

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf., Adr.1 gegen den Bescheid des Finanzamtes A.A. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) brachte für das Jahr 2005 ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung elektronisch ein und beantragte u.a. Aufwendungen für das Studium Gesundheitsmanagement an der Donau Universität Krems als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Im Vorhalteverfahren gab die Bf. die Aufwendungen im streitgegenständlichen Jahr für das Studium mit Inschrifionsgebühr EUR 399,70, Unibücher EUR 246,70, Computeranschaffung EUR 159,80 (ein Fünftel von EUR 799,00) und Fahrgeld Wohnort zu Universität Krems EUR 1.377,60 bekannt.

Mit Bescheid vom 18. April 2011 wurde die Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 veranlagt und berücksichtigte das Finanzamt die beantragten Aufwendungen für das angeführte Studium Gesundheitsmanagement nicht. Begründend wurde ausgeführt,

die Aufwendungen konnten nicht berücksichtigt werden, da es sich im Fall der Bf. um Ausbildungskosten handle (keine berufsspezifische Fortbildung).

Die Bf. brachte mit Schriftsatz vom 10. Mai 2011 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 ein und führte aus, für ihren Beruf als Angestellte bei Austrian Airlines stelle ihr Wirtschaftsstudium sehr wohl eine berufsrelevante Weiterbildung dar, die auch in einer besseren Berufsaussicht münde. Darüber hinaus habe die Bf. immer Vollzeit neben dem Studium gearbeitet, was ihr - nach telefonischer Auskunft - ebenfalls beim Einkommensteuerbescheid angerechnet werde, wie es bei den Mitstudenten auch ausnahmslos der Fall gewesen sei.

Das Finanzamt richtete in der Folge eine Ersuchen um Ergänzung an die Bf. und wird darin wie folgt ausgeführt:

"Lt Homepage des IMC Krems erhalten die Absolventen des Studiengangs Gesundheitswesen eine praxisnahe Ausbildung, die sie auf eine Führungsposition in Einrichtungen des Gesundheitswesens vorbereitet. Zu den Hauptaufgaben von Flugbegleiterinnen gehört die Gewährleistung von Sicherheit an Bord und die Betreuung der Passagiere. Dass es im Flugbetrieb zu medizinischen Notfällen kommen kann, erscheint nach der Lebenerfahrung nicht ungewöhnlich. Umfassende Kenntnisse im Bereich Gesundheitsmanagement sind dazu aber nicht nötig. Daher handelt es sich keinesfalls um Aufwendungen, die der Verbesserung der Kenntnisse im ausgeübten Beruf dienen (keine Aus- oder Fortbildung).

Abzugsfähige Werbungskosten liegen daher nur dann vor, wenn Sie einen Berufswechsel anstreben (umfassende Umschulung). Wurde der Studiengang bereits abgeschlossen? Sind bereits Maßnahmen zur Aufnahme einer neuen hauptberuflichen Tätigkeit im Bereich Gesundheitsmanagement ergriffen worden? Um ausführliche Stellungnahme wird gebeten. ...".

In Beantwortung des Ergänzungersuchens führte die Bf. aus, wie aus der Homepage des IMC zu erkennen sei, handle es sich um eine wirtschaftswissenschaftliche Managementausbildung mit Schwerpunkt Gesundheitsmanagement, d.h. es könnten alle Berufe im wirtschaftlichen Bereich angestrebt werden. Als Flugbegleiter sei es körperlich schwer, sowie auf Grund der weiteren Berufsumstände wie Zeitverschiebung, unregelmäßige Dienste, etc. den Beruf ewig auszuüben. Eine rechtzeitige Ausbildung und Umschulung scheine der Bf. daher vorausschauend und sinnvoll. Darüberhinaus habe die Bf. neben dem Studium Vollzeit gearbeitet und in ihrer Freizeit diese sinnvolle Ausbildung sich neben Familie und Hausbau wirklich schwer erarbeitet und diese Ausbildung in Mindestzeit mit Auszeichnung abgeschlossen. Dies sei sehr wohl als Fortbildung gedacht. Da die Bf. noch ein Masterstudium angeschlossen habe, sei sie noch hauptberuflich bei Austrian Airlines tätig, strebe aber auf Grund der oben genannten Gründe einen Wechsel an.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2011 wurde die Berufung vom 10. Mai 2011 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 276 BAO abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus, Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen

seien dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn es sich um Kosten für Ausbildung, Fortbildung oder Umschulung handle. Bei den von der Bf. angegebenen Maßnahmen handle es sich nicht um Fortbildungskosten, diese dienten dazu im ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben.

Ausbildungskosten seien Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Die Abzugsfähigkeit sei nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliege. Absetzbare Umschulungskosten lägen nur vor, wenn ein Berufswechsel ernsthaft angestrebt werde (Wechsel von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit) oder bei Aufnahme einer weiteren Tätigkeit, sofern diese neue Tätigkeit zu einer Haupttätigkeit führe (dabei müssten mehr als die Hälfte der Einkünfte aus der neuen Tätigkeit erzielt werden). Aus der derzeitigen Sachverhaltsdarstellung gehe hervor, dass die Bf. weder einen Berufswechsel vorgenommen habe, noch eine weitere Tätigkeit im Zusammenhang mit den Bildungsmaßnahmen aufgenommen habe.

Die Bf. brachte mit Schriftsatz vom 1. August 2011 einen Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und führte aus, ihr Vorbringen vom 29. Juni 2011 sei nicht in die Berufungsvorentscheidung eingeflossen.

Mit einem weiteren Ersuchen um Ergänzung forderte das Finanzamt die Bf. auf, zu folgenden Ergänzungspunkten Stellung zu nehmen und Unterlagen vorzulegen:

1. Wann haben Sie das Masterstudium abgeschlossen?
2. Gibt es konkrete Pläne für einen Berufswechsel? Welches berufliche Ziel wird verfolgt? Wann soll der Wechsel in den neuen Beruf erfolgen?
3. Wurden bereits Bewerbungsschreiben verfasst? Wenn ja, ist eine Liste der angeschriebenen Unternehmen vorzulegen. Eventuelle Antwortschreiben sind vorzulegen."

Das Ergänzungersuchen wurde von der Bf. wie folgt beantwortet:

- 1) Das Masterstudium wurde mit 2. Juni 2010 abgeschlossen.
- 2) Das berufliche Ziel im Bereich wirtschaftlich-juristischer Tätigkeiten, besonders im Bereich Lobbying, wird verfolgt. Sollte sich eine konkrete Stelle ergeben, wird ein sofortiger Wechsel angestrebt!
- 3) Bewerbungsschreiben:

- 1.) Austrian Airlines: Referent für Aeropolitical and International Affairs - Online-Bewerbung
- 2.) XY: Vorstandsassistentin - Anlage (1)
- 3.) Amt für NÖ Landesregierung: Dienstposten im NÖ-Landesdienst - z.H. Frau M.M.
- 4.) Jobs-Personalberatung: Initialbewerbung - Headhuntingfirma
- 5.) XXX.: wirtschaftlich-juristische Tätigkeit - Rechtsabteilung
- 6.) Austrian Airlines: Bereichsreferent Luftfahrt und Flugbetrieb - Online".

In der verwiesenen Anlage 1 befindet sich ein Schreiben der XYAG, mit dem mitgeteilt wird, dass die Qualifikationen der Bf. nicht zur Gänze mit den Vorstellungen des Klienten übereinstimmten und daher keine positive Nachricht gegeben werden könne.

Die Bf. legte mit Schreiben vom 28. Oktober 2012 ein Dienstzeugnis der Firma XXX. Software GmbH vom Februar 2012 vor und lautet dies wie folgt:

"Dienstzeugnis

Frau Bf.xx, geboren am xx., war von 1. November 2011 bis 31. Jänner 2012 befristet in unserem Unternehmen als Legal Assistant beschäftigt.

Frau Bf.x unterstützte die Abteilung Legal Services bei allen täglichen Rechtsangelegenheiten.

Zu ihren Hauptaufgaben gehörten insbesondere:

- Pflege und Überarbeitung der AGBs
- Unterstützung bei der rechtlichen und wirtschaftlichen Prüfung von nationalen/internationalen Verträgen für den Vertrieb und Einkauf
- Pflege und Weiterentwicklung der Vertragsdatenbank
- Unterstützung bei der Erstellung einer Compliance Richtlinie

Frau Bf.x verfügt über eine fundierte Kenntnis im Bereich Recht.

Frau Bf.x hat alle ihr übertragenen Aufgaben stets zu unserer vollsten Zufriedenheit durchgeführt. Bei ihren Kollegen und Vorgesetzten war Frau Bf.x auf Grund Ihrer kommunikativen und umgänglichen Art sehr geschätzt und beliebt.

Das befristete Dienstverhältnis mit Frau Bf.x endete wie geplant am 31. Januar 2012 ...".

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 und § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBI. Nr. 180/2004) sind Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben 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.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117).

Berufsausbildung liegt dann vor, wenn die Maßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143).

Der Begriff der verwandten Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeitsart verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern, was an Hand des Berufsbilds

beziehungsweise des Inhalts der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen ist. Ein Indiz für eine artverwandte Tätigkeit liegt in der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten.

Es liegt streitgegenständlich keine Ausbildungs- und Fortbildungsmaßnahme vor, weil es sich bei der universitären Bildungsmaßnahme Gesundheitsmanagement um eine wirtschaftswissenschaftliche Managementausbildung mit Schwerpunkt Gesundheitsmanagement handelt und damit kein Zusammenhang mit der von der Bf. ausgeübten Tätigkeit einer Flugbegleiterin oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit festgestellt werden kann. Weder werden die genannten Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten noch erfordern die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten und liegt auch keine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten vor. Das Vorbringen der Bf., wonach streitgegenständlich eine Fortbildungsmaßnahme vorliege, geht über die Behauptungsebene nicht hinaus.

In der Folge ist zu untersuchen, ob streitgegenständlich Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, der nicht mit dem bisherigen Beruf verwandt sein muss, vorliegen.

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen setzt voraus, dass die Umschulungsmaßnahme derart umfassend ist, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss.

Die steuerliche Abzugsfähigkeit einer mit der konkreten Absicht auf künftige Einnahmenerzielung betriebenen Umschulungsmaßnahme hängt nicht davon ab, ob es dem Steuerpflichtigen nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, verschafft jedoch grundsätzlich keine Ausbildung eine Garantie nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können (vgl. VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159).

Zur Frage, ob der Steuerpflichtige eine aufgrund einer Umschulung ausgeübte Tätigkeit hauptberuflich oder nebenberuflich ausüben muss, um als Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG berücksichtigt werden zu können, hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321) wie folgt ausgeführt:

"Der Begriff der "Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Kosten der Erstausbildung ohne gleichzeitige oder früher bestehende Berufstätigkeit stellen daher auch nach der durch das AbgÄG 2004 gestalteten Rechtslage nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung dar (vgl. Doralt, EStG13, § 16 Tz 203/5).

Dem Beschwerdevorbringen, eine "Umschulung" liege nach der aus verschiedenen außersteuerlichen Rechtsbereichen gewonnen Verkehrsauffassung nur dann vor,

wenn anstelle der früher ausgeübten Haupttätigkeit fortan eine neue Haupttätigkeit ausgeübt werde, ist zunächst zu entgegnen, dass der Gesetzgeber nicht den Begriff der "Umschulung" verwendet, sondern von "umfassenden Umschulungsmaßnahmen" spricht. Er knüpft damit an den Vorgang der Umschulung an und normiert sodann, von welchen subjektiven Absichten die Umschulung getragen sein müsse. Während es der Gesetzestext idF des HWG 2002, BGBI. 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."

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 Erläuterung 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 betragen 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. ..."

Es werden streitgegenständlich folgende Umstände zur Beurteilung, ob die Bildungsmaßnahme der Bf. auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt, herangezogen:

Das Vorbringen der Bf., wonach der Beruf der Flugbegleiterin eine körperlich schwere Tätigkeit ist und aufgrund der weiteren Berufsumstände wie Zeitverschiebung, unregelmäßigen Diensten nicht dauerhaft ausgeübt werden kann, ist nachvollziehbar und kommt diesem Vorbringen Berechtigung zu.

Bei einer wirtschaftswissenschaftliche Managementausbildung mit Schwerpunkt Gesundheitsmanagement ist nicht davon auszugehen, dass eine Freizeitnutzung oder private Neigung im Vordergrund steht.

Die Bf. hat sich bei sechs potentiellen Arbeitgebern nach Abschluss ihres Masterstudiums beworben. Die Bf. hat im Verfahren eine Beantwortung einer Bewerbung, die sie über das Personalvermittlungsunternehmen XY durchgeführt hat, vorgelegt.

Es wurde von der Bf. eine ihrem Studium gemäße Tätigkeit ausgeübt (Dienstzeugnis der XXX. Software GmbH siehe oben).

Dass im Falle der Bf. damit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen, und damit Aufwendungen für eine umfassende Umschulungsmaßnahme, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, gegeben sind, war daher vom Bundesfinanzgericht festzustellen.

Wenn es der Bf. bisher noch nicht gelungen ist, eine dauerhafte Arbeitstelle zu finden, bei der sie ihre im Studium des Gesundheitsmanagements erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten einsetzen kann, so ist darauf zu verweisen, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit einer mit der konkreten Absicht auf künftige Einnahmenerzielung betriebenen Umschulungsmaßnahme nicht davon abhängt, ob es dem Steuerpflichtigen nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, verschafft jedoch grundsätzlich keine Ausbildung eine Garantie nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können (vgl. dazu abermals VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159).

Es werden daher nunmehr folgende Aufwendungen für das Studium im streitgegenständlichen Jahr als Umschulungskosten berücksichtigt:

	2005
	EUR
Inskriptionsgebühr	399,70
Fachliteratur	246,70
Computeranschaffung (ein Fünftel von EUR 799,00)	159,80
Fahrtgeld Wohnort zu Universität	1.377,60
Summe Umschulungskosten	2.183,80

Zulässigkeit einer Revision

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

Für die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen waren lediglich die Umstände des konkreten

Falles maßgeblich. Diesen den Tatsachenbereich betreffenden Fragen kommt keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 6. Juni 2014