

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Wien, über die Beschwerde vom 15.01.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 13.01.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) Bf. ist seit 07.09.2009 als Gymnasiallehrerin im Bundesdienst tätig.

Im Zuge der Steuererklärung 2013 machte die Bf. Umschulungskosten zur Regisseurin in Höhe von € 2.902,00 als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt ersuchte die Bf. um eine Aufstellung und die Belege (in Kopie) für die beantragten Werbungskosten vorzulegen.

Als Beweismittel der Kosten betreffend die Umschulung legte die Bf. die Zahlungsbestätigungen von der Schauspielschule und Kontoauszüge über die geleisteten Zahlungen vor.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid 2013, die Umschulungskosten wurden nicht als Werbungskosten anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, da die Ausgaben für die Schauspielschule keine Fortbildung in dem ausgeübten Beruf der Bf. seien, hätten sie mangels Werbungskostencharakter nicht anerkannt werden können.

Gegen den Einkommensteuerbescheid brachte die Bf. Beschwerde ein und führte begründend wie folgt aus:

"Bei der von mir für 2013 eingereichten Arbeitnehmerveranlagung wurden die von mir eingereichten Umschulungskosten nicht angerechnet. Ihre Argumentation sieht diese Kosten als Fortbildungskosten an ("Da die Ausgaben für die Schauspielschule keine Fortbildung in Ihrem ausgeübten Beruf darstellen, konnten sie mangels Werbungskostencharakter nicht anerkannt werden."). Vielmehr handelt es sich aber um Umschulungskosten.

Ich beziehe mich in meiner Argumentation auf Ausführungen der oberösterreichischen Arbeiterkammer. Diese definieren Umschulungskosten wie folgt:

"Voraussetzung der Umschulung ist, dass Sie zum Zeitpunkt der Umschulung eine Tätigkeit ausüben. Die Umschulung muss auch derart umfassend sein, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (etwa die Ausbildung eines Druckers zum Krankenpfleger)" ....

Der Beruf einer Regisseurin ist klarerweise nicht dem Beruf einer Lehrerin verwandt. Zudem sind die Verdienstmöglichkeiten in Wien für die Ausübung dieses Berufsstandes teilweise deutlich über jenen eines Lehrers/Lehrerin zu stellen. Auch bin ich überzeugt, dass ich als erfolgreiche Regisseurin ein sehr respektables Einkommen haben werde.

Die gesamt Ausbildung kostet rund EUR 10.000,-. Ich könnte es mir nicht leisten, einen solchen Betrag nur für ein "Hobby" auszugeben. Beim X.-Theater in der B.Straße handelt es sich um eine sehr renommierte Regie- und Schauspielschule, die pro Jahr nur ganz wenige Studenten aufnimmt.

Inwieweit ich meine Lehrtätigkeit in Zukunft zu Gänze aufgebe bzw. nur reduziere, hängt klarerweise auch vom Erfolg in meinem zukünftigen Beruf als Regisseurin ab.

Aus den genannten Gründen besteht der Anspruch auf Berücksichtigung der Werbungskosten zurecht und daher sind die von mir für das Jahr 2013 bezahlten Regie- und Theaterkosten in Höhe von EUR 2.902,- in meiner Arbeitnehmerveranlagung 2013 zu berücksichtigen."

Das Finanzamt ersuchte die Bf. um Bekanntgabe, wie lange die Ausbildung zur Regisseurin insgesamt dauern und wann diese beendet sein werde und wann Einkünfte aus dem neu erlernten Beruf bzw in welcher Form, ob freiberufliche oder nichtselbständige Einkünfte, zu erwarten sein werden.

Die Bf. führte zu den Fragen aus, dass die Ausbildung 3,5 Jahre dauert. Die gesamt Ausbildung dauert normalerweise 4 Jahre, da die Fokussierung aber auf Regie liegt und ein Teil der Schauspielausbildung für sie nicht relevant sei, sind es insgesamt 3,5 Jahre. Sie werde die Ausbildung im Februar 2017 abschließen und habe vor, ab September 2017 als Regisseurin zu arbeiten.

Ungewiss sei jedoch, ob sie die Lehrtätigkeit in Zukunft zur Gänze aufgeben bzw. nur reduzieren werde. Dies hänge vom Erfolg als Regisseurin ab. Vorerst strebe sie eine nichtselbständige Tätigkeit an, in weiterer Folge könne sie sich aber durchaus auch vorstellen, als freiberufliche Regisseurin tätig zu sein. Sie gehe daher davon, dass der

Anspruch auf Berücksichtigung der Werbungskosten in Höhe von EUR 2.902.- zu Recht bestehe.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt dazu aus, dass Umschulungskosten, die auf eine zukünftige noch nicht ausgeübten Tätigkeit abzielten, nur unter bestimmten Voraussetzungen vorweggenommene Werbungskosten darstellten und zwar dann, wenn Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur Einkünftezielung hinausgehen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Solche Umstände seien zB dann gegeben, wenn der vorher ausgeübte Beruf durch Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben sei, der Verbleib im bisherigen Beruf gefährdet sei oder auch die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch diese Umschulung verbessert würden.

Wenn sich die Umschulung nach allgemeiner Verkehrsauffassung auch zur Befriedung privater Interessen oder Neigung eignet und wie im Fall der Bf. die derzeitigen Einkünfte nicht gefährdet seien, sei der Abzug von Kosten für Umschulung aufgrund des allgemeinen Abzugsverbotes von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nicht zulässig.

In dem Vorlageantrag führte die Bf. aus, dass sie sich 2013 aus drei wesentlichen Gründen für eine Ausbildung zur Regisseurin entschlossen habe, nämlich, da es sich um einen von ihr schon sehr lang gehegten Berufswunsch handle, zweitens, da sie erhebliche Zweifel habe, den Lehrerberuf aufgrund enormer Belastung ihr restlichen Leben ausüben zu können und drittens da sie erwartet habe, dass sie die nur schwer zu stemmenden Umschulungskosten in Höhe von insgesamt € 10.000,- als Umschulungskosten steuerlich geltend machen werden könne.

Weiters führte die Bf. aus: "Dass das Finanzamt nun in meiner Umschulung zur Regisseurin u.a. die Befriedigung privater Interessen oder Neigungen sieht, ist für mich in zweifacher Hinsicht diskussionswürdig: Zum einen ist es meiner Ansicht nach mehr als erstrebenswert, wenn jemand sein Hobby zum Beruf machen kann (denn wahrscheinlich nur dann kann er dort Bestleistungen bringen), zum anderen frage ich mich, inwieweit Mitarbeiter/innen des Finanzamtes den Grad des privaten Interesses wirklich feststellen können, zumal von meiner Seite hierzu nicht im entferntesten auch nur irgendeine Auskunft erteilt wurde (aber auch vom Finanzamt nicht danach gefragt wurde!). Es scheint meines Erachtens um eine sehr subjektive oder gar willkürliche Entscheidung zu handeln, die zudem in sachlicher Hinsicht nicht die notwendigen Gegebenheiten ausreichend berücksichtigt.

Wieso der/die für die Beschwerde zuständige Sachbearbeiter/in zudem indirekt davon auszugehen scheint, dass die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten mit einem solchem Umstieg nicht verbessert werden, ist ebenfalls mehr als verwunderlich (in der Bescheid-Begründung wird als Voraussetzung für die Geltendmachung der Werbungskosten u.a. angeführt: "solche Umstände sind zB dann gegeben, wenn sich die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch diese Umschulung verbessern"). Zum einen mangelt es in der zugestellten Beschwerdeablehnung jeglicher Begründung

dafür - es wird eben einzig darauf hingewiesen, dass dies Gründe wären, um vorgezogene Werbungskosten darzustellen -, zum anderen dürften auch ungenügende Kenntnisse über diesen Berufszweig zu einer solchen Schlussfolgerung geführt haben. Letzteres kommt allerdings umso überraschender, als von mir in meiner ursprünglichen Beschwerde gerade auf die besseren Verdienstmöglichkeiten explizit hingewiesen worden ist."

In dem Ergänzungsschreiben vom 31. August 2017 führte die Bf. aus, dass sie das im September 2013 aufgenommene Studium am X.-Theater im April 2017 erfolgreich abgeschlossen habe. Sie habe mehr denn je die Absicht diese Ausbildung als Sprungbrett für die Arbeit als Regisseurin zu nutzen. Eine Kommilitonin habe die gleiche Ausbildung im Jahr 2016 abgeschlossen und sei bereits Regieassistentin im Y.Theater in Wien bei einem Einstiegsgehalt von EUR 2.600,-- pro Monat brutto. Sie habe nach 10 Unterrichtsjahren bei voller Lehrverpflichtung EUR 3.000,- pro Monat. Somit sei der Verdienst einer Regisseurin der einer Lehrerin vergleichbar. Als selbständige Regisseurin seien Verdienstmöglichkeiten normalerweise nochmals höher.

Die gesamt Ausbildung habe sich letztendlich auf knapp EUR 10.000,-- belaufen. Sie habe niemals im Sinn gehabt, einen solchen Betrag rein "aus Freude an der Sache" zu investieren. Der Wunsch, in diesem Berufsfeld Fuß zu fassen, war der Beweggrund diese intensive Ausbildung trotz Berufstätigkeit als Lehrerin auf sich zu nehmen. Das X.-Theater in der B.Straße sei eine renommierte Schauspielschule.

In der Stellungnahme des Finanzamtes zu diesem Ergänzungsschreiben, hielt das Finanzamt den Ausführungen der Bf. entgegen, dass die Intensität der Nachweisführung umso höher sein müsse, je mehr sich die Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedung privater Interessen oder Neigungen eigne. Eine besondere Nachweisführung sei nach den LStR dann notwendig, wenn die derzeitige Einkünftezielung nicht gefährdet sei oder die Umschulung keine höheren Einkünfte erwarten lasse.

Es müssten Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur Einkünfteklärung hinausgehen (Arbeitslosigkeit, Gefährdung des Berufes, Verbesserung der Verdienstmöglichkeiten usw., siehe zitierte TZ im Doralt-Kommentar, § 16, Tz 203/4/2). Dem sei auch zu entnehmen, dass die ernsthafte Absichtserklärung zur Einkünftezielung zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein müsse (siehe auch Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004,621).

Solche Umstände ließen sich im gegenständlichen Fall nicht entnehmen, es wurden vielmehr Absichtserklärungen zur Einkünftezielung abgegeben und nicht belegte Behauptungen aufgestellt (Verbesserung der Verdienstmöglichkeiten irgendwann in der Zukunft ...), sodass das Finanzamt keinen Anlass zu einer Anpassung der Stellungnahme sehe.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Ausgehend vom Inhalt der Verwaltungsakten, der Beschwerde und den Ergänzungen wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Beschwerdeführerin ist seit 07.09.2009 als Gymnasiallehrerin im Bundesdienst tätig.

Im Zuge der Steuererklärung 2013 wurden Umschulungskosten in Höhe von € 2.902,00 zur Regisseurin als Werbungskosten geltend gemacht.

Die Bf. begann im September 2013 im X.-Theater mit der Schauspielausbildung mit Fokussierung auf Regiearbeit.

Die Ausbildung dauert 4 Jahre, im Fall der Bf., nämlich Schwerpunkt Regiearbeit, 3,5 Jahre.

Die Bf. beendete im Februar 2017 ihre Ausbildung.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid 2013 und führte aus, da die Ausgaben für die Schauspielschule keine Fortbildung in ihrem ausgeübten Beruf seien, könnten sie nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid eingebrachte Beschwerde, dass die Kosten für die Regieausbildung Umschulungskosten und im Jahr 2013 daher EUR 2.902,00 als Werbungskosten abzugsfähig seien, wurde vom Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung abgewiesen. Die Kosten für die Umschulung seien im gegenständlichen Fall Aufwendungen für die Lebensführung und daher nicht abzugsfähig.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Aufwendungen der Bf. im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Theaterregisseurin als Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen Werbungskosten sind.

### **Gesetzliche Bestimmungen:**

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 *EStG* 1988 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.

Hingegen dürfen nach § 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.

Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen, stellen die Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen vorweggenommene Werbungskosten dar (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321). Aus § 16 Abs. 1 Z 10 *EStG* 1988 leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahmen derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und wenn sie auf die tatsächliche Ausübung

dieser neuen beruflichen Tätigkeit abzielen. Einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (vgl. UFS 31.1.2008, RV/2121-W/07; UFS 31.3.2008, RV/1938-W/07, Doralt, EStG-Kommentar, Tz 203/4/2 zu § 16).

Weiters muss der Zweck darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss (vgl. UFS 21.4.2011, RV/3214-W/10, RV/3213-W/10; UFS 31.10.2011, RV/1861-W/11).

Es muss daher zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahme die ernsthafte Absicht bestehen, einen anderen Beruf auszuüben zu wollen. Diese ernsthafte Absicht muss der Steuerpflichtige/die Steuerpflichtige dokumentieren bzw. nachweisen oder glaubhaft machen (vgl. UFS 26.9.2007, RV/1579-W/07; UFS 27.1.2009, RV/3989-W/08; UFS 24.9.2009, RV/3042-W/07, RV/3494-W/08; UFS 9.8.2011, RV/3642-W/10; UFS 31.10.2011, RV/3058-W/07).

Diese subjektive Absicht, einen anderen Beruf ausüben zu wollen, kann nur an Hand objektiver Umstände beurteilt werden (vgl. UFS 21.10.2009, RV/0338-S/08). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt daher voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen (vgl. UFS 31.1.2008, RV/2121-W/07; UFS 31.3.2008, RV/1938-W/07).

Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. mehrmals angeführt, dass sie ernsthafte Absichten habe, Regisseurin zu werden. Sie habe immer den Wunsch gehegt Regisseurin zu werden und könne sich auch nicht vorstellen der psychischen Belastung im Lehrerberuf standhalten zu können.

Die Ausbildung beträgt 3,5 Jahre, Schwerpunkt Regiearbeit.

Die Bf. hat im September 2013 die Ausbildung begonnen und im April 2017 abgeschlossen, was für die Zielstrebigkeit der Bf., diesen Beruf so bald als möglich ausüben zu können, spricht.

Die subjektive Absicht, einen anderen Beruf als Lehrerin ausüben zu wollen, ist nach Ansicht des BFG im gegenständlichen Fall mit der intensiven Ausbildung auf der Schauspielschule trotz Berufstätigkeit innerhalb der angegebenen Studienzeit objektiv festzumachen.

Weiters zeigen die konkreten Vorstellungen der Bf., dass die Ausbildung am X.-Theater als Sprungbrett für die zukünftige Arbeit als Regisseurin diene und führt auch dazu als Beispiel den Berufseinstieg einer Kommilitonen an.

Auch spricht Wien für einen Berufseinstieg als Theaterregisseurin.

Nach Lehre und Rechtsprechung können die Beweggründe für eine Umschulung unterschiedlichster Natur sein. Sie können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder

einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber in der Lage sein nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass der tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt (vgl. UFS 27.1.2009, RV/3989-W/08; UFS 24.9.2009, RV/3042-W/07, RV/3494-W/08; *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 16 Anm. 143).

...

Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten vor (vgl. UFS 31.1.2008, RV/2121-W/07; LStR 2002, Rz 360).

Die Bf. führte in der Beschwerde aus, dass sie sich für eine Ausbildung zur Regisseurin entschlossen habe, da es sich um einen von ihr schon sehr lang gehegten Berufswunsch handle und sie erhebliche Zweifel habe, den Lehrerberuf aufgrund enormer Belastung ihr restliches Leben ausüben zu können.

Die Bf. führt zu dem angestrebten Berufsumstieg weiters aus, dass sie anfangs ihr Lehrtätigkeit weiter ausüben werde bzw. nur reduzieren werde, da dies vom Erfolg als Regisseurin abhänge.

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht zwar, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Umschulungskosten sind aber auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der andere Beruf, auf den die umfassende Umschulungsmaßnahme abzielt, nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321; LStR 2002, Rz 358a).

Das weitere Ausüben der Lehrtätigkeit spricht daher nicht gegen die Abzugsfähigkeit der Umschulungskosten.

Auch das vom Finanzamt zitierte VwGH v. 15.9.2011, 2008/15/0321 führt aus, dass als Umschulungsmaßnahme nur umfassende Bildungsmaßnahmen begünstigt sind, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt".

Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei der von der Bf. gewählten Ausbildung um eine umfassende Umschulungsmaßnahme, die einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht.

Die angeführten Umschulungsmaßnahmen der Bf. zur Regisseurin erfolgte im Wege eines umfangreichen und strukturierten Lehrganges.

Auch wurden die Ausbildung - wie bereit ausgeführt - in der vorgegebene Zeit abgeschlossen.

Dass die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigten werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die zur Sicherung des

künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321; LStR 2002, Rz 360).

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sieht es das BFG entgegen der Ansicht des Finanzamtes als erwiesen an, dass die Bw. zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten ernsthaft angestrebt hatte, den Beruf als Regisseurin auszuüben und aus dieser Tätigkeit auch steuerlich relevante Einkünfte zu erzielen und den Lebensunterhalt mit dem neu erlernten Beruf zu verdienen.

Aufgrund der obigen Ausführungen sind die strittigen *Umschulungskosten* in der Höhe von € 2.902,-- als Werbungskosten anzuerkennen

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Es liegt im gegenständlichen Verfahren keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung vor, die durch den Verwaltungsgerichtshof zu klären ist. Diese Entscheidung steht auch nicht mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Widerspruch.

Die Voraussetzungen des Art 133 Abs. 4 B-VG ist daher nicht erfüllt, weshalb eine Revision unzulässig ist.

Wien, am 11. Oktober 2017