



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch steuerl.Vert., vom 9. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 4. November 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2008 erfolgt vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich sind Werbungskosten für eine Umschulung von Hebamme auf evangelische Religionslehrerin.

Die Berufungswerberin (Bw.) ist von Beruf Hebamme und beantragte in der Einkommensteuererklärung 2008 (AS 1) die Bw. die Anerkennung folgender Werbungskosten:

Werbungskosten	lt. Bw.	lt. FA Erstbescheid	BVE
	€	€	€
Gewerkschaftsbeiträge	150,00	150,00	

Arbeitsmittel	1.895,78	1.803,79	751,82
Fachliteratur	1.080,24	1.049,24	74,00
Aus- / Fortbildung	863,78	1.085,96	252,08
doppelte Haushaltsführung	2.399,64	0,00	2.399,64
sonstige Werbungskosten	200,03	190,22	190,22
	6.589,47	4.279,21	3.667,76

Vor dem UFS berufungsgegenständlich sind Werbungskosten für ein Bachelorstudium Lehramt der evangelischen Religion.

In der **Vorhaltsbeantwortung** an das Finanzamt (FA) vom 18. September 2009 (AS 7ff) gab die Bw. an, der Hebammenberuf sei insbesondere, wenn er in einem Ausmaß von zumindest 40 Stunden in der Woche zu denen in der Regel noch Rufbereitschaften, Nacht- und Feiertagsdienste kommen würden, ein physisch extrem anstrengender Beruf, der nach der allgemeinen Lebenserfahrung kaum ein ganzes Berufsleben lang in vollem Umfang ausgeübt werden könne. Die Bw. habe sich daher nach einem zweiten Beruf umsehen müssen, der es ihr in absehbarer Zeit, d.h. wenn es ihr körperlich nicht mehr möglich wäre, den Hebammenberuf in vollem Umfang auszuüben, ermöglichen würde, ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Zu diesem Zwecke habe sie per 1. Oktober 2007 an einer genannten kirchlich pädagogischen Hochschule das ordentliche Studium des Lehramtes der evangelischen Religion begonnen. Dieses Studium habe sie auch während des gesamten Veranlagungsjahres 2008 betrieben, wofür das Studienbuchblatt für das Wintersemester 2008/2009 vorgelegt werde. Auf Grund des Studienerfolges sei es der Bw. wiewohl sie das Studium noch nicht abgeschlossen habe, möglich, von der evangelischen Kirche in Österreich mit Dekret vom 16. September 2008 zur Ausübung des Berufes einer Religionslehrerin für das Fach evangelische Religion in Pflichtschulen ermächtigt zu werden. Damit habe die Bw. einen ersten Einstieg in das Lehramt vollziehen können, wobei solch jungen Kräften ohne vollständige Ausbildung in der Regel zunächst lediglich wenige Lehreinheiten übertragen würden. Die Gestaltung der Schulstunden und der Erfolg des Unterrichts sei jedoch der Maßstab für eine weitere Beschäftigung solch einer Lehrkraft, sodass gerade Junglehrer der didaktischen Aufbereitung des Schulstoffes meist auch mit spielerischen, jedenfalls mit die oft uninteressierten Jugendlichen fesselnden Methoden besondere Aufmerksamkeit schenken müssten. Da ein Junglehrer noch nicht auf einen Fundus von Unterrichtsmaterialien zugreifen könne, seien gerade beim Berufseinstieg und beim erstmaligen Aufbereiten des Stoffes jeder Schulstufe die Ausgaben am Größten, was jedoch in der Natur der Sache liege und auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche. Dementsprechend habe die Bw. als Religionslehrerin im Jahr 2008 ihre erste Lehrverpflichtung im Ausmaß von 2 Wochenstunden in verschiedenen Schulstufen. Aus dieser Tatsache würden sich die verhältnismäßig hohen Kosten für Arbeitsmaterialien im Rahmen des ausgeübten Lehramtes ergeben, wobei die Bw. bis auf das Verbrauchsmaterial den Großteil desselben künftig beim Unterrichten wieder verwenden werden könne.

Eine vom FA gefordert Aufstellung der "Fortbildungskosten" des zur Ausübung des Lehrerberufes notwendigen Studiums der evangelischen Religion liege bei.

Im **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 4. November 2009 versage das FA den Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung die Anerkennung. Weiters führte das FA in der Bescheidebegründung aus, beantragte Internetkosten € 202,00 würden gemäß § 184 BAO zu 50% beruflich angesetzt und Parkticketkosten € 4,17 anlässlich einer Fortbildung seien ausgeschieden worden, da diese Aufwendungen im pauschalen Kilometergeld bereits enthalten seien. Die Studienkosten wurden vom FA in diesem Bescheid (noch) anerkannt.

Dagegen erhob die Bw. die **Berufung** vom 9. Dezember 2009 (AS 60ff), die sich gegen die Aberkennung der doppelten Haushaltsführung € 2.399,64 richtete.

In der **Berufungsvorentscheidung** vom 19. Juli 2010 anerkannte das FA die doppelte Haushaltsführung an, reduzierte jedoch erstmalig die Werbungskosten um die Ausgaben für das **Studium** mit der Begründung (AS 88ff), Umschulungskosten würden auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen. Es müssten grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen würden. Diese seien jedenfalls gegeben, wenn die Einkunftserzielung im ausgeübten Beruf gefährdet, nicht mehr gegeben oder die Berufschancen/Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert würden. Dabei müssten grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen würden. Diese seien jedenfalls dann gegeben wenn die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben oder die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei oder die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert würden. Der Begriff Umschulung impliziere, dass hier nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels (von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit) gemeint seien. Eine Beschäftigung gelte als Haupttätigkeit, wenn daraus der überwiegende Teil (mehr als die Hälfte) der Einkünfte erzielt werde. Nach "Überprüfung der Aktenlage und ha. vorliegenden Unterlagen" sei laut FA die geringfügige Beschäftigung als ev. Religionslehrerin mit dem Schuljahr 2008/2009 eingestellt worden; es könne daher nicht von einer Haupttätigkeit ausgegangen werden. Die diesbezüglich beantragten Aufwendungen (Studiengebühren, Fachliteratur, PC) seien daher in Abänderung des Erstbescheides 2008 nicht anerkannt worden. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 seien Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ergebe sich einerseits aus der beruflichen Veranlassung. Sie sei dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf bestehe und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung

von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht würden. Andererseits dürften Aufwendungen nicht zu den Kosten der Lebensführung des Arbeitnehmers gehören. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stünden, könnten sie als steuerliche Abzugspost nur Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfalle, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen würden, trennen lasse. Sei eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann würde der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben gehören. Nicht abgezogen werden dürften gemäß § 20 Abs. 1 z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen würden. Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung sei somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig seien (sog. Aufteilungsverbot). Der Zweck dieses Aufteilungsverbotes sei es, zu verhindern, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen würden und somit Aufwendungen der Lebensführung abzugsfähig machen könnten. Aus dem Aufteilungsverbot folge, dass Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter auch dann zur Gänze nicht abzugsfähig seien, wenn sie zum Teil auch beruflich verwendet würden. Auf Grund dieser Ausführungen würde daher in Abänderung des Erstbescheides 2008 unter der Rubrik Arbeitsmittel für den Unterricht in "ev. Religion" ein Betrag von € 253,33 berücksichtigt. Nicht berücksichtigt würden laut FA "z.B. Puzzle, Spiele, Klebebänder Noten, Klangschale, Instrumentenreparatur, usw."

Im **Vorlageantrag** vom 23. August 2010 (AS 90ff) brachte die Bw. zunächst vor, wie in der oa. Vorhaltsbeantwortung vom 18. September 2009. Die Bw. sei im Veranlagungszeitraum 2008 hauptberuflich und Vollzeit als Hebamme in einem genannten Spital in Niederösterreich beschäftigt gewesen. Nachdem ihr im Schuljahr 2008/2009 in der Zeit von vom 6. Oktober 2008 bis 8. Februar 2009 lediglich 2 Jahreswochenstunden, von 9. Februar bis 6. September 2009 gar nur mehr eine Jahreswochenstunde, noch dazu an verschiedenen Schulen angeboten worden seien, habe die Bw. beschlossen, alles zu unternehmen, um ihre Studiendauer zu verkürzen. Einen rascheren Studienabschluss anzustreben, sei die einzige Möglichkeit gewesen, um für eine umfangreichere Lehrverpflichtung zur Verfügung zu stehen. Nachdem die Bw. das Studium der evangelischen Religion nebenberuflich betreibe, sei sie für den Abschluss desselben jedoch völlig von der Stundenplanung der kirchlich pädagogischen Hochschule abhängig. Wie die von der Bw. bereits im Rahmen der Stellungnahme vom 12. April 2010 vorgelegten Aufstellungen von Prüfungsergebnissen deutlich belegen würden,

habe die Bw. gerade seit dem Jahr 2008 verstärkt Prüfungen abgelegt, sodass sie, einen günstigen Stundenplan vorausgesetzt, das Studium hoffentlich innerhalb der nächsten beiden Semester abschließen werden könne (unter Hinweis der Beweismittel Dienstzeitbestätigung und Dienstzuweisungen Evang. Kirche AB, Diözese Wien und die eigene Aussage). Die Erbringung einer einzigen Jahreswochenstunde bis zum Studierende der Bw. wäre ökonomisch wie die physische Belastung betreffend keinesfalls zielführend gewesen. Auch die Komponente etwaigen Erfahrungsaufbaus sei im Vergleich zum rascheren Studienende und dann verstärkter Lehrtätigkeit vernachlässigbar gewesen. Aus diesem Grunde habe die Bw. im Schuljahr 2009/2010 keine Lehrverpflichtung, die im übrigen 2 Jahreswochenstunden wieder nicht überschritten hätte, mehr angenommen. Die der Bw. im Rahmen ihrer Lehrtätigkeit entstandenen Aufwendungen seien keine fiktiven sondern tatsächlich angefallene Kosten. Bei Fortsetzen ihrer Lehrtätigkeit nach Abschluss ihres Studiums und dann angestrebter Verpflichtung zur Übernahme von Lehraufträgen in ökonomisch sinnvollem Rahmen werde die Bw. alle erstellten Materialien und Unterrichtsgegenstände jedenfalls verwenden können, da sich der Lehrplan im Fach evangelische Religion im Pflichtschulbereich, betrachte man die letzten Jahre und Jahrzehnte, kaum ändern dürfte. Die für die Lehrtätigkeit geltend gemachten "Werbeausgaben" seien daher jedenfalls Umschulungskosten, die auf die Ausübung einer künftigen Tätigkeit abzielen würden. Diese wären, wie im ursprünglichen Bescheid geschehen, daher in vollem Umfang bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen gewesen. Abschließend sei nach Erachten der Bw. noch notwendig festzuhalten, dass auf Grund der Vorgeschichte der bekämpften Berufungsvorentscheidung in Zusammenhang mit der von der Bw. nunmehr gewonnen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 der Verdacht nahe liege, dass es sich bei der plötzlichen Nichtberücksichtigung der Lehrmittelkosten um einen Akt behördlicher Willkür handelt. Im Rahmen des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2007, noch ausgestellt von einem anderen Finanzamt, sei seinerzeit der Antrag der Bw. auf Berücksichtigung der Kosten doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten abgewiesen worden und die diesbezüglich fristgerechte Berufung am 1. Juni .2010 vom UFS Wien zur Geschäftszahl RV/3438-W/08 im Sinne der Bw. entschieden worden. Auch im Rahmen der Veranlagung betreffend das [nunmehr berufsgegenständliche] Jahr 2008, habe die Bw. die Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten geltend gemacht. In bewährter Tradition seien diese, nunmehr vom nunmehr zuständigen FA, nicht anerkannt worden, der Rest der geltend gemachten Ausgaben hingegen weitgehend schon. Gegen die Nichtberücksichtigung der Kosten doppelter Haushaltsführung habe die Bw. fristgerecht am 9. Dezember 2009 Berufung erhoben, was zunächst dazu geführt habe, dass das FA zahlreiche Nachweise von der Bw. nachgefordert habe. Unter anderem habe die damals die oben erwähnten, diesem Antrag zur

Sicherheit nochmals angeschlossenen Beweismittel vorgelegt. Als dem ausgewiesenen Vertreter der Bw. am 7. Juni 2010 die Entscheidung des UFS zugestellt worden sei, habe dieser die Entscheidung an das FA zur Kenntnisnahme weitergeleitet, da der Sachverhalt die doppelte Haushaltsführung betreffend ident gewesen und somit ein Präjudiz vorgelegen sei. Konsequenterweise seien diese Kosten dann auch in der Berufungsvorentscheidung [des FAes betreffend Einkommensteuer 2008] als Werbungskosten anerkannt worden. Obwohl sich am Sachverhalt seit dem ersten Einkommensteuerbescheid 2008 nichts geändert habe, habe das FA jedoch nunmehr seine eigene Entscheidung bezüglich der anerkannten Lehrmittel und Studienaufwendungen angezweifelt. Es dränge sich der Eindruck auf, dass nunmehr bewusst nach einem Grund gesucht worden sei, damit die Bw. aus ihrem Obsiegen in der langjährigen Streitfrage nicht den ihr rechtmäßig zustehenden Vorteil ziehen könne. Auch bei erstinstanzlichen Entscheidungen in Abgabensachen müsse insofern Rechtssicherheit herrschen, dass ein Finanzamt ohne Veränderung des zu Grunde liegenden Sachverhaltes oder das Vorliegen einer einschlägigen neuen Instanzenentscheidung von "getroffenen Ermessens- und sonstigen Entscheidungen" nicht abweichen dürfe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 dürfen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten abgezogen werden:

"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."

Demnach sind Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen auf einen anderen als den bisherigen Beruf abzugsfähig (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, 15. Lieferung, § 16 Tz 203/4/2ff; Lenneis in Jakom, 4. Auflage, § 16 Tz 50ff).

Nach dem Vorbringen der Bw. soll es sich um eine Umschulung von Hebamme auf Lehrerin für evangelische Religion handeln. Die beiden Berufe Hebamme und Religionslehrerin sind nicht verwandt und daher als verschieden anzusehen, sodass es sich bei der Religionslehrerin zweifelsohne um einen anderen Beruf iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 handelt.

Die Bw. macht Kosten des Bachelorstudiums " Lehramt (LA) der evangelischen Religion" geltend (siehe Studienblatt Wintersemester 2008/09, AS 21, und Auflistung der Prüfungsergebnisse AS110ff).

Umschulungsmaßnahmen im Rahmen eines Bachelorstudiums sind als umfassend iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu beurteilen, da sie den Einstieg in einen neuen Beruf ermöglichen. Einzelne Kurse oder bloße Kursmodule wären hingegen – weil nicht umfassend genug - nicht abzugsfähig.

Wie bereits bei Darstellung des Verfahrensganges ausgeführt, gab die Bw, in der Vorhaltsbeantwortung an das FA vom 23. August 2010 und im Vorlageantrag vom 23. August 2010 an:

"Der Hebammenberuf ist insbesondere, wenn er in einem Ausmaß von zumindest 40 Stunden in der Woche zu denen in der Regel noch Rufbereitschaften, Nacht- und Feiertagsdienste kommen, ein physisch extrem anstrengender Beruf, der nach der allgemeinen Lebenserfahrung kaum ein ganzes Berufsleben lang **in vollem Umfang** ausgeübt werden kann. Ich musste mich daher nach einem zweiten Beruf umsehen, der es mir in absehbarer Zeit, d.h. wenn es mir körperlich nicht mehr möglich wäre, den Hebammenberuf **in vollem Umfang** auszuüben, ermöglichen würde, meinen Lebensunterhalt zu bestreiten."

Im Vorlageantrag gibt die Bw. weiters an:

"Bei Fortsetzen meiner Lehrtätigkeit nach Abschluss meines Studiums und dann angestrebter Verpflichtung zur Übernahme von Lehraufträgen **in ökonomisch sinnvollem Rahmen** werde ich alle erstellten Materialien und Unterrichtsgegenstände jedenfalls verwenden können."

Die Bw. gibt somit an, dass sie gedenke, eine Tätigkeit als Religionslehrerin nicht als alleinigen neuen Beruf sondern nur in "ökonomisch sinnvollem Rahmen" **zusätzlich** zum jetzigen Hebammenberuf aufzunehmen, wenn sie die Hebammentätigkeit (aus den einzelnen dargelegten Gründen) nicht mehr im vollem Umfang ausüben werden könne.

Laut eigenem Vorbringen hat die Bw. die Einstellung des bisherigen Hebammenberufs zu Gunsten einer neuen Erwerbstätigkeit (vollkommener Berufswechsels von Hebamme zur Religionslehrerin) nicht vor.

Im aktuellen Erkenntnis vom 15.9.2011, 2008/15/0321, stellte der VwGH zunächst fest, dass der Gesetzgeber des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 von "umfassenden Umschulungsmaßnahmen" spricht, damit an den Vorgang der Umschulung anknüpft und sodann normiert, von welchen subjektiven Absichten die Umschulung getragen sein müsse. Während es der Gesetzestext idF des HWG 2002, BGBl. I Nr. 155/2002, noch ausreichen ließ, dass die

Umschulungsmaßnahmen "eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen", verlangt die rückwirkend geänderte Fassung des AbgÄG 2004, dass die Umschulungsmaßnahme auf "eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt".

Zur Rechtsfrage, ob eine Umschulungsmaßnahme iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 und damit die Abzugsfähigkeit der damit verbundenen Ausgaben als Werbungskosten die Aufgabe des bisherigen Berufs voraussetzt, führt der VwGH, aaO, wörtlich aus:

"Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten aber auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis.

Absicht des Gesetzgebers war es, die Berücksichtigung von Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen als vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu ermöglichen (vgl. die Erläuterungen zum AbgÄG 2004, 686 BlgNR, XXII. GP, 11).

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen."

Laut VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321, ist es somit für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht erforderlich, dass die Bw. den bisherigen Beruf der Hebamme aufgibt und im Sinne eines vollständigen Berufswechsels die Tätigkeit der Religionslehrerin als (alleinigen) neuen Beruf ausübt.

Laut Dekret vom 27. Jänner 2011 (Konvolut FA Seite 18) erteilte die eine Kirchliche Pädagogische Hochschule der Bw. nach Abfassung der Bachelorarbeit und Ablegung der vorgeschriebenen Prüfungen des Studienganges "Lehramt für evangelische Religion an Pflichtschulen" den akademischen Grad "Bachelor of Education".

2.

Im vorliegenden Fall sind zwei Umstände zu beachten:

1.) Die Bw. brachte selbst vor, dass sie nicht jedes Jahr Einnahmen aus der Tätigkeit als Religionslehrerin bezieht. So nahm die Bw. laut Angaben im Vorlageantrag im Schuljahr 2009/2010 kein Lehrverpflichtung wahr.

2.) Weiters ist von Bedeutung, dass die Werbungskosten aus den Umschulungsmaßnahmen die mit dem Beruf der Religionslehrerin erzielten Einnahmen bei weitem übersteigen.

Die Bw. ist als Hebamme in Niederösterreich beruflich tätig. Zur hier gegenständlichen Berufung betreffend Einkommensteuer 2008 legte die Bw. eine Dienstzeitbestätigung und zwei Dienstzuweisungen über ihre zusätzliche Tätigkeit als Religionslehrerin auf zwei Volksschulen in Wien vor (AS 107ff). Dementsprechend bezog die Bw. im Jahr 2008 laut Lohnzetteln neben ihren nichtselbständigen Einkünften als Hebamme vom Amt der NÖ Landesregierung weitere nichtselbständige Einnahmen vom Land Wien in Höhe von **€ 427,93**.

Die von der Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Umschulungsmaßnahmen zur Religionslehrerin betreffend Fachliteratur, Büromaterial für den Unterricht und Studiengebühren betragen hingegen laut Aufstellung der Bw. (AS 13ff):

laut Bw.:	€
Arbeitsmittel und Kosten für den Unterricht in evangelischer Religion	1.305,30
Fachliteratur für das evangelische Theologiestudium	975,24
Ausbildungskosten	833,88
	3.114,42

Die Werbungskosten des berufsgegenständlichen Jahres 2008 überwiegen daher die Einnahmen bei weitem.

Laut Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. September 2009 begann die Bw. das Studium zur Religionslehrerin **per 1. Oktober 2007**. Der die Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2007 rechtskräftig abschließenden Berufungsentscheidung UFS 1.6.2010, RV/3438-W/08, ist zu entnehmen, dass die Bw. in der Ausbildungspraxis "im Zuge des Studiums in geringen Umfang (€ 142,00 pro Monat) [...] Einkünfte für 2 bzw. später 1 Wochenstunden Unterricht" erzielte. Laut der zitierten Berufungsentscheidung fielen Kosten der Umschulung im Jahr 2007 mit religiösen Fachbüchern € 267,33 und (ohne Homöopathiekurs für Hebammen) weitere Bildungskosten von rund € 850,00 an.

Nach dem Vorbringen der Bw. im Vorlageantrag vom 23. August 2010 hatte die Bw. im Schuljahr 2009/2010 keine Lehrverpflichtung und damit keine Einnahmen aus dem Zweitberuf als

Religionslehrerin. Zur Einkommensteuer der **Folgejahre 2009 und 2010** machte die Bw. hingegen weitere erhebliche Kosten für Umschulungsmaßnahmen geltend. In den Vorhalten vom 1. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 und vom 31. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 fragte das FA die Bw. nach weiteren erklärten Werbungskosten für Umschulungsmaßnahmen.

ua. von Bw. erklärt:	2009	2010
	€	€
Fachliteratur	2.352,00	909,54
Aus-/Fortbildung	3.050,80	2.565,64
	<u>5.402,80</u>	<u>3.475,18</u>

Auch der VwGH spricht in jenem Erkenntnis vom 15.9.2011, 2008/15/0321, laut dem es für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht erforderlich ist, den bisherigen Beruf im Sinne eines vollständigen Berufswechsels aufzugeben, ausdrücklich von einer **erwerbsorientierten Umschulung**. Demnach ist es auch für den VwGH von Bedeutung, dass es sich bei jener Tätigkeit, für die Werbungskosten aus Umschulungsmaßnahmen angefallen sind:

- 1.) überhaupt um eine ernst gemeinte erwerbswirtschaftliche Betätigung handelt und zusätzlich
- 2.) diese Betätigung nicht steuerlich irrelevante Liebhaberei darstellt.

Laut Bw. begann sie die Umschulungsmaßnahmen per 1. Oktober 2007. Wie bereits festgestellt, erhielt die Bw. ihre volle Lehrbefugnis zur Religionslehrerin am 27. Jänner 2011.

Sollte nun die Bw. in den folgenden Jahren den Beruf der Religionslehrerin nicht weiter ausüben - dass die Bw. bisher nicht in jedem Schuljahr unterrichtete, obwohl sie dazu im Zuge ihrer Ausbildung berechtigt gewesen wäre, gab die Bw. selbst an – so würde grundsätzlich keine erwerbswirtschaftliche Betätigung vorliegen, und es wären damit die bisher erklärten Werbungskosten aus Umschulungsmaßnahmen iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht anzuerkennen.

Sollten weiters trotz Berufsausübung als Religionslehrerin auch in den Folgejahren, die Werbungskosten die Einnahmen aus diesem Beruf übersteigen, stellt sich die Frage nach Liebhaberei:

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 idGF (LVO) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, wobei Voraussetzung ist, dass die Absicht zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen an Hand objektiver Umstände (im Wesentlichen: § 2 Abs. 1) nachvollziehbar ist.

Die Ausübung des Berufes einer Religionslehrerin im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ist zweifelsfrei nicht als eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO zu beurteilen.

Werbungskosten aus Umschulungsmaßnahmen können daher nur anerkannt werden, wenn es sich bei der neuen Tätigkeit um eine Einkunftsquelle handelt.

Auch bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ist ertragsteuerliche Liebhaberei denkbar. So stellte der deutsche BFH im Urteil vom 28.8.2008, VI R 50/06 fest, dass die Einkunftszielungsabsicht auch bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit fehlen kann, so dass in einem solchen Fall von einer einkommensteuerrechtlichen Liebhaberei auszugehen ist.

Gemäß § 3 Abs. 2 LVO ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten zu verstehen.

Da Verluste anfallen, wird daher die von der Bw. konkret ausgeübte Betätigung und damit das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, an Hand der § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterien zu beurteilen sein, wobei bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit insbesondere auf folgende Punkte das Augenmerk zu richten sein wird:

Ziffer 1: Ausmaß und Entwicklung der Werbungskostenüberschüsse,

Ziffer 2: Verhältnis der Werbungskostenüberschüsse zu Einnahmenüberschüssen,

Ziffer 3: Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Überschuss erzielt wird,

und iSd weiteren Ziffern 4 und 6 des § 2 Abs. 1 LVO das konkrete Verhalten der Bw. im Hinblick auf die angebotene Leistungen und Art sowie Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage, etwa durch erhebliche Steigerung des Zeitaufwandes, zumal die Bw. bisher entweder überhaupt nicht oder nur höchst eingeschränkt aktiv als Lehrerin tätig war und damit bisher entweder überhaupt keine oder nur äußerst geringe Einnahmen als Religionslehrerin erzielte.

Da im somit vorliegenden Fall sowohl

- 1.) das Vorliegen einer ernst gemeinten erwerbswirtschaftlichen Betätigung wegen der Zeiten der nicht stattgefundenen Berufsausübung als auch
- 2.) die Eignung dieser Betätigung zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses auf Grund der bisherigen Werbungskostenüberschüsse

noch ungewiss ist, erfolgt die Veranlagung der berufsgegenständlichen Einkommensteuer für das Jahr 2008 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Auch in der dem bereits mehrfach zitierten Erkenntnis VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321, zu Grunde liegenden Berufungsentscheidung UFS 5.11.2008, RV/0559-L/07, erfolgte die Veranlagung zur Einkommensteuer unter Anerkennung der (damals) Betriebsausgaben aus Umschulungsmaßnahmen (gemäß dem gleichlautenden § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988) vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Im vorliegenden Fall ist die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Vorläufigkeit mit dem Interesse der Allgemeinheit an einer rechtsrichtigen Abgabenbemessung (Zweckmäßigkeit) zu begründen, der ein konkretes Interesse der Bw. an einer endgültigen Veranlagung (Billigkeit) nicht entgegensteht, da im Zuge der Berufungsentscheidung die im Jahr 2008 geltend gemachten Werbungskosten im Zusammenhang mit den Umschulungsmaßnahmen (vorläufig) anerkannt werden und damit die Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer (noch) verringern.

Der bisher erklärte Zeitraum von nur 4 Jahren (2007 bis 2010) ist zu kurz, um bereits jetzt Feststellungen betreffend

1.) grundsätzliches Vorliegen und

2.) Eignung zur Erzielung eines Gesamterfolges

der Berufsausübung als Religionslehrerin zu ermöglichen.

Das FA wird daher bei Bearbeitung der Einkommensteuererklärungen der künftigen Jahre beide Punkte zu klären haben und gegebenenfalls nach Wegfall der aufgezeigten Ungewissheiten für die Einkommensteuer 2008 eine endgültige Veranlagung gemäß § 200 Abs. 2 BAO vorzunehmen haben.

Sollte die Bw. in den künftigen Jahren den Beruf als Religionslehrerin nicht ausüben, so wären die Werbungskosten aus Umschulungsmaßnahmen und eventuelle andere Werbungskosten sowie allfällige Einnahmen mangels ernsthaft betriebener erwerbswirtschaftlicher Betätigung nicht anzuerkennen.

Sollte hingegen die Berufsausübung als Religionslehrerin nach der von der Bw. bisher und in den künftigen Jahren konkret ausgeübten Weise (siehe oben Kriterienprüfung § 2 Abs. 1 LVO)

nicht durch die Absicht veranlasst sein, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, wären die Werbungskosten und allfällige Einnahmen wegen Liebhaberei nicht anzuerkennen.

	2008	
	€	
Werbungskosten gesamt laut Erklärung	6.589,47	
50% Internetkosten laut FA	-101,00	nicht berufsgegenständlich
Parkticketkosten laut FA	-4,17	nicht berufsgegenständlich
Werbungskosten gesamt laut UFS		
(einschließlich Gewerkschaft € 150,00)	6.484,30	

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2008

Wien, am 28. Oktober 2011