

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Ri über die Beschwerde vom 1. Februar 2016 der Beschwerdeführerin (Bf.) vertreten durch \*\*\*\* gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend **Einkommensteuer 2011** vom 8. Jänner 2016 zu Recht:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahrensgang

Am 10.03.2015 wurde von der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 elektronisch eingereicht, wobei als Werbungskosten u.a. Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten in Höhe von € 5.292,00 geltend gemacht wurden.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 28.05.2015 wurde die BF aufgefordert, die geltend gemachten Aus-/Fortbildungskosten für das Jahr 2011 in Kopie nachzureichen. Mit der am 01.06.2015 beim Finanzamt eingereichten Vorhaltsbeantwortung wurden eine Rechnung von der bha vom 30.03.2011 über einen Lehrgang „Akad. Body Vitaltrainer/in“ in Höhe von € 5.500,00 und ein Einzahlungsbeleg in Höhe von € 5.292,00 (nach Abzug von 2 % Skonto) vom 13.04.2011 vorgelegt.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 05.08.2015 wurde die BF aufgefordert, bekanntzugeben, ob die Ausbildung bereits abgeschlossen sei und welche Einkünfte daraus erzielt würden.

Am 08.01.2016 wurde vom Finanzamt der Einkommensteuerbescheid für 2011 erlassen, wobei die Aufwendungen für den angeführten Lehrgang nicht als Werbungskosten anerkannt wurden, da die benötigten Unterlagen nicht beigebracht worden seien und die Aufwendungen im Rahmen der freien Beweiswürdigung daher nicht berücksichtigt werden könnten.

Am 01.02.2016 wurde von der BF eine Beschwerde mit der Begründung eingebracht, dass die Ausbildung zur Body Vitaltrainerin noch nicht abgeschlossen worden sei und es daher daraus noch keine Einkünfte gegeben habe.

Mit Bescheid vom 22.03.2016 wurde vom Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung erlassen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass das Bestreben nach einer tatsächlichen Ausübung dieses Berufes nicht gegeben sei, da die Umschulung zur Vital Trainerin bis heute nicht abgeschlossen sei, und die Umschulungskosten daher nicht absetzbar wären. Da die BF seit 2011 im selben Unternehmen angestellt sei, sei auch die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf nicht gefährdet. Bildungsmaßnahmen, die aus persönlichen Interessen getätigt würden, stellten Kosten der Lebensführung dar, für die ein allgemeines Abzugsverbot von Aufwendungen gem. § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1988 gelte.

Seitens der BF wurde mit Eingabe vom 01.03.2016 ein Vorlageantrag eingebracht. Die BF habe auf Grund der Krise in der Bauwirtschaft die begründete Befürchtung gehabt, ihren Arbeitsplatz zu verlieren. Es habe in diesen Jahren immer wieder Kündigungswellen gegeben. Die BF sei daher auf der Suche nach einem neuen, aussichtsreichen beruflichen Betätigungsfeld gewesen und sei es immer ihre ernsthafte Absicht gewesen, in diesem Gewerbe tätig zu werden. Aus gesundheitlichen Gründen sei es ihr nicht möglich gewesen, diese Ausbildung abzuschließen. Dies stelle keinen Ausschließungsgrund für die Geltendmachung von Werbungskosten dar.

Mit Ergänzungsersuchen vom 27.06.2017 wurde die BF aufgefordert, nachfolgende Fragen zu beantworten und die entsprechenden Nachweise vorzulegen:

- *Wie sah die geplante Umschulung/Berufsausbildung aus? Wie sah das Lernprogramm aus?*
- *Reicht die Teilnahme an dem Kurs, für welchen die Aufwendungen geltend gemacht wurden, für eine künftige Ausübung des Berufes aus?*
- *Welcher Tätigkeit wollten Sie aufgrund dieser Ausbildung nachgehen?*
- *Wurden von Ihnen Prüfungen abgelegt?*
- *Haben Sie ihre Tätigkeit bei der Fa. AG für die Ausbildung eingeschränkt?*
- *Gibt es Nachweise, dass Sie von der/den Kündigungswellen betroffen hätten sein können? Wenn ja, werden Sie um Vorlage ersucht.*

Mit Schreiben vom 11.07.2017 wurde das Ergänzungsersuchen von der BF beantwortet, wobei ausgeführt wurde, dass es sich um die Ausbildung zur Body- und Vitaltrainerin gehandelt habe. Es handle sich dabei um eine universitäre Ausbildung, die Absolventen dürften die Bezeichnung Akademische Body-Vitaltrainerin tragen.

Laut Vorhaltsbeantwortung umfasse der Lehrplan folgende Fächer: Aquafitness, Betriebliche Gesundheitsförderung, Human-Neurobiologie, Nordic Walking, Rechtliche Grundlagen, Trainingslehre, Wirbelsäulengymnastik, Yoga, Aerobic, Anatomie Physiologie, Erlebnispädagogik, Outdoortraining, Ernährungslehre, Funktionelle Anatomie, Gerätetraining, Methodik, Didaktik, Personal-Training, Stressmanagement.

Die Teilnahme am Kurs reiche für eine künftige Ausübung des Berufes aus und habe die BF eine Tätigkeit als selbständige Trainerin für Gruppen und Einzelpersonen ausüben wollen. Die BF habe auch eine entsprechende Haftpflichtversicherung abgeschlossen. In der Ausbildung sei nur eine Abschlussprüfung vorgesehen, die aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr abgelegt hätte werden können. Der Arbeitgeber habe 2012 74 von 270 Mitarbeitern am Standort Wien gekündigt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 13.11.2017 wurde die BF vom Finanzamt um Vorlage entsprechender Nachweise und um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

- *Lernprogramm*
- *Wann wurde die Ausbildung abgebrochen?*
- *Wird die Ausbildung noch abgeschlossen?*

Mit Schreiben vom 16.11.2017 wurde das Ergänzungsersuchen von der BF beantwortet, wobei darauf hingewiesen wurde, dass bereits am 11.07.2017 eine Auflistung über das Lernprogramm sowie ein Auszug aus dem Bundesgesetzblatt und eine ausführliche Beschreibung von der Homepage bildungsberuf.de übermittelt worden sei. Die Ausbildung sei im September 2012 aus gesundheitlichen Gründen abgebrochen worden und werde auch nicht mehr abgeschlossen.

Am 26.02.2018 wurde die Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

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

## **2. Sachverhalt**

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Die BF erzielte im Jahr 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Fa. AG. Die BF war als IT-Technikerin tätig. Die BF machte im Jahr 2011 einen Betrag von € 5.292,00 als Werbungskosten (Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten) geltend, der vom Finanzamt nicht anerkannt wurde.

Die beantragten Werbungskosten resultieren aus einem Ausbildungsbeitrag für den Lehrgang „Akad. Body Vitaltrainer/-in“ der bha. Die Laufzeit des Lehrgangs war von 16.04.2011 bis 28.10.2012. Der Lehrplan umfasste folgende Fächer: Aquafitness,

Betriebliche Gesundheitsförderung, Human-Neurobiologie, Nordic Walking, Rechtliche Grundlagen, Trainingslehre, Wirbelsäulengymnastik, Yoga, Aerobic, Anatomie Physiologie, Erlebnispädagogik, Outdoortraining, Ernährungslehre, Funktionelle Anatomie, Gerätetraining, Methodik, Didaktik, Personal-Training, Stressmanagement.

Der Lehrgang wurde von der BF nicht abgeschlossen. Von der BF wurde im Jahr 2011 eine Haftpflichtversicherung für die Tätigkeit als Body- und Vitaltrainerin abgeschlossen. Eine ernsthafte und konkrete, für die Außenwelt erkennbare Absicht der BF zur Einkünfteerzielung auf Basis der begonnenen Ausbildung konnte vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden.

### **3. Beweiswürdigung**

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der BF sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes und ist hinsichtlich des Vorliegens einer Umschulungsmaßnahme strittig.

Die BF hat im Jahr 2011 an einem Lehrgang zur Akademischen Body Vitaltrainerin teilgenommen und die gegenständliche Ausbildung, die bis 28.10.2012 gedauert hätte, nicht abgeschlossen. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 11.07.2017 habe die BF als selbständige Trainerin für Gruppen und Einzelpersonen tätig sein wollen.

Aus dem in der Vorhaltsbeantwortung dargelegten Lernprogramm ist ersichtlich, dass wesentliche Ausbildungsinhalte auch Bereiche des "Persönlichen" (Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung) wie zum Beispiel Aquafitness, Nordic Walking, Wirbelsäulengymnastik, Yoga, Aerobic, Outdoortraining, Ernährungslehre, Gerätetraining, Personal-Training, Stressmanagement, ... betreffen. Seminare zum Thema Body-Vitaltrainerin werden - wie aus der Lehrgangsbeschreibung des Ausbildungsinstituts zu entnehmen ist - auch zur Befriedigung privater Interessen besucht. Gerade Bildungsmaßnahmen, denen ebenso private Interessen zugrunde liegen können, machen eine entsprechende Nachweisführung für die berufliche Veranlassung der Ausbildungskosten umso mehr erforderlich.

Dieser Anforderung wurde seitens der BF nicht entsprochen. Der subjektive Wille der BF zu einem zukünftigen Einstieg in das neue Berufsfeld als selbständige Body-Vitaltrainerin mag wie von der BF dargelegt aufgrund der Krise in der Baubranche vorhanden gewesen sein. Diese Absicht kann jedoch nur dann berücksichtigt werden, wenn die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung für die Außenwelt erkennbar ist (Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG, § 4 Anm 57). Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kann weder zum Zeitpunkt des Entstehens der strittigen Kosten noch aus derzeitiger Sicht rückblickend eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung auf Basis der begonnenen Ausbildung als objektiv erwiesen angenommen werden. An dieser

Beurteilung kann der Umstand nichts ändern, dass die BF aus gesundheitlichen Gründen die Ausbildung nicht abschließen hat können und damit an der Weiterverfolgung ihrer beruflichen Ziele gehindert wurde. Der Hinweis der BF, aufgrund der Kündigungswelle in der Baubranche habe sie nach einem neuen, aussichtsreichen beruflichen Betätigungsfeld gesucht und sei es ihre ernsthafte Absicht gewesen, in diesem Gewerbe tätig zu werden, ist in dieser Allgemeinheit zu vage, um den erforderlichen konkreten Zusammenhang mit nachfolgenden Einnahmen herzustellen.

Bei der von der BF begonnenen Ausbildung zur Body Vitaltrainerin hat es sich um eine reine Absichtserklärung gehandelt, der noch keine konkreten Maßnahmen – wie tatsächliche Vorbereitungshandlungen zur Aufnahme einer Tätigkeit als selbständige Body Vitaltrainerin – gefolgt sind. Der Abschluss einer Haftpflichtversicherung für die Tätigkeit als Body- und Vitaltrainerin wird seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht als ausreichende nach außen erkennbare, tatsächliche Vorbereitungshandlung zur Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit als Body Vitaltrainerin gewertet.

#### **4. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung**

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) sind 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. Eine gleichlautende Regelung enthält § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für Werbungskosten im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit.

Demgegenüber dürfen gemäß § 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.

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen können also nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen. 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 bzw. des Inhalts der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen ist. Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können. Darüber hinaus reicht aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit aus (VwGH 22.11.06, 2004/15/0143).

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, 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". Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, 622, und Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2). 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 beitragen 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 (VwGH 15.9.11, 2008/15/0321; ebenso: VwGH 25.11.11, 2011/15/0047; VwGH 27.4.17, Ra 2015/15/0069; s auch BFG 25.9.18, RV/3100572/2013). Die erforderliche ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung ist aus der Perspektive des Streitjahres zu beurteilen (VwGH 12.9.18, Ro 2017/13/0008, zur Umschulung zum Berufspiloten). In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (s VwGH 27.6.00, 2000/14/0096, 0097 mwN; VwGH 14.12.06, 2002/14/0012). Nicht abzugsfähig sind jedenfalls alle Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind. Die Erläuternden Bemerkungen zu BGBl I 106/1999 nennen dabei zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik und B-Führerschein. Kurse zur Vermittlung von „social skills“, die in

gleicher Weise für den Bereich der Lebensführung wie für eine breite Palette von Erwerbstätigkeiten dienlich sein können, sind nur dann geeignet, zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu führen, wenn die Behörde einen konkreten Bedarf im Einzelfall festzustellen vermag.

Bei der von der BF begonnenen Ausbildung zur Body Vitaltrainerin liegt kein objektiver und veranlassungsbezogener Zusammenhang zwischen der Aus- bzw. Fortbildungsmaßnahme und der tatsächlich ausgeübten beruflichen Tätigkeit der BF als IT-Technikerin vor. Eine (nahezu ausschließliche) berufliche Veranlassung für den Besuch des strittigen Lehrgangs liegt somit nicht vor.

Hinsichtlich einer Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten als Umschulungsmaßnahme, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt, ist festzuhalten, dass im Rahmen der Beweiswürdigung festgestellt wurde, dass bei der BF mit ihrer begonnenen Ausbildung zur Body-Vitaltrainerin keine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung auf Basis der begonnenen Ausbildung als objektiv erwiesen angenommen werden konnte. Von einem zwingenden Zusammenhang der Aufwendungen mit der Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen kann somit nicht ausgegangen werden. Berufsnotwendige Ausgaben liegen nicht vor. Eine bloße Absichtserklärung ist für eine steuerliche Anerkennung von Aufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben zu wenig.

Die Ausbildungskosten der BF sind daher nicht als Umschulungskosten im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 zu qualifizieren. Aus den gleichen Erwägungen kommen auch Umschulungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als Werbungskosten im Rahmen von nichtselbständigen Einkünften nicht in Betracht.

#### **4.1. Revision**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch Rechtsprechung ausreichend geklärt bzw. wurden sie in der Literatur einhellig (siehe oben) beantwortet. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 13. Jänner 2020