassenheit gründet (http://www.gesund.co.at/gesund/Fitness_Beauty/Beautycorner/yogabeautycorner.htm).

Im Hinblick darauf wird zwar nicht bestritten, dass eine Yoga Ausbildung für eine Krankenschwester bei ihrer täglichen Arbeit von Vorteil sein kann. Der geforderte Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit der von der Bw. 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. Da es Ziel des Lehrprogramms gewesen ist, inspirierende und fachkundige Yogalehrer auszubilden, die aus eigener Praxis und Selbstdisziplin heraus die Yogaerfahrung weitervermitteln können (vgl. <http://www.sivananda.at/Yogalehrer/index.html>), ist der Zusammenhang mit der tagtäglichen Arbeit einer Krankenschwester nicht zu erkennen.

Dafür, dass keine berufsspezifische Fortbildung im Rahmen der Tätigkeit als Krankenschwester vorliegt, sondern das vermittelte Wissen von allgemeiner Natur ist, spricht

auch der Umstand, dass die Ausbildung nicht nur von Angehörigen der Berufsgruppe der Bw. sondern von Angehörigen verschiedenster Berufsgruppen besucht werden kann. Die Ausbildung zur Yoga Lehrerin erfordert weder Vorkenntnisse noch einen Quellenberuf, sondern richtet sich an Jedermann.

Die seitens der Bw. geltend gemachten Kosten für die Ausbildung zur Yoga Lehrerin können daher auch nicht als Fortbildungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Berücksichtigung finden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. Oktober 2009