

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/6/24 94/15/0213

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.06.1999

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §16 Abs1;

EStG 1988 §18 Abs1 Z3 litb;

EStG 1988 §20 Abs1 Z2 lita;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des V in H, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 17. Oktober 1994, 1982-2/94, betreffend Jahresausgleich für 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen von 480 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, der im Antrag vom 25. August 1993 auf Durchführung des Jahresausgleiches für 1992 seinen Beruf bzw die Art der Tätigkeit mit Galvaniseur angegeben hat, machte Aufwendungen von rund 21.000 S für einen von ihm seit September 1991 besuchten Universitätslehrgang "Betriebliches Innovations- und Technologiemanagement" (idF: Lehrgang) als Werbungskosten und Beträge von rund 86.000 S zur Errichtung eines Eigenheimes als Sonderausgaben geltend.

Mit Schreiben vom 4. November 1993 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer ua auf zu erläutern, inwieweit es sich bei dem Lehrgang um eine Berufsbildung als Galvaniseur handle. Es möge auch eine Arbeitsplatzbeschreibung des Arbeitgebers vorgelegt werden. Es sei nachzuweisen, dass der Beschwerdeführer Eigentümer des Eigenheimes sei.

Der Beschwerdeführer beantwortete diesen Vorhalt zunächst nicht.

Mit Bescheid vom 21. März 1994 versagte das Finanzamt ohne Begründung sowohl den Aufwendungen für den Lehrgang als auch den Beträgen zur Errichtung eines Eigenheimes die Anerkennung als Werbungskosten bzw Sonderausgaben.

Mit Berufung vom 13. April 1994 wandte der Beschwerdeführer ein, sein derzeit ausgeübter Beruf sei Profit-Center-

Leiter. Als solcher führe er in völliger Autarkie den Zweig eines Unternehmens mit rund 40 Arbeitnehmern. Er zeichne für die strategische Unternehmensführung, den betriebswirtschaftlichen Erfolg, die Arbeitnehmerführung, das systemorientierte Management udgln verantwortlich. Seine Tätigkeit könne gleichsam als die eines Unternehmers im Unternehmen angesehen werden. Auf Grund der von ihm ausgeübten Tätigkeit bedürfe es ständiger Aus- und Weiterbildung, um die ihm gestellten Aufgaben zu erfüllen. Durch die Absolvierung des Lehrganges habe er jenes Wissen erworben, das für die Ausübung seines Berufes benötigt werde. Eigentümer des Eigenheimes seien seine Eltern. Nach der mit seinen Eltern getroffenen Vereinbarung habe er auf eigene Kosten einen Zubau zum bereits bestehenden, von seinen Eltern bewohnten Eigenheim errichtet. Nach Ableben seiner Eltern sollte er alleiniger Eigentümer des Eigenheimes werden. Er bewohne mit seiner Familie den von ihm errichteten Zubau. Die von ihm geltend gemachten Aufwendungen für den Lehrgang und die Beträge zur Errichtung eines Eigenheimes seien daher steuerlich zu berücksichtigen.

Der Beschwerdeführer legte ein von seinen Eltern gefertigtes Schriftstück vor, in dem sie bestätigen, dass sie Eigentümer des Eigenheimes seien, jedoch nach ihrem Ableben ihr einziger Sohn (ie der Beschwerdeführer) als alleiniger Erbe Eigentümer des Eigenheimes werden werde.

In Ergänzung der Berufung brachte der Beschwerdeführer ua vor, er könne auf Grund der mit seinen Eltern mündlich getroffenen Vereinbarung den von ihm auf eigene Kosten errichteten Zubau wie ein Eigentümer benutzen, weswegen er hinsichtlich der geltend gemachten Sonderausgaben nicht schlechter gestellt werden dürfe als der Nutzungsberechtigte einer Wohnung, der die von ihm benutzte Wohnung saniere.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Hinsichtlich der Aufwendungen für den Lehrgang führte sie unter Hinweis auf Lehre und Rechtsprechung aus, als Werbungskosten seien nur solche Aufwendungen anzuerkennen, die der Berufsfortbildung, nicht jedoch der Berufsausbildung dienten. Berufsfortbildung liege vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessere, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Aufbauend auf wissenschaftlich fundierten Grundlagen sei Ziel des Lehrganges, technisch vorgebildete Führungskräfte zu unterstützen, die mit der Bewältigung von Management-Problemen im Innovations- und Technologiebereich in der betrieblichen Praxis beschäftigt seien. Das Ausbildungsziel bestehe in der Vermittlung jener spezifischen Managementfähigkeiten, Methoden und Instrumente, die Führungskräfte beherrschen sollten. Im Vorlesungsverzeichnis werde der Titel des Lehrganges nicht definiert. Innovation stehe für die Entwicklung und Verwirklichung neuer Ideen in einem Unternehmen. Im industriell-gewerblichen Bereich bezögen sich diese Änderungen insbesondere auf Neuerungen, die Wechselwirkungen zwischen dem Unternehmen und seiner Umwelt (zB Produkte, Märkte, Produktionsverfahren), die innere Struktur des Unternehmens (zB Organisationstruktur, Arbeitsinhalte) und die Form der Bewältigung der gestellten Aufgaben (zB Gruppenarbeit, Einzelarbeit, Projektarbeit). Technologie sei die Lehre über die Gewinnung von Rohstoffen und deren Verarbeitung. Management sei schließlich die zielgerichtete und leistungsbezogene Führung eines Unternehmens. Der Manager habe Ziele zu setzen, zu planen, zu organisieren, zu führen bzw durchführen zu lassen, zu koordinieren und zu planen. Der Beschwerdeführer habe seinen derzeit ausgeübten Beruf mit Profit-Center-Leiter zutreffend beschrieben, zumal als Profit-Center-Organisation eine Struktur bezeichnet werde, die entsprechend den Unternehmensbereichen aus quasi selbständigen Bereichen aufgebaut sei. Der Beschwerdeführer habe in seinen Anträgen auf Durchführung der Jahresausgleiche bis zum Streitjahr seinen Beruf bzw die Art seiner Tätigkeit mit Galvaniseur angegeben. Die Tätigkeit eines Galvaniseurs umfasse das Aufbringen von Metallschichten auf Oberflächen unedler Metalle und das Färben von Metallteilen (Brünieren, Patinieren). Ein Galvaniseur übe somit eine völlig andere Tätigkeit als ein Profit-Center-Leiter aus. Bei dem vier Semester dauernden Lehrgang könne von einer Berufsfortbildung im vom Beschwerdeführer ausgeübten Beruf eines Galvaniseurs keine Rede sein. Vielmehr habe der Besuch dieses Lehrganges der Berufsausbildung des Beschwerdeführers zum Profit-Center-Leiter gedient. Die vom Beschwerdeführer nunmehr ausgeübte Tätigkeit als Profit-Center-Leiter sei mit der als Galvaniseur nicht vergleichbar. An dieser Beurteilung ändere auch der Umstand nichts, dass der Beschwerdeführer, der nunmehr den Beruf eines leitenden Angestellten ausübe, weiterhin beim selben Arbeitgeber wie zuvor als Galvaniseur beschäftigt sei. Hinsichtlich der Beträge zur Errichtung eines Eigenheimes führte sie unter Hinweis auf § 18 Abs 1 Z 3 lit b und § 18 Abs 3 Z 1 EStG 1988 sowie der hiezu ergangenen Lehre und Rechtsprechung aus, es liege begrifflich kein Eigenheim vor, wenn das Gebäude nicht im (Mit)Eigentum des Steuerpflichtigen stehe. Der Begriff Eigenheim setze voraus, dass der Steuerpflichtige durch Eintragung im Grundbuch Eigentümer des Eigenheimes sei oder wenigstens den

Grundbuchstitel in Händen habe. Beträge könnten iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 nur dann als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt werden, wenn diejenige Person, die diese Beträge aufwende, das Eigenheim von Anbeginn an für sich selbst errichte oder errichten lasse, wobei "selbst errichtet" insbesondere bedeute, dass der Begünstigte durch den Aufwand unmittelbar (Mit)Eigentümer des Eigenheimes werde. Die vom Beschwerdeführer aufgewendeten Beträge könnten nur dann als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt werden, wenn ihm seine Eltern vor Erteilung der Benutzungsbewilligung für den Zubau einen Miteigentumsanteil am Eigenheim durch Schenkung oder Verkauf mit einem grundbuchsfähigen Vertrag übertragen hätten. Dies sei vom Beschwerdeführer nicht einmal behauptet worden. Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers seien seine Eltern nach wie vor Eigentümer des Eigenheimes. Der Beschwerdeführer sei somit nicht Errichter iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 des neu geschaffenen Wohnraumes gewesen. Der Hinweis des Beschwerdeführers auf die steuerliche Berücksichtigung von Beträgen zu Wohnraumsanierung durch einen Nutzungsberechtigten gehe ins Leere, weil es sich bei den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Beträgen um Errichtungs- und nicht um Sanierungskosten gehandelt habe. Aus der bloßen Absichtserklärung der Eltern, der Beschwerdeführer werde als alleiniger Erbe Eigentümer des Eigenheimes werden, sei daher für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. Werbungskosten

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 16 allgem Tz 5.2, Doralt, EStG3, § 16 Tz 220, und die dort zitierte hg Rechtsprechung) sind Aufwendungen für die berufliche Fortbildung nicht jedoch solche für die berufliche Ausbildung als Werbungskosten anzuerkennen. Während die berufliche Fortbildung der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten dient, dient die berufliche Ausbildung der Erlernung eines Berufes. Aufwendungen für die berufliche Ausbildung zählen zu den Kosten der privaten Lebensführung iSd § 20 EStG 1988.

Für die Abgrenzung von Aufwendungen für die berufliche Fortbildung von jenen für die berufliche Ausbildung ist entscheidend, dass die Fortbildung mit der vom Abgabepflichtigen ausgeübten Tätigkeit verflochten ist, während die Ausbildung eine umfassende Grundlage für eine andere Tätigkeit schafft.

Der Beschwerdeführer behauptet, die belangte Behörde sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass er zu Beginn des Lehrganges im September 1991 nach wie vor als Galvaniseur tätig gewesen sei. Er habe zwar im Antrag auf Durchführung des Jahresausgleiches seinen erlernten Beruf bzw die Art der Tätigkeit mit Galvaniseur angegeben und in der Berufung ausgeführt, er sei derzeit als Profit-Center-Leiter tätig. Er habe die Ansicht vertreten, unter der Spalte Beruf oder Art der Tätigkeit sei im Antrag auf Durchführung des Jahresausgleiches der erlernte Beruf anzuführen

Das Wort "derzeit" in der Berufung hätte die belangte Behörde so zu verstehen gehabt, dass er die Tätigkeit als Profit-Center-Leiter bereits zu Beginn des Lehrganges ausgeübt habe

Mit diesen Ausführungen ist der Beschwerdeführer im Recht. Wie sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt, hat der Arbeitgeber die Kosten des Lehrganges getragen. Der Beschwerdeführer hat als Werbungskosten nur Fahrtkosten und Tagesgelder geltend gemacht. Schon allein der Umstand, dass der Arbeitgeber den Großteil der Kosten des Lehrganges getragen hat, hätte die belangte Behörde veranlassen müssen, von Amts wegen zu ermitteln, ab welchem Zeitpunkt der Beschwerdeführer die Tätigkeit als Profit-Center-Leiter tatsächlich ausgeübt hat, zumal das Wort "derzeit" auslegungsbedürftig ist. Zumindest hätte die belangte Behörde in Anbetracht des Umstandes, dass das Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen für den Lehrgang als Werbungskosten anerkannt hat, den Beschwerdeführer fragen müssen, welche Tätigkeit er zu Beginn des Lehrganges ausgeübt hat. Die belangte Behörde hat es somit unterlassen, den Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt zu klären und damit den angefochtenen Bescheid in der Frage der steuerlichen Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen für den Lehrgang dem Grunde nach mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

## 2. Sonderausgaben

Gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 zählen zu den im Gesetz taxativ aufgezählten Sonderausgaben Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen verausgabt werden. Eigenheim ist ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein.

Unbestritten ist, dass das Eigenheim sowie der Grund und Boden im Eigentum der Eltern des Beschwerdeführers stehen und der Beschwerdeführer nicht zum begünstigten Personenkreis des § 18 Abs 3 Z 1 EStG 1988 gehört. Unbestritten ist weiters, dass der Zubau zum Eigenheim weder ein Superädifikat noch ein auf Grund eines Baurechtes errichtetes Gebäude ist. Es bleibt sohin noch zu prüfen, ob die Bauführung unter Umständen erfolgt ist, die erkennen lassen, dass die aufgewendeten Beträge auf die Errichtung eines im Miteigentum des Beschwerdeführers stehenden Eigenheimes abzielen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 15. November 1994, 94/14/0107, ausgeführt hat, muss spätestens im Zeitpunkt der Benutzungsbewilligung der entsprechende Anteil am Grund und Boden zumindest in das außerbücherliche Eigentum des Errichters übergegangen und ein entsprechender Vertrag abgeschlossen sein. Mangels außerbücherlichen Miteigentums des Beschwerdeführers am Eigenheim sowie eines darauf abzielenden Vertrages zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Eltern kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Beträge für die Errichtung eines Zubaues zum Eigenheim der Eltern nicht als Sonderausgaben berücksichtigt hat. Denn es genügt zur Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 nicht, wenn ein Eigenheim erst Jahre nach Erteilung der Benutzungsbewilligung und dessen Nutzung zu Wohnzwecken im Erbweg an den Errichter übertragen werden soll.

Der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 28. September 1990, B 699/89, geht ins Leere, weil dieses Erkenntnis noch zum EStG 1972 ergangen und ihm ein anderer Sachverhalt zu Grunde gelegen ist.

Der angefochtene Bescheid erweist sich aus dem unter 1. Ausgeführten infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften als rechtswidrig, weswegen er mangels Teilbarkeit seines Spruches zur Gänze gemäß § 42 Abs 2 Z 3 lit b VwGG aufzuheben war.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 24. Juni 1999

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1994150213.X00

### **Im RIS seit**

20.11.2000

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)