

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache der Adr, betreffend den Bescheid des Finanzamtes A über Einkommensteuer für 2011 vom 03.08.2012 zu Recht erkannt:
Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Der Bescheid wird abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 29.10.2012 verwiesen.
Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Vorausgeschickt wird:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die **der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

In ihrer Beschwerde sicherte die Beschwerdeführerin die Nachreichung von Belegen betreffend Studienbeiträge an das Konservatorium A zu. Bisher sei dies nicht möglich gewesen, weil das Konservatoriumsbüro unbesetzt gewesen sei.

Sie reichte in der Folge ein Bestätigungsschreiben des B-er Landeskonservatoriums mit folgendem Wortlaut ein:

"Die Direktion der B-er Landeskonservatorium GmbH bestätigt, dass Frau Bf, geboren am 11223333 in C, im Jahr 2011 Studiengebühren in der Höhe von 720,00 € für den Lehrgang "Kirchenmusik" einbezahlt hat."

In der Folge wurde die Beschwerdeführerin seitens des Finanzamtes gebeten, den beruflichen Zusammenhang zu erläutern sowie eine Arbeitgeberbestätigung und/ oder einen Einnahmennachweis aus dieser Tätigkeit einzureichen, überdies ihre Unterrichtsfächer anzugeben und allfällige Kostenersätze oder Zuschüsse zu belegen.

Dieses Schreiben blieb unbeantwortet. Seitens des Finanzamtes wurden zwei Erinnerungsschreiben an die Beschwerdeführerin übermittelt.

Schließlich langte ihrerseits ein Antwortschreiben mit nachstehendem Inhalt ein:

"Ich war mir nicht darüber im Klaren, dass man nur Fortbildungen/Weiterbildungen im Zusammenhang mit dem Beruf abschreiben kann. In diesem Fall ist diese Nachreichung hinfällig. Den Betrag von 1.624,00 € der Rechnung vom 3.8.12 habe ich deshalb bereits überwiesen."

Daraufhin erließ das Finanzamt eine Beschwerdevorentscheidung, die eine reformatio in peius beinhaltete und begründete diese wie folgt: Mit Schreiben vom 11.10.2012 habe die Beschwerdeführerin auf eine Nachreichung von Unterlagen, die den Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf oder eine Umschulung belegen sollten, verzichtet. Es sei daher davon auszugehen, dass es sich bei dem Aufwand für den Lehrgang am Konservatorium A nicht um abzugängige Werbungskosten handle. Die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Reisekosten seien daher im Zuge der Beschwerdevorentscheidung zu berichtigen gewesen.

In der Folge langte wieder ein Schreiben der Beschwerdeführerin ein, dass als Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht interpretiert wurde. Sie verwies in diesem Schreiben auf eine beigelegte Arbeitgeberbestätigung sowie auf die bereits eingereichten Bestätigungen betreffend Lehrgangs- und Fahrtkosten.

Das Arbeitgeberschreiben stammt vom Direktor des Bundesgymnasiums C, DE, und trägt das Datum 16.11.2012. Es lautet wörtlich:

"Frau Mag. Bf ist im Bundesgymnasium C angestellt. Sie hat in den letzten zwei Jahren die Ausbildung am Konservatorium A für Kirchenmusik und Chorleitung absolviert. Da wir einen Oberstufenzweig mit Instrumentalunterricht erfolgreich anbieten, haben wir auch Musik-Aktiv-Klassen. Frau Mag. Bf ist gerade wegen ihrer o. a. Qualifikation Klassenvorstand in einer Musik-BORG Klasse und in unser musikalisches Ausbildungskonzept eingebunden. Das Erlernte kommt in ihrem Beruf ständig zur Anwendung."

Als Direktor des Gymnasiums C habe ich es sehr begrüßt, dass Frau Mag. Bf diesen Lehrgang absolviert und erfolgreich abgeschlossen hat. Da sie diese Ausbildung in ihrem Beruf benötigt, bitten wir Sie, dies steuerlich zu berücksichtigen."

Ermittlungen durch die Richterin des BFG:

Die Richterin wandte sich mit nachstehendem Ergänzungsersuchen an die Beschwerdeführerin:

"Mit Ihrer oben genannten Beschwerde (Berufung) haben Sie Ausbildungs-/ Fortbildungskosten für den Lehrgang Kirchenmusik am B-er Landeskonservatorium geltend gemacht sowie eine Arbeitgeberbestätigung betreffend die berufliche Umsetzung eingebracht.

*In diesem Zusammenhang sind für das Bundesfinanzgericht nachstehende Fragen offen geblieben und wird um deren Beantwortung **binnen 14 Tagen ab Zugehen dieses Schreibens** ersucht:*

- a) *Bitte klären Sie auf, welche Unterrichtsfächer Sie studiert haben und unterrichten, zumal dies aus dem Aktenmaterial nicht ersichtlich ist.*
- b) *Wie sieht die berufliche Umsetzung des im Lehrgang am Landeskonservatorium Erlernten konkret aus?"*

Die Beschwerdeführerin reichte daraufhin ohne Begleitschreiben und ohne Unterschrift zu

- a) eine Bescheidkopie der Universität F über die positive Ablegung des Lehramtsstudiums aus den Fächern Mathematik sowie Biologie und Umweltkunde mit der Erlangung des akademischen Grades Mag. rer. nat., zu
- b) das bereits im Akt aufliegende Bestätigungsschreiben des Direktors DE vom 16.11.2012 (siehe oben) ein.

Erwägungen

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis nachstehenden **Sachverhalt** als feststehend zugrunde:

- Die Beschwerdeführerin hat ein Lehramtsstudium für die Fächer Mathematik sowie Biologie und Umweltkunde absolviert.
- Sie unterrichtete im Streitjahr am Bundesgymnasium C .
- Sie besuchte im Streitjahr den Lehrgang Kirchenmusik am B-er Landeskonservatorium in A und bezahlte dafür eine Studiengebühr von 720,00 €. Zusätzlich fielen Fahrtkosten an. Im Rahmen des Lehrganges erhielt sie Unterweisung in den Bereichen Tonsatz, Gehörbildung, Dirigieren, Stimmbildung, theologische Grundlagen, Liturgik, Gregorianik, neues geistliches Lied, Orgelbau, deutscher Liturgiegesang, Gestaltung einer Messe.

Die als feststehend angenommenen Tatsachen beruhen auf einer im Akt aufliegenden Fahrtenaufstellung, einem Bescheid der Universität F und Bestätigungsschreiben des Landeskonservatoriums A sowie des Direktors des Bundesgymnasiums C .

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010 sind 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.

Die Vielfalt möglicher, mit einer Berufstätigkeit in Zusammenhang stehender Aufwendungen macht eine Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten privater Lebensführung erforderlich. Es soll im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 legt insofern fest, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Ausbildungskosten werden für die Erlangung von Kenntnissen, die eine neue Berufsausbildung erst ermöglichen, aufgewendet. Sie müssen mit dem vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen. Maßgebend ist die konkrete, im Zeitpunkt der Ausbildung ausgeübte Tätigkeit. Die Fachliteratur nennt etwa als verwandte Berufe: Friseurin-Kosmetikerin, Dachdecker-Spengler, Elektrotechniker-EDV-Techniker (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 203/3 ff).

Um eine steuerlich beachtliche **Fortbildung** handelt es sich dann, wenn sie mit dem ausgeübten Beruf in Zusammenhang steht und dazu dient, in diesem auf dem Laufenden zu bleiben oder die für seine Ausübung erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern.

Steht eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Aus- oder Fortbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist.

Umschulungskosten sind solche, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, der nicht mit dem bisherigen Beruf verwandt sein muss. Die Umschulungsmaßnahme muss derart umfassend sein, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist.

Strittig ist: Stellen die Aufwendungen für den Lehrgang „Kirchenmusik“ für eine Mathematik- und Biologielehrerin an einem Gymnasium Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungskosten dar?

Das Bundesfinanzgericht schließt eine Subsumtion unter Umschulungskosten vorweg aus, zumal laut Aktenlage nichts darauf hindeutet, dass die Beschwerdeführerin ihre Lehrtätigkeit aufzugeben beabsichtigt und künftig auf dem Sektor der Kirchenmusik ihre Einkünfte erzielen möchte.

Stellt man eine Untersuchung dahingehend an, ob **Aus- oder Fortbildungskosten** vorliegen, so ist nicht erkennbar, inwieweit umfassende Kenntnisse der Kirchenmusik einer Lehrerin für Mathematik und Biologie im Unterricht dienlich sein könnten. Auch eine Artverwandtschaft der fachspezifischen Lehrtätigkeit mit dem Berufsbild einer Chorleiterin oder Dirigentin für Kirchenmusik kann nicht festgestellt werden.

Trotz entsprechenden Ersuchens der Richterin des BFG („Wie sieht die berufliche Umsetzung des im Lehrgang Erlernten konkret aus?“) hat die Beschwerdeführerin in keiner Weise die Art einer konkreten Umsetzung erläutert. Vielmehr ist sie auf diese zentrale Fragestellung mit keinem Wort eingegangen und hat lediglich kommentarlos die Bestätigung des Direktors – die der Richterin bereits bekannt war und worauf diese in ihrem Ergänzungssuchen auch hinwies („Arbeitgeberbestätigung eingebracht“) – nochmals vorgelegt.

Wenn der Direktor darin auch bestätigt, die Beschwerdeführerin benötige die Konservatoriumsausbildung für ihre Berufsausübung, bleibt er ebenso wie sie selbst eine Darstellung hinsichtlich der beruflichen Umsetzung schuldig. Allein die pauschal anmutenden Auskünfte „das Erlernte kommt ständig zur Anwendung“, „ich habe es begrüßt“, „sie benötigt diese Ausbildung“, vermögen es nicht, das Bundesfinanzgericht davon zu überzeugen, dass eine Mathematik- und Biologielehrerin einen Kirchenmusiklehrgang beruflich umsetzt.

Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass es am Gymnasium C einen Oberstufenzweig mit Instrumentalunterricht und Musik-Aktiv-Klassen gibt. Warum die Beschwerdeführerin für ihre Tätigkeit als Klassenvorstand einer Musik-BORG-Klasse Kenntnisse der Kirchenmusik haben sollte, wurde ebenfalls nicht erläutert und bleibt für das Gericht unerfindlich. Auch an einem Gymnasium mit Musikzweig gibt es naturgemäß – sogar überwiegend – Lehrkräfte, die nicht Musik- oder Instrumentalunterricht erteilen und daher keine berufsbedingt vertieften Musikkenntnisse vorweisen müssen. Festzuhalten ist, dass die Beschwerdeführerin nicht behauptet hat, neben ihren Studienfächern Mathematik und Biologie Musikunterricht zu erteilen und geht Solches ebensowenig aus der Aktenlage hervor.

Insofern erscheint das Schreiben des Direktors als reine Gefälligkeitsbestätigung und vermag es nicht, die berufliche Notwendigkeit glaubhaft zu machen. Nicht zuletzt hat die Beschwerdeführerin selbst in Reaktion auf einen Finanzamtsvorhalt im Schreiben vom 11.10.2012 ausgeführt: „*Ich war mir nicht im Klaren darüber, dass man nur Fortbildung/Ausbildung im Zusammenhang mit dem Beruf abschreiben kann. Ich möchte mich für meinen Irrtum entschuldigen.*“. Ihr späteres Umschwenken trägt nicht zu ihrer Glaubwürdigkeit bei.

In zusammenfassender Würdigung handelt es sich daher um eine privat veranlasste Bildungsmaßnahme, deren Kosten den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zuzuordnen sind.

Zumal die von Finanzamtsseite vorerst steuermindernd berücksichtigten Kosten für Fahrten zu Unterrichts- und Dirigierpraxisterminen in A , G , C und H zu korrigieren waren, führte die Beschwerdevorentscheidung zu einer „Verböserung“.

Es war insgesamt wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision : Zur Frage der Aus- und Fortbildungskosten existiert eine umfangreiche höchstgerichtliche Judikatur. Es liegt daher keine über den Einzelfall hinaus interessierende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Feldkirch, am 2. März 2015