

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der Bf., E-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 23. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes X (nunmehr: Finanzamt Österreich), S-Straße-yy, Gde X, vom 19. April 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr - neben Arbeitslosengeld und Krankengeld (während Arbeitslosigkeit) - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (1.1.2018 - 30.9.2018: NG AG, FL-GDE D, G-Straße-dd; 4.9.2018 - 30.11.2018: SR, XY-Laden, Gde X, R-Straße-xy).

Im Rahmen ihrer am 3. März 2019 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 beantragte sie ua. die Berücksichtigung von Aufwendungen für Fachliteratur iHv 254,52 € und von Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten iHv

6.455,68 € als Werbungskosten sowie Krankheitskosten (7.012,19 €) und Kosten für arbeitsrechtliche Beratung bzw. Anwaltskosten (7.619,59 €) als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt.

Nach Durchführung abgabenbehördlicher Vorhalteverfahren (vgl. die entsprechenden Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 5.3.2019 bzw. vom 16.4.2019, das am 8.4.2019 elektronisch eingelangte Antwortschreiben der Bf. samt entsprechenden Aufstellungen bzw. Ergänzungen betreffend Werbungskosten, außergewöhnliche Belastungen bzw. Sonderausgaben, das E-Mail der Bf. vom 17.4.2019) veranlagte das Finanzamt die Bf. mit Bescheid vom 19. April 2019 zur Einkommensteuer für das Jahr 2018. Dabei anerkannte die Abgabenbehörde allein die im Lohnausweis ihrer (ehemaligen) Liechtensteiner Arbeitgeberin ausgewiesenen Beiträge (AHV/IV/ALV/NBU, berufliche Vorsorge - 2. Säule, KTG) als Werbungskosten sowie die geltend gemachten Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt; begründend erklärte es im Wesentlichen Folgendes:

“Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Sie stehen also in unmittelbarem Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit.

Die von Ihnen beantragten Aufwendungen für eine Therapeutenausbildung stellen Umschulungsmaßnahmen dar, die nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Da diesbezüglich keine konkreten Angaben erfolgten, konnten die Kosten nicht berücksichtigt werden.

Sollten nach Abschluss der Umschulungsmaßnahme doch Einkünfte aus dieser Tätigkeit erzielt werden, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidänderungen gemäß § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt wurden, führt.

Autoversicherungen und ADAC-Mitgliedsbeiträge können nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Die beantragten Kosten für Beratung und Anwaltskosten konnten nicht gewährt werden, da Sie trotz Aufforderung (Vorhalteverfahren vom 16.4.2019) keinen detaillierten Verfahrensablauf vorlegten und auch die Kosten und den Schriftverkehr mit Ihrem Anwalt nicht vorlegten.“

Mit Schreiben vom 21. April 2019 (eingelangt am 23.4.2019) erhob die Bf. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2018 Beschwerde; dabei gab sie - neben entsprechenden Ausführungen betreffend *“Werbungskosten zur Ausbildung Hundetrainerin, Assistenzhundetrainerin, Verhaltenstherapie Hund“, “Bewerbungskosten“, “Arbeitsrechtliche Beratung und folgend im liechtensteinischen Arbeitsrecht spezialisierter Anwalt“, “Medizinisch private Kosten - ergänzende Online-Therapie Inner-Path (und Überblick meines aktuellen Krankenstandes)“, “Schilderung des Gesamtverlaufes mit dem Finanzamt“ sowie “Überblick meiner kooperativen, konstruktiven Vorgehensweise und Zeitinvestition, um die unvollständige/lückenhafte Bearbeitung zu erleichtern und zu ermöglichen“* (auf die diesbezüglichen Ausführungen der Bf. im Einzelnen wird an

dieser Stelle verwiesen) - zum (noch strittigen) Punkt *“Weiterbildungsseminare an der BAW, München“* an, dass es ihr auf Grund ihrer Investition/Mitgliedschaft und guter Kontakte möglich (gewesen) sei, kostenfrei an teuren Weiterbildungsseminaren in ihrer Profession teilzunehmen. Auch eine steuerliche Berücksichtigung [Fahrtkosten, notwendige Übernachtungskosten (dabei habe sie - wie sie bereits angegeben habe - einmal privat übernachtet), Verpflegungspauschale] der beiden kostenfreien Update-Seminare, an welchen sie teilgenommen habe und welche mit der unabdingbaren Digitalisierung und Onlinewelt in ihrem Metier usus seien, seien von der Abgabenbehörde kategorisch abgelehnt worden. Sie habe alles transparent - mit Vorlage des Zertifikatsnachweises - ausgeführt. Die Seminare seien notwendig gewesen, um auf dem Laufenden zu bleiben (beinahe monatliche Neuerungen) und - gerade auch im Alter von 51 Jahren - um eine Chance auf der Suche nach einem neuen Arbeitsplatz zu haben.

Mit Einkommensteuerbescheid 2018 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 6. Mai 2019 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 vom 19. April 2019 insofern ab, als es - neben einem geschätzten Betrag iHv 100,00 € (*“betreffend den beruflich bedingten Aufwand für Büromaterial, für geringfügige Kosten für Bewerbungen im Inland, Telefon- und Internetkosten, etc“*) - Kosten für Beratung und Anwaltskosten iHv 8.768,23 € (Dr. YZ: 2.903,23 €; Dr. YX: 5.865,00 €) zusätzlich als Werbungskosten anerkannte; die außerdem geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit dem Studium CB Assistenzhundetrainer, für (deutsche) Bewerbungen und für Mitgliedschaften ließ das Finanzamt unberücksichtigt; auf die diesbezüglichen begründenden Ausführungen der Abgabenbehörde wird an dieser Stelle verwiesen. Im Hinblick auf die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben im Zusammenhang mit dem Besuch von BAW-Seminaren führte das Finanzamt Nachstehendes begründend aus:

““Aufgrund derselben Bestimmung (§ 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988) führen die Aufwendungen für die bei der BAW absolvierten Tagesseminare “Marketing-Management-Prozess“ (MMP) nicht zu Werbungskosten, da diese Seminare für einen allgemeinen Personenkreis von Interesse sind und weder der berufsspezifischen Fortbildung dienen noch eine Aus- oder Umschulungsmaßnahme darstellen.““

In der Folge wandte sich die Bf. - unter Vorlage ihres Lebenslaufes - mit als Vorlageantrag zu wertendem Anbringen (FinanzOnline) vom 17. Mai 2019 insofern gegen die Beschwerdevorentscheidung, als die Begründung des Finanzamtes zu ihren absolvierten Seminaren an der BAW nicht richtig sei. Die Seminare an der BAW seien nicht für einen allgemeinen Personenkreis bestimmt, sondern seien ganz spezifische Seminare, die in vollkommener, berufsspezifischer Fortbildung zu ihrem Beruf als Marketing-Kommunikation-Professional stünden. Da sie Mitglied der BAW sei, stünden ihr diese hochkarätigen Seminare ohne/oder zu geringen Kosten zur Verfügung. Diese beträfen nur einen bestimmten Personenkreis mit fachlicher Qualifikation. Die BAW sei die führende Akademie in Marketing, Kommunikation und Werbung. Sie

habe somit nur die Reisekosten, Übernachtungskosten und Verpflegungspauschalen angesetzt. In ihrem Beruf sei eine ständige Weiter- und Fortbildung überlebensnotwendig. Dies, weil die Digitalisierung und Online-Welt einen enormen Bereich in ihrem Berufsalltag darstelle. Bei den strittigen Seminaren handle es sich absolut und konkret um berufsspezifische Fortbildung. Wenn nötig, könne sie in diesem Zusammenhang auch eine Erklärung seitens des Vorstands der BAW ergänzend übermitteln, der die notwendigen Dimensionen und die Notwendigkeit ständigen beruflichen Lernens in ihrem Beruf konkret darlegen würde. Ihr Beruf unterliege der Schnelllebigkeit der Onlinemaßnahmen und sei laufenden Änderungen auf Social-Media-Plattformen, in Online-Kampagnen, in Zusammenarbeiten mit Agenturen, etc. ausgesetzt. Ohne ständige spezifische Fortbildungen sei sie in diesem Beruf *“zum Untergang geweiht“*. Es gebe nur wenige Akademien, wie die BAW, die up to date und qualifiziert praxisgerecht lehrten.

Mit Vorlagebericht vom 3. Juni 2019 legte das Finanzamt schließlich - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde unter Verweis auf ihre Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung folgende Stellungnahme ab:

“Im gegenständlichen Fall liegen Beiträge für eine Mitgliedschaft bei einer privaten Organisation vor, welche nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Aus der Homepage der Organisation ergibt sich Folgendes: Die Mitgliedschaft in der Bayrischen Akademie für Wirtschaftskommunikation steht allen offen, "die sich den Grundwerten der BAW verbunden fühlen ("BAW Kodex") und die die gemeinsame Akademie wirtschaftlich und menschlich voranbringen möchten" (vgl. <https://baw.academy/haeufige-fragen/> - "Wie werde ich Mitglied der neuen BAW?"). Die Marketing-Management-Seminare werden überdies einem nicht abgegrenzten Teilnehmerkreis bzw. jedermann, der sich für diese Themen interessiert, angeboten (vgl. "Eckdaten" zum MMP-Update: <https://baw.academy/programm/bawmmp-update/> - zum Teilnehmerkreis zählen demnach neben Führungskräften, Marketingschaffenden und Unternehmern auch schlicht "BAW Freunde", überdies ist als Voraussetzung für die Teilnahme an diesen Seminaren eine grundlegende Erfahrung im Marketing-Management "keinesfalls erforderlich"). Es handelt sich somit insgesamt um Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 2 lit. a EStG. Dass diese Aufwendungen zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit der Beschwerdeführerin erfolgen, ändert nichts an deren Nichtabsetzbarkeit.“

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung 2018 vom 6. Mai 2019 den angefochtenen Einkommensteuerbescheid insofern zu Gunsten der Bf. abgeändert, als es - neben einem geschätzten Betrag iHv 100,00 € (*“betreffend den beruflich bedingten Aufwand für Büromaterial, für geringfügige Kosten für Bewerbungen im Inland, Telefon- und Internetkosten, etc“*) - Kosten für Beratung und Anwaltskosten iHv 8.768,23 € (Dr. YZ:

2.903,23 €; Dr. YX: 5.865,00 €) zusätzlich als Werbungskosten anerkannt hat. Die geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit dem Studium CB Assistenzhundetrainer, für (deutsche) Bewerbungen und für Mitgliedschaften ließ das Finanzamt unberücksichtigt.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der diesbezüglichen Einschätzung und Vorgehensweise der Abgabenbehörde an; auf die entsprechenden (unbestritten gebliebenen) Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeverentscheidung vom 6. Mai 2019 wird verwiesen.

Streit besteht im konkreten Fall allein noch darüber, ob die im Zusammenhang mit den im Beschwerdejahr besuchten Tagesseminaren an der Bayrischen Akademie für Wirtschaftskommunikation in München geltend gemachten Reise-, Übernachtungs- und Verpflegungskosten (dem Grunde nach) als Werbungskosten Berücksichtigung finden können. Der Höhe nach ist die Abgabenbehörde den strittigen Kosten nicht entgegengetreten.

Sachverhalt:

Die Bf. bezog im Beschwerdejahr - neben Arbeitslosengeld und Krankengeld (während Arbeitslosigkeit) - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (1.1.2018 - 30.9.2018: NG AG, FL-GDE D, G-Straße-dd; 4.9.2018 - 30.11.2018: SR, XY-Laden, Gde X, R-Straße-xy).

Die Bf. war beim oben bezeichneten Liechtensteiner AB-Unternehmen als Referentin Marketing-Kommunikation beschäftigt; wie die Bf. in ihrem vorgelegten Lebenslauf vom 17. Mai 2019 aufzeigt, hat sie eine fundierte Ausbildung in den Bereichen Marketing/Kommunikation/Werbung und war langjährig auch in diesen Bereichen beruflich tätig.

Die Bayerische Akademie für Wirtschaftskommunikation eG (BAW) in München richtet sich an Unternehmen und Personen, die nach Meisterschaft in allen Bereichen des Marketings streben (lt. Vorstandsvorsitzender der gegenständlichen Genossenschaft handelt es sich um eine *„Qualifizierungsstätte für Professionals und angehende Professionals in sämtlichen Bereichen des Marketings“*); sie richtet sich sohin an Fachleute, die auf diesem Gebiet bereits tätig sind und sich dementsprechend weiterentwickeln wollen.

Als Genossenschaft ist die BAW eine Weiterbildungsakademie von Mitgliedern für Mitglieder. Die Mitglieder sind gemeinschaftlich mitbestimmende Eigentümer. Jedes Mitglied hat die gleichen Rechte und kann sich im Rahmen seiner Qualifikation einbringen. Neben dem ideellen Gewinn profitieren Mitglieder von besonderen Konditionen für sämtliche Qualifizierungsangebote (vgl. siehe dazu zB auch unter <https://baw.academy/presse/>, <https://pr-journal.de/lese-tipps/aus-und-weiterbildung/19844-neugruendung-ehemalige-bayerische-akademie-fuer-werbung-erfindet-sich-neu.html>, <http://www.textintern.de/Suchergebnisse.php?Suchfeld=baw> sowie <https://www.gv-bayern.de/standard/artikel/baw-bayerische-akademie-fuer-wirtschaftskommunikation-eg-9256>).

Die Bf. ist Mitglied der BAW (Mitgliedsgruppe 03/ Einzelperson - Vollmitglied); sie hat im Hinblick auf ihre BAW-Mitgliedschaft im Beschwerdejahr neben ihrem gezeichneten Mitgliedsanteil (ein Anteil entspricht 250,00 €) zuzüglich eines Eintrittsgeldes iHv 200,00 € einen anteiligen halbjährigen Jahresbeitrag von 120,00 €, gesamt somit 570,00 €, entrichtet.

Sie besuchte am 28. April 2018 wie auch am 13. Oktober 2018 (jeweils samstags von 9.00 Uhr bis 17.00 Uhr) die Tagesseminare BAW MMP-Update in der Designerwerkschau, Gotzinger Straße 52b, 81371 München.

Nach den auf der Homepage des Veranstalters (<https://baw.academy/>) vorliegenden Ausführungen *“werden die diesbezüglichen Teilnehmer/innen (lt. entsprechendem Programm “richtet sich die Auffrischung/Qualifizierung/Weiterbildung an Führungskräfte, Marketingschaffende, Unternehmer und BAW-Freunde“ und “ist eine grundlegende Erfahrung im Marketing-Management förderlich, aber keinesfalls Voraussetzung“) an einem kompakten Tag mit einem ausgewählten Themen-Fokus auf den neuesten MMP-Stand gebracht und werden ihnen direkt anwendbare Praxistipps für ihre Marketing-Planung geliefert. Sie können eine zielgerichtete Erweiterung der konzeptionellen Kompetenz, eine individuelle Stärkung ihrer kommunikativen Souveränität gegenüber Dienstleistern, Kunden und Vorgesetzten und eine berufsbegleitende Qualifizierung erwarten. Die Themen und Referenten wechseln, beziehen sich immer auf eine aktuelle Thematik und geben Impulse für den Marketing-Alltag.“*

Lt. vorliegendem Zertifikat vom 28. April 2018 *“ist der BAW Marketing-Management-Prozess (BAW MMP) seit Jahrzehnten das zentrale Marketing-Management-Modell der BAW. An ihm und mit ihm sind tausende Konzepte entstanden, sowohl für kleine Unternehmungen als auch für Weltkonzerne.*

Der BAW MMP hilft Kompliziertes einfach zu machen. Damit man Marketing besser erklären kann.

Die Teilnehmer/innen des Seminars können ihr vorhandenes Wissen in Marketing-Konzepten um weitere Komponenten ergänzen, treffen strategische Marketing-Entscheidungen zielsicher und beherrschen ein professionelles Vorgehen, geben Marketing-Konzepten Struktur und setzen damit den Grundstein für ein erfolgreiches Handeln.“

Für Mitglieder der in Rede stehenden Genossenschaft (so auch für die Bf.) ist die Teilnahme kostenfrei (Teilnahmegebühr zB für 19. Oktober 2019: 480,00 € exkl. USt. bzw. 571,20 € inkl. USt; siehe dazu auch unter <https://baw.academy/programm/baw-mmp-update/>).

Die Bf. hat im Zusammenhang mit den im Beschwerdejahr besuchten Tagesseminaren an der BAW folgende Reise-, Übernachtungs- und Verpflegungskosten als Werbungskosten geltend gemacht (vgl. die diesbezügliche Auflistung der Bf. sowie die Bezug habende Rechnung des Hotels O):

1. BAW München, Seminar MMP-Update, 28.4.2018:**Übernachtung:**

NN (privat), R-Straße-nn,
80807 München

keine Kosten

Kilometergeld:

223 km x 2 = 446 km x 0,42	187,32 €
10,8 km x 2 = 21,6 km x 0,42	9,07 €

Verpflegungspauschale:

2 Tage (28.4.2018 - 29.4.2018)	52,80 €
--------------------------------	---------

2. BAW München, Seminar MMP-Update, 13.10.2018:**Übernachtung:**

Hotel O, H-Straße-oo,
80809 München

2 x Zimmer (129,00 € + 169,00 €)	298,00 €
2 x Frühstück (a' 23,00 €)	46,00 €

Kilometergeld:

214 km x 2 = 428 km x 0,42	179,76 €
9 km x 2 = 18 km x 0,42	7,56 €

Verpflegungspauschale:

2 Tage (13.10.2018 - 14.10.2018)	52,80 €
----------------------------------	---------

Gesamtkosten:	833,31 €
----------------------	-----------------

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Werbungskosten eines Dienstnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, 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. Aufwendungen für Nächtigungen sind höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie ein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben wäre. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsfortbildung entsprechend muss es vielmehr genügen, wenn die Aufwendungen an sich - auch ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte - geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, somit seinen Beruf besser ausüben zu können. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend. Lassen die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen, kommt es nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117; siehe dazu auch Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 203/2; Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 16 Rz 49).

Für Fort- und Ausbildungsmaßnahmen (unter Ausbildung sind im Übrigen Maßnahmen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung erst ermöglichen, zu verstehen) ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich (vgl. Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 8).

Ein Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist ua. dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse *in einem wesentlichen Umfang* im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 203/4/1; siehe zB auch VwGH 25.4.2013, 2010/15/0019; VwGH 26.6.2014, 2011/15/0068; VwGH 25.5.2016, 2013/15/0185; BFG 3.9.2015, RV/7102574/2013; BFG 20.4.2017, RV/1100326/2015).

Ein solcher Veranlassungszusammenhang besteht grundsätzlich nur bei einer gleichzeitig mit der Bildungsmaßnahme ausgeübten Tätigkeit. Besteht ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit einer zukünftigen Tätigkeit, liegen nach den allgemeinen Grundsätzen vorweggenommene Werbungskosten vor; wird eine Bildungsmaßnahme auch nach Beendigung der damit in Zusammenhang stehenden Tätigkeit fortgesetzt, liegen nachträgliche Werbungskosten vor (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 203/8).

Der Begriff der "*Umschulung*" setzt im Übrigen voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bil-

dungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs *"abzielt"* (vgl. VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159, mwN).

Nach § 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 des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die genannte Bestimmung enthält im Wesentlichen ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführt und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. zB VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035).

Aufwendungen oder Ausgaben, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen oder Ausgaben durch die Einkunftserzielung oder durch die Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht schon deshalb als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. *Legen Aufwendungen oder Ausgaben ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe*, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit (objektiv) *notwendig* erweisen; die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Für die berufliche Notwendigkeit einer Bildungsmaßnahme spricht es beispielweise, wenn sich der Teilnehmerkreis *im Wesentlichen* aus Angehörigen der Berufsgruppe des/der Steuerpflichtigen zusammensetzt (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237; VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042; siehe auch Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 16 Rz 52, mwN; Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 203/5).

Der Abgabepflichtige, der Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen grundsätzlich entsprechend nachzuweisen. Er hat dem Finanzamt über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen.

Gemäß § 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. Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen,

die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Vor diesem Hintergrund sind die von der Bf. im Zusammenhang mit den in Rede stehenden BAW-Seminaren als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen bzw. Ausgaben nach Ansicht des erkennenden Richters wie folgt zu beurteilen:

Wie sich aus den oben dargestellten Zielen der BAW und auch Inhalten der besuchten Seminare ergibt, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung eine (nahezu) ausschließlich berufliche Veranlassung der gegenständlichen Seminarbesuche zu erkennen. Die Teilnehmer der Seminare können - so das entsprechende Zertifikat - ihr vorhandenes Wissen in Marketing-Konzepten um weitere Komponenten ergänzen, treffen strategische Marketing-Entscheidungen zielsicher und beherrschen ein professionelles Vorgehen, geben Marketing-Konzepten Struktur und setzen damit den Grundstein für ein erfolgreiches Handeln. Lt. Vorstandsvorsitzender der gegenständlichen Genossenschaft handelt es sich bei der BAW um eine *“Qualifizierungsstätte für Professionals und angehende Professionals in sämtlichen Bereichen des Marketings“*; dh. die BAW richtet sich damit jedenfalls an Fachleute (der Teilnehmerkreis ist im konkreten Fall jedenfalls durch Angehörige facheinschlägiger Berufe geprägt), die - wie auch die Bf. - auf dem Gebiet Marketing/Kommunikation bereits tätig sind bzw. waren und sich dementsprechend weiterentwickeln wollen, was zweifelsohne für das Vorliegen einer berufs- bzw. fachspezifischen Fortbildung spricht. Zwischen den von der Bf. im Beschwerdejahr absolvierten BAW-Seminaren und ihrer Tätigkeit als Referentin Marketing-Kommunikation - im konkreten Fall bestanden im Übrigen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Bf. ihre bisherige Tätigkeit im Bereich Marketing/Kommunikation nicht mehr fortführen bzw. aufnehmen wird - besteht sohin ein unmittelbarer (enger) Zusammenhang; die BAW-Seminare sind als Zusatzqualifikation für ihre Tätigkeit im Bereich Marketing/Kommunikation zu sehen und waren - wie auch die Bf. glaubwürdig und überzeugend aufgezeigt hat - für ihr berufliches Fortkommen nützlich. Die von der Bf. im Rahmen der gewählten Bildungsmaßnahmen erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten können - jedenfalls in einem wesentlichen Umfang - im von ihr ausgeübten Beruf bzw. künftigen Beruf verwendet werden (bzw. dessen Ausübung dienen); damit war von einer steuerlich begünstigten (Fort-)Bildungsmaßnahme auszugehen.

Abgesehen davon, dass die oben dargelegten Sachverhaltsfeststellungen keinen Hinweis erkennen lassen, dass die in Rede stehenden Aufwendungen bzw. Ausgaben den Bereich der privaten Lebensführung im Sinn des § 20 Abs. 1 EStG 1988 betreffen, würde es bei eindeutigem beruflichen Bezug der Bildungsmaßnahme auch nicht schaden, wenn die Bildungsmaßnahme auch im privaten Bereich nützlich sein könnte. Die gegenständliche Bildungsmaßnahme zählt zweifelsohne auch nicht zu jenen typischerweise der privaten Lebenssphäre zuzurechnenden

Kursen (wie zB Persönlichkeitsentwicklung, Esoterik, Führerschein, Sport uä.), die der Gesetzgeber nach seiner oben dargelegten Intention von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen wissen will.

Ist nun - wie im konkreten Fall vorliegend - die berufliche Bedingtheit der fraglichen Seminare einwandfrei erkennbar, genügt für den Werbungskostenabzug, dass sich die dafür getätigten Aufwendungen bzw. Ausgaben zur Erreichung dieses Zieles eignen. Ob die Aufwendungen notwendig sind oder freiwillig anfallen, ist in diesem Fall nicht relevant (vgl. zB VwGH 26.6.2014, 2011/15/0068).

Als Werbungskosten abzugsfähig sind neben den unmittelbaren Kosten der Bildungsmaßnahmen (zB Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen udgl.) ua. auch die Fahrtkosten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte; die Formulierung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bringt mit dem Verweis auf Nächtigungskosten deutlich zum Ausdruck, dass dem verwendeten Fortbildungskostenbegriff keine Beschränkung auf unmittelbare Bildungsaufwendungen (Seminar-/Kursbeiträge, Fachliteratur, etc.) zugrunde liegt, sondern auch allenfalls dadurch verursachte mittelbare Kosten, wie Fahrt- und/oder Aufenthaltskosten, davon umfasst sind (vgl. dazu auch Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 203/6).

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - stets in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt (vgl. zB VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040, mwN; BFG 20.4.2017, RV/1100326/2015).

Es bestand daher im konkreten Fall kein Anlass, von den von der Bf. mithilfe des amtlichen Kilometergeldes (0,42 € für Pkw) geschätzten Fahrtkosten abzugehen.

In § 25c Abs. 1 RGV 1955 ist eine Verordnungsermächtigung zur Festsetzung der Tages- und Nächtigungsgebühren für Dienstverrichtungen im Ausland enthalten. Aufgrund dieser Ermächtigung wurden die Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland mit der Verordnung BGBl. II Nr. 434/2001 festgesetzt (vgl. Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 26 Z 4 Tz 56). Entsprechend § 1 dieser Verordnung betragen die Höchstauslandsreisesätze (§ 26 Z 4 lit. d EStG 1988) für Deutschland 35,30 € als Tagesgeld und 27,90 € als Nächtigungsgeld.

Die in Zusammenhang mit den in Rede stehenden BAW-Seminaren in München angefallenen Kosten für zwei Übernachtungen im Hotel O (bei Entfernungen von mindestens 120 km zwischen Einsatzort und Wohnort kann von einer Nächtigung ausgegangen werden, ohne dass dies weiter zu überprüfen wäre) liegen unter dem nach § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift normierten Höchstbetrag (für München war der jeweilige Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten als Grundlage heranzuziehen) und sind folglich zur Gänze abzugsfähig.

Auch im Hinblick auf die geltend gemachten (Inlands-)Taggelder (das Vorliegen einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 war im konkreten Fall unstrittig; für Inlandsreisen beträgt das Tagesgeld gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 iVm § 26 Z 4 EStG 1988 26,40 € pro Tag) war zu berücksichtigen, dass bei einer beruflich veranlassten Reise ins Ausland die Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten als Grundlage heranzuziehen sind. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

Die vier der Bf. (unstrittig) zustehenden Tagessätze belaufen sich somit auf gesamt 141,20 € (4 x 35,30 €) statt auf 105,60 € (4 x 26,40 €).

Die (zusätzlich) als Werbungskosten zu berücksichtigenden Fortbildungskosten werden daher folgendermaßen ermittelt:

1. BAW München, Seminar MMP-Update, 28.4.2018:

Übernachtung:

NN (privat), R-Straße-nn, 80807 München	keine Kosten
--	--------------

Kilometergeld:

223 km x 2 = 446 km x 0,42	187,32 €
10,8 km x 2 = 21,6 km x 0,42	9,07 €

Verpflegungspauschale:

2 Tage (28.4.2018 - 29.4.2018)	70,60 €
--------------------------------	---------

2. BAW München, Seminar MMP-Update, 13.10.2018:

Übernachtung:

Hotel O, H-Straße-oo, 80809 München	
2 x Zimmer (129,00 € + 169,00 €)	298,00 €
2 x Frühstück (a' 23,00 €)	46,00 €

Kilometergeld:

214 km x 2 = 428 km x 0,42	179,76 €
9 km x 2 = 18 km x 0,42	7,56 €

Verpflegungspauschale:

2 Tage (13.10.2018 - 14.10.2018)	70,60 €
----------------------------------	---------

Gesamtkosten:	868,91 €
----------------------	-----------------

Die mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. Mai 2019 mit 8.868,23 € berücksichtigten "Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte" waren damit nunmehr - erhöht um 868,91 € - mit 9.737,14 € anzusetzen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. Mai 2021