

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache H.N., über die Beschwerde vom 08.06.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 07.06.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist als Krankenpflegerin in einer Kuranstalt nichtselbständig tätig.

Mit beim Finanzamt am 03.03.2017 elektronisch eingebrachter Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf) unter anderem die Berücksichtigung von Aus- bzw. Fortbildungskosten und Reisekosten als Werbungskosten in der Höhe von € 2.569,32.

Mit Ergänzungsersuchen vom 30.05.2017 ersuchte das Finanzamt die Bf, ihre Aufwendungen im Jahr 2016 durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen. Laut den darauf übermittelten Unterlagen absolvierte die Bf in der Zeit von 13.10.2016 bis 17.06.2017 am WIFI Salzburg eine Ausbildung zur TEH-Praktikerin.

Inhalt dieser Ausbildung ist laut des vorgelegten Auszuges einer Internetseite die traditionelle europäische Heilkunde mit Basiswissen und Spezialmodulen, Pflanzenwirkstoffe, Pflanzenbestimmung, Heilpflanzenwanderungen, Heilpflanzenanbau und -verarbeitung, traditionelle Esskultur, Tee, Kräuterkissen, Kräuterpulver, Tinkturen, Salben, Sirupe, Liköre, Ölauszüge, Milchauszüge, Essigauszüge, Kräutersalze, Kräuterzucker, Destillate, Honig, Räuchern, Inhalationen, Kneippen, Bäderkunde, Wickel und Auflagen, Lehm- und Moorpackungen, Deklaration, Kommunikation.

Abschluss: Prüfung mit WIFI-Zeugnis und WIFI-Diplom.

Als Zielgruppe dieses Ausbildungskurses sind laut Kursbeschreibung alle Interessenten, besonders Personen, die diese Anwendungen in der eigenen Familie umsetzen, Seminare

im Bereich „Traditionelle Europäische Heilkunde“ gestalten, Heilpflanzenführungen anbieten oder TEH- Produkte herstellen möchten, definiert.

Gleichzeitig legte die Bf die Buchungsbestätigung der Ausbildung beim WIFI Salzburg vor (aus der auch hervorgeht, dass für den Kurs € 1.980,00 bezahlt wurden) sowie eine Kilometeraufstellung für die angefallenen Fahrten zur Ausbildungsstätte.

Am 7.6.2017 hielt das Finanzamt in einem Aktenvermerk fest, dass im Zuge eines mit der Bf geführten Telefonates diese erklärte, dass es bezüglich der Ausbildung keinen Zusammenhang mit dem bestehenden Dienstverhältnis bestünde, und der Zeitpunkt für die künftigen Einkünfteerzielung als TEH-Praktikerin derzeit ungewiss wäre.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 07.06.2017 wurde dem Antrag der Bf auf Zuerkennung der angeführten Aufwendungen als Werbungskosten mit der Begründung nicht entsprochen, dass die beantragten Kosten zur TEH-Praktikerin keine abzugsfähigen Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit darstellen würden. Sollten jedoch in den nächsten 5 Jahren aus dieser Tätigkeit Einkünfte erzielt werden, die zu einer Einkommensteuerveranlagung führen, so könnte ein Wiederaufnahmeantrag gestellt werden.

Mit elektronischer Eingabe vom 08.06.2017 erhob die Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016.

In Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages reichte die Bf die fehlenden Inhaltserfordernisse am 24.10.2017 nach (elektronisches Anbringen) und führte dazu ergänzend aus, dass für Krankenpfleger eine Fortbildungsverpflichtung im Ausmaß von 60 Stunden innerhalb von 5 Jahren bestünde und im betreffenden Kurs traditionelle Anwendungen der europäischen Heilkunde (z.B. Wickel am Patienten) dargeboten worden wären, die sie als Krankenschwester in der Kuranstalt anwenden würde. Als Nachweis dafür legte sie einen Auszug des § 63 GuKG vor.

Auch gab die Bf an, einen Bildungsscheck vom Land Salzburg in Höhe von € 900,-- für die Ausbildung erhalten zu haben. Dieser Betrag wäre von den Ausbildungskosten in Abzug zu bringen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 02.11.2017 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 30.11.2017 beantragte die Bf gem. § 264 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

II. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

III. Rechtsausführungen

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Weiters müssen Werbungskosten in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen. Zu den Werbungskosten zählen nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit einer von der Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit.

Auch Umschulungsmaßnahmen können Werbungskosten darstellen. Bei Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handelt es sich um vorweggenommene Werbungskosten. Aus dem klaren Gesetzestext des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahmen

1) derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (Doralt, EStG, § 16 Tz 203/4/2, Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621).

2) auf die tatsächliche Ausübung dieser neuen beruflichen Tätigkeit abzielen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünfterzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 27.6.2000, 95/14/0134, VwGH 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung der Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit der Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen, die sich nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen lassen, gehören mit ihrem Gesamtbetrag zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben, weshalb eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil nicht zulässig ist.

IV. Erwägungen

Strittig ist, ob die Aufwendungen der Bf im Zusammenhang mit der Ausbildung zur TEH-Praktikerin abzugsfähige Aus- und Fortbildungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 darstellen.

Die Vielfalt möglicher, mit einer Berufstätigkeit im Zusammenhang stehender Aufwendungen macht eine Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten der

privaten Lebensführung erforderlich. Es soll nämlich im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 15.4.1998, 98/14/0004, ausgeführt hat, handelt es sich dann um eine berufliche Fortbildung, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Jedoch führt die Weiterbildung in Fertigkeiten, die ganz allgemein für den außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung haben und zudem der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Randbereich dienlich sind, nicht zu einer berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen. Wesentlich ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, folglich ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen. Dies soll im Sinne einer Steuergerechtigkeit verhindern, dass Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb in den einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen entsprechenden Beruf ausüben, andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aber aus dem verteuerten Einkommen decken müssen.

Die Ausbildung zur TEH-Praktikerin in der vom WIFI angebotenen Form vermittelt ein Basiswissen über die traditionelle europäische Heilkunde und umfasst im Überblick Themen zu Bereichen wie Pflanzenwirkstoffen, Pflanzenbestimmung, Heilpflanzenwanderungen, Heilpflanzenanbau und -verarbeitung, traditionellen Esskultur, Tee, Kräuterkissen, Kräuterpulver, Tinkturen, Salben, Sirupe, Liköre, Ölauszügen, Milchauszügen, Essigauszügen, Kräutersalzen, Kräuterzucker, Destillate, Honig, Räuchern, Inhalationen, Kneippen, Bäderkunde, Wickel und Auflagen, Lehm- und Moorpackungen, Deklaration, Kommunikation.

Im Hinblick darauf wird zwar nicht bestritten, dass eine Ausbildung zur TEH-Praktikerin für eine Krankenpflegerin bei ihrer täglichen Arbeit von Vorteil sein kann. Der geforderte Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit der von der Bf ausgeübten Tätigkeit im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG ist jedoch nicht gegeben. Denn ein solcher Zusammenhang ist nach einhelliger Rechtsmeinung nur dann anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der Tätigkeit verwertet werden können.

Bei dem zum TEH-Praktiker absolvierten Seminar ist davon auszugehen, dass die erworbenen Kenntnisse auch außerhalb des Berufes als Krankenpflegerin anwendbar und nützlich sind. Aus den Themeninhalten des Kurses lässt sich schließen, dass die darin vermittelten Kenntnisse von so allgemeiner Art sind, dass sie keine auf Krankenpfleger abgestellte berufsspezifische Wissensvermittlung darstellen.

Dafür, dass keine berufsspezifische Fortbildung im Rahmen der Tätigkeit als Krankenpflegerin vorliegt, sondern das vermittelte Wissen von allgemeiner Natur

ist, spricht auch der Umstand, dass die Ausbildung nicht nur von Angehörigen der Berufsgruppe der Bf sondern von Angehörigen verschiedenster Berufsgruppen besucht werden kann. Die Ausbildung zur TEH-Praktikerin erfordert weder Vorkenntnisse noch einen Quellenberuf, sondern richtet sich an Jedermann. Sind jedoch Bildungsmaßnahmen auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse oder dienen sie grundsätzlich der privaten Lebensführung, sind die dafür getätigten Aufwendungen nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind.

Auch dem Argument der Bf, dass gem. § 63 Abs 1 GuKG eine gesetzliche Verpflichtung zur Fortbildung für Angehörige des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege gegeben ist und diese Ausbildung daher beruflich notwendig wäre, muss entgegen gehalten werden, dass es sich nach § 63 Abs 1 GuKG bei der Fortbildung um Informationsgewinnung über neueste Entwicklungen und Erkenntnisse insbesondere der Pflegewissenschaft sowie der medizinischen Wissenschaft oder die Vertiefung der in der Ausbildung erworbenen Kenntnisse und Fertigkeiten handeln müsste. Ein Zusammenhang zur Ausbildung zur TEH-Praktikerin kann hier nicht gesehen werden.

Die seitens der Bf geltend gemachten Kosten für die Ausbildung zur TEH-Praktikerin können daher nicht als Fortbildungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 Berücksichtigung finden.

Zur Frage, ob die Kosten der Bf im Zusammenhang mit der Ausbildung zur TEH-Praktikerin abzugsfähige Umschulungsmaßnahmen und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 darstellen könnten, ist folgendes auszuführen:

Grundsätzlich ist es so, dass es im Rahmen der Umschulung zwar nicht erforderlich ist, dass die bisherige Tätigkeit aufgegeben wird. Die angestrebte neue Tätigkeit muss aber zeitlich gegenüber der bisherigen Tätigkeit überwiegen und zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/ Wanke*, EStG, § 16 Anm. 142). Umschulungsmaßnahmen, die auf eine Nebentätigkeit abzielen, werden steuerlich nicht gefördert.

Bereits der Unabhängigen Finanzsenat hat sich mit Ausbildungskosten für eine Nebentätigkeit befasst und in mehreren Entscheidungen die Meinung vertreten, dass die gesetzliche Bestimmung betreffend "Umschulungsmaßnahmen" so zu interpretieren ist, dass die Ausbildung für einen Zweitberuf (Nebentätigkeit) nicht als umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG bzw. § 4 Abs 4 Z 7 EStG gilt (UFS 8.2.2007, RV/2955-W/06, UFS 7.3.2007, RV/0632-L/05, UFS 12.9.2007, RV/0372-K/06).

Auch die Lohnsteuerrichtlinien (LStR), welche zwar für das Bundesfinanzgericht (früher Unabhängiger Finanzsenat) keine bindende Rechtsquelle darstellen, enthalten ähnliche Ausführungen. So wird in den LStR Rz 358a ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Begriff "Umschulung" impliziert, dass hier nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels (von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit) gemeint sind.

Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 27.6.2000, 95/14/0134, VwGH V.16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt damit voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Den eigenen Aussagen der Bf folgend beabsichtigte sie zum Zeitpunkt der Ausbildung zur TEH-Praktikerin weder den Beruf als Krankenpflegerin aufzugeben noch lag eine konkrete und ernsthafte Absicht einer künftigen Einkünfteerzielung vor (siehe dazu den Aktenvermerk des Finanzamtes über das Telefonat vom 7.6.2017).

Die seitens der Bf geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zur TEH-Praktikerin können daher auch nicht als Umschulungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 anerkannt werden.

Die Beschwerde der Bf war somit als unbegründet abzuweisen.

V. 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen diese Entscheidung eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da die Rechtsfolge sich aus dem Gesetz ergibt und die zu beurteilenden Tatfragen einer Revision nicht zugänglich sind.

Salzburg-Aigen, am 20. März 2018