

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 29. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 22. November 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird wie mit Beschwerdevorentscheidung abgeändert.
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2014 festgesetzt mit – 833,00 €. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 28. Juni 2017 verwiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 vom 27.05.2016 beantragte die Beschwerdeführerin (in der Folge: „Bf.“) Werbungskosten, die sich wie folgt zusammensetzen:

Arbeitsmittel (bei Anschaffungen über 400 Euro nur AfA)	150,00
Reisekosten (ohne Fahrtkosten Wohnung/Arbeitsstätte und Familienheimfahrten)	663,60
Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten	6.204,00
Sonstige Werbungskosten, die nicht unter die Kennzahlen 719, 720, 721, 722, 300 und 723 fallen (z.B. Betriebsratsumlage)	26,16

Mit Vorhalt vom 04.11.2016 wurde die Bf. vom Finanzamt (FA) um folgende Ergänzungen ersucht:

„Sie haben in Ihrer Steuererklärung unter anderem Werbungskosten geltend gemacht.

Reichen Sie bitte die Unterlagen zu den erklärten Aufwendungen nach. Bei mehreren Belegen ist eine Kostenaufstellung (je Aufwandsgruppe) beizulegen. Diese hat neben Datum und Höhe des Aufwandes zusätzlich die Warenbezeichnung bzw. den Verwendungszweck zu enthalten. Um den beruflichen Zusammenhang der Aufwendungen erkennen zu können, ersuchen wir Sie außerdem um Bekanntgabe Ihres Tätigkeitsbereiches lt. Arbeitsvertrag. Vergütungen vom Arbeitgeber oder von Einrichtungen wie z.B. Arbeiterkammer, Land (Bildungskonto) sind anzuführen.

Bezüglich der beantragten Aufwendungen zur Fortbildung/Ausbildung/Umschulung wird um Nachreichung der Unterlagen (Kursbesuchsbestätigung, Zahlungsnachweise, usw.) mit entsprechender Kostenaufstellung ersucht.

Um beurteilen zu können, ob abzugsfähige Werbungskosten gegeben sind, ist die Beantwortung nachstehender Fragen erforderlich:

- Welche Tätigkeit wurde im Veranlagungsjahr ausgeübt (kurze Arbeitsplatzbeschreibung)?*
- Dienen die absolvierten Kurse der Verbesserung der Kenntnisse im ausgeübten Beruf?*
- Stehen die Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, mit dem Ziel einen verwandten Beruf auszuüben (wie z.B. FriseurIn - FußpflegerIn) bzw. eine bessere Position in Ihrem ausgeübten Beruf erlangen zu können (bitte beschreiben)?*
- Sollten Sie eine umfassende Umschulung in einen anderen Berufszweig tätigen, so ist diese nur abzugsfähig, wenn sie dazu führt, dass die bisherige Tätigkeit aufgegeben wird bzw. die neue Tätigkeit in absehbarer Zeit zur Haupttätigkeit wird. Bitte erläutern Sie Ihre Beweggründe für den Wechsel und reichen Sie Unterlagen nach, aus denen die konkrete Absicht eventuell bereits erkennbar ist (z.B. Herabsetzung der Arbeitszeit, Bewerbungen).*

Sollten Sie für Ihre Bildungsmaßnahme Förderungsmittel erhalten haben, so sind diese in der Aufstellung anzuführen.“

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 07.11.2016, gab die Bf. folgendes an und übermittelte folgende Unterlagen:

1. Tätigkeitsbeschreibung:

*„Ich bin seit 2009 als Diplomierte psychiatrische Gesundheits- und Krankenschwester im ***1*** (***1***) angestellt. Als solche arbeite ich hauptsächlich mit psychisch kranken Menschen, mit den unterschiedlichsten Krankheitsbildern [Depression, Manie, Schizophrenie, Psychosen und Persönlichkeitsstörungen aller Art, Alkohol-, Medikamenten-, oder Drogenabhängigkeit, etc.]. Dieser Beruf erfordert, neben anderen sozialen Kompetenzen, vor allem auch eine starke und gefestigte Persönlichkeit, um sich einerseits auf den anderen Menschen einlassen, sich aber gleichzeitig selber schützen zu können. Zudem befindet sich das Gesundheitswesen in einem stetigen Wandel, mit immer wieder neuen Erkenntnissen und Möglichkeiten. Dies erfordert, neben einer gewissen Routine, natürlich auch immer wieder Fortbildungs- bzw. Persönlichkeitsbildungsmaßnahmen, die ich im Jahr 2014 absolviert bzw. gestartet habe.“*

2. Anmeldebestätigung – Rechnung Nr. 1292014 der ***2*** (***3***) vom 20.05.2014 für den Dipl.-Fernstudiengang „Fitness & Health Care Management (Level: Professionell)“, beginnend mit 01.06.2014, über EUR 1.956,00 samt (unlesbarem) Zahlungsbeleg vom 30.05.2014

3. Zahlungsbestätigung der ***4***, ***5*** („Power- und Erlebnisseminare“) vom 30.05.2016 über je EUR 249,00 brutto für zwei Seminare von ***6*** (14.-15.12.2013 und 03.-04.05.2014; jeweils am Seminartag bezahlt)

4. Rechnung der ***4***, ***5*** („Power- und Erlebnisseminare“) vom 27.12.2013 über insgesamt EUR 3.999,00 für das Seminar „***11*** Academy“ von ***6***, 11.-21.04.2014, Seminarort: Türkei – Hotel ***13***.

Mit Ergänzungsersuchen vom 21.11.2016 wurde die Bf. ersucht nachstehende Fragen bzw. Ergänzungspunkte zu beantworten und Unterlagen nachzureichen:

- *„Haben Sie für diese Ausbildungskosten bisher Ersätze (z.B. Arbeitgeber, Land OÖ-Bildungskonto, Arbeiterkammer-Bildungsscheck, Gewerkschaft, etc.) erhalten, bzw. werden Sie solche erhalten? Wenn JA, in welcher Höhe?*
- *Welchen Abschluss hat diese Bildungsmaßnahme bzw. welche neue Berufsmöglichkeiten stehen Ihnen damit offen?*
- *Wurden bereits konkrete Maßnahmen zur Ausübung einer anderen als der bisher ausgeübten Tätigkeit gesetzt? Wenn JA, welche?*

Bitte legen Sie ein detailliertes Ablaufprogramm zu den besuchten Veranstaltungen vor (Stundenplan).“

In dem am 22.11.2016 übermittelten E-Mail gab die Bf. an, dass sie keine Einsätze für diese Ausbildungskosten erhalten habe, der Studiengang ein Diplomstudium sei und der

Fernstudiengang wesentliche theoretische und praxisorientierte Fachkenntnisse vermitteln würde, um eine Führungsfunktion im Fitness- & Gesundheitswesen (Sport-, Fitness- & Wellnesseinrichtungen, Sporthotels, Physiotherapie- und Rehasentren, Krankenhäuser, Betreuungseinrichtungen, etc ...) ausüben zu können. Maßnahmen zur Ausübung einer anderen als der bisher ausgeübten Tätigkeit seien noch keine gesetzt worden.

Zum detaillierten Ablaufprogramm der besuchten Veranstaltungen (Stundenplan) gab die Bf. an, dass das Studium ein Fernstudium sei mit den Lehrinhalten,

- Modul 1 - Bewegung & Sport
- Modul 2 - Allgemeine Trainingslehre
- Modul 3 - Bewegungslehre & Biomechanik
- Modul 4 - Medizinische Grundlagen
- Modul 5 - (Sport-)Ernährung
- Modul 6 - Prävention & Gesundheitsförderung
- Modul 7 - Betriebswirtschaftliche Grundlagen
- Modul 8 - Ausdauer- & Krafttraining
- Modul 9 - Psychologische Grundlagen & Kommunikation“

Das Finanzamt (FA) anerkannte laut Einkommensteuerbescheid 2014 vom 22.11.2016 Werbungskosten in Höhe von 176,16 € (ohne Reisekosten in der Höhe von EUR 663,60 und ohne Fortbildungs-/Ausbildungs-/Umschulungskosten in der Höhe von EUR 6.204,00) mit der Begründung:

„§ 16 EStG Werbungskosten ohne unmittelbaren Zusammenhang mit NsE

Um Aufwendungen als Werbungskosten absetzen zu können, muss zwischen dem Aufwand und den Einnahmen, zu deren Erzielung der Aufwand notwendig ist, ein unmittelbarer, ursächlicher Zusammenhang bestehen.

Aufwendungen, die mit den Einnahmen in keinem oder nur in einem mittelbaren Zusammenhang stehen, sind nicht als Werbungskosten absetzbar.

Sie haben jedoch die Möglichkeit, sobald maßgebliche Einnahmen aus dieser Berufsausbildung erzielt werden, diese Ausbildungskosten rückwirkend mit einem Antrag gemäß §295a in jenem Jahr geltend zu machen, in dem die Ausgaben getätigt wurden.

Sie müssen zudem auch nachweisen, dass nach geltender Rechtssprechung der tägliche zeitliche Aufwand der Ausbildung mind. 8 Stunden betragen hat. Dies wurde von Ihnen jedoch nicht nachgewiesen.“

Mit Eingabe vom 29.11.2016 erfolgte die Beschwerde mit folgender Begründung:

„§ 16 EStG (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.“

Und genau das erreiche ich mit meinen eingesetzten Werbungskosten.

Zudem sind es zwei unterschiedliche Ausbildungen, zu denen ich Ihnen den Zusammenhang mit meiner beruflichen Tätigkeit und damit den Einnahmen, ausführlich erklärt habe. Auch wurde ich niemals aufgefordert nachzuweisen, dass nach geltender Rechtsprechung der tägliche zeitliche Aufwand der Ausbildung mind. 8 Stunden zu betragen hat. Das wurde in keinem Ihrer Bescheide bzw. Ergänzungsansuchen erwähnt und konnte so von mir natürlich auch nicht nachgewiesen werden.

Somit fordere ich die erneute Berechnung meines Einkommenssteuerbescheids 2014, unter Berücksichtigung, aller von mir angeführten Posten und Ihnen zugesendeten Ergänzungen.“

Die Bf. wurde mit Ergänzungsersuchen vom 01.06.2017 unter Darlegung des bisherigen Sachverhalts ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und Unterlagen dazu vorzulegen:

*„Sie beantragen in Ihrer Beschwerde vom 29.11.2016 die Berücksichtigung von Aufwendungen für das Fernstudium (€ 1.956,-) und zwei Power- und Erlebnisseminare von ***6*** (gesamt € 4.248,-) als Aus-/Fortbildungs-/Umschulungskosten in Höhe von insgesamt € 6.204,-.“ (...)*

Aus den bereits vorliegenden Unterlagen ist nicht ersichtlich inwieweit die Verwertung der konkreten Inhalte in Ihrem Beruf erfolgt, ob es sich um Aus-/ Fortbildungs-/ oder Umschulungskosten handelt, (bei Vorlage von Umschulungskosten müssten bereits konkrete in die Zukunft gerichtete Maßnahmen gesetzt worden sein)

Bitte reichen Sie folgende Unterlagen nach:

- *Bestätigung des Dienstgebers über die Notwendigkeit der Bildungsmaßnahmen und die konkrete berufliche Verwertung.*
- *Warum wurde vom Arbeitgeber kein Kostenersatz geleistet?*
- *Für welchen Zweck wurde das Seminar in der Türkei absolviert? (für Persönlichkeitsbildung?)*
- *Legen Sie bitte eine Teilnehmerliste des Seminars vor (mit Namen der Teilnehmer und Berufsangabe)*
- *Genauer Tagesablauf der Seminare (Stundenplan, Originalunterlagen)*
- *Welchen Bezug haben die Seminare bzw. das Studium zum Beruf?*
- *Die Kosten einer Auslandsreise sind grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung, außer sie sind ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes ist nahezu auszuschließen. Im Falle gemischt veranlasster Aufwendungen besteht ein Aufteilungsverbot (vgl. zuletzt VwGH*

28.10.2009, 2005/15/0062). Dabei ist hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlichen beruflichen (betrieblichen) Anlasses ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 26.08.2009, 2007/13/0031 und die dort angeführte Vorjudikatur). In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof dazu entschieden, dass derartige Kosten nur dann als Werbungskosten anzuerkennen sind, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen (vgl. ua VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117):

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeiten bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.“

Dazu äußerte sich die Bf. mit E-Mail vom 26.06.2017 wie folgt:

„Da mein Chef derzeit im Langzeitkrankenstand ist, muss ich mit seiner Vertretung in Verbindung treten bezüglich der Bestätigung des Dienstgebers über die Notwendigkeit der Bildungsmaßnahmen und die konkrete berufliche Verwertung, jedoch habe ich in allen meinen Antwortschreibungen die berufliche Verwertung bereits dargelegt.

Da auch im Gesundheitswesen, wie überall sonst auch, Einsparungen gemacht werden, wurden die Fortbildungen nicht vom Arbeitgeber finanziert, jedoch kann ich diese Fortbildungen für meinen Beruf als psychiatrische Gesundheits- und Krankenpflegerin im Bereich Jugendpsychiatrie äußerst gut anwenden. Die Themen Fitness, Sport und Ernährung, wie auch Gesundheitsmanagement werden im psychiatrischen Bereich immer wichtiger.

Auch die Themen aus dem Weiterbildungsseminar in der Türkei kann ich in meinem Beruf uneingeschränkt anwenden. Die 10 Tage Training wurden von Toptrainern aus verschiedensten Bereichen wie Rhetorik/Kommunikation, Zielorientierung, Fitness und Gesundheit durchgeführt. Auf unserem Stundenplan standen Trainings zu Teamgeist, Fähigkeit und Bereitschaft zur Teamarbeit, Verbesserung von Kooperation und Kommunikation, Verbesserung der Motivation. Alles Themen die ich in meinem Beruf und im Umgang mit den Jugendlichen unbedingt brauche

und auch an diese weitergeben kann. Kommunikation ist der Grundstein und eine essentielle Fähigkeit einer guten psychiatrischen Pflegekraft, was natürlich auch regelmäßiger Schulungen Bedarf. Teamfähigkeit und Teamgeist sind weitere unumgängliche Qualifikationen, um im interdisziplinären Team gut zusammenarbeiten zu können. Die eigene Motivation, wie auch die Motivation anderer ist natürlich ebenfalls eine wichtige Qualifikation in meinem Beruf.

Ich habe bei beiden Fortbildungsstellen bezüglich der Teilnehmerlisten angefragt, habe diese jedoch aufgrund von datenschutzrechtlichen Gründen nicht erhalten.

Zudem wurde einigen Freunden von mir die Fortbildung uneingeschränkt angerechnet und ich verstehe nicht warum ich ständig nur vertröstet werde und immer wieder Unterlagen nachreichen muss, wo ich doch immer alle angeforderten Unterlagen vorgelegt habe.

Auch verstehe ich nicht, dass die Bearbeitung über ein halbes Jahr dauern kann, ich keine einzige Benachrichtigung bezüglich des weiteren Vorgehens erhalte, ich mich selbstständig bezüglich der Bearbeitung erkundigen muss und dann plötzlich wieder eine Vielzahl von Fragen beantworten muss. Auch von Kollegen von Ihnen wurde mir bestätigt, dass dies so eigentlich nicht sein darf.“

Mit dem E-Mail wurden von der Bf. keine Unterlagen übermittelt.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 28.06.2017 wurde aufgrund der Beschwerde der angefochtene Einkommensteuerbescheid geändert und die Einkommensteuer mit - 833 € festgesetzt, unter Berücksichtigung der Kosten für das Fernstudium in der Höhe von EUR 1.956,00 und ohne die Aufwendungen für die Power- und Erlebnisseminare von ***6*** in der Höhe von EUR 4.248,00 (EUR 3.999,00 + EUR 249,00) und ohne Reisekosten in der Höhe von EUR 663,60, mit folgender Begründung:

*„Strittig sind die Aufwendungen für das Seminar von ***6*** (***9*** Academy) in der Türkei in Höhe von € 3.999,-.*

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Die Notwendigkeit einer Aufwendung ist ein Indiz für die berufliche Veranlassung bzw. für das Fehlen einer privaten Veranlassung. Auf die Notwendigkeit kommt es daher bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben an, die ihrer Art nach die Möglichkeit einer privaten Veranlassung vermuten lassen (VwGH vom 29.11.1994, 90/14/0231), wobei diesfalls die

Notwendigkeit dahingehend zu prüfen ist, ob das Tätigen der Aufwendungen objektiv sinnvoll ist (VwGH vom 12.4.1994, 91/14/0024).

Eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben ist ein Indiz für die berufliche Veranlassung. Kosten für Seminarveranstaltungen im Ausland, wie im vorliegenden Fall, die auch bei nicht in der Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse sind, stellen keine Werbungskosten dar. Die nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung einer Auslandsreise ist durch Anlegung eines strengen Maßstabes festzustellen (VwGH vom 13.12.1988, 88/14/0002).

Zur Anerkennung der Auslandsreise (Türkei) müssen nach der Judikatur des VwGH folgende Voraussetzungen vorliegen:

- 1) Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.*
- 2) Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeiten bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).*
- 3) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 22.4.1994, 92/14/0042; VwGH 31.5.2000, 97/13/0228).*
- 4) Ist die Reise hingegen durch ein Programm geprägt, das allgemein interessierende Programmpunkte, private Erholungs-, Entwicklungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen vermengt (Mischprogramm), liegt keine berufliche Veranlassung vor.*

Bei Aufwendungen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, bedarf es zur Berücksichtigung nicht nur einer beruflichen Veranlassung, sondern der beruflichen Notwendigkeit. Ein Hinweis auf berufliche Notwendigkeit wäre die Übernahme der Kosten durch den Dienstgeber oder ein homogener Teilnehmerkreis.

*In der von Ihnen besuchten 10 Tage Seminarveranstaltung „***11*** Academy“ von ***6*** in der Türkei vom 11.4.-21.4., so geht aus der im Internet (***Link Seminar***) nachzulesenden Beschreibung eindeutig hervor, lernt man*

- Teamgeist, Fähigkeit und Bereitschaft zur Teamarbeit*
- Verbesserung von Kooperation und Kommunikation*
- Verbesserung der Motivation*
- Positives Erleben der Gemeinschaft*

- *Steigerung des Selbstvertrauens*
- *Effizienter Umgang mit dem Bekannten*
- *Gemeinsame Grenzerfahrung und Grenzerweiterung*
- *Feuer- und/oder Scherbenlauf sind das Highlight der Woche*

Auf dieser Internetseite ist weiter angeführt, dass „das 10 Tage-Training bei angenehmen Temperaturen mit internationalen Toptrainern aus verschiedensten Bereichen wie Rhetorik, Zielorientierung, Fitness, Gesundheit, Finanzen stattfindet und Sie diese spannende, lehr- und abwechslungsreiche Zeit, welche ihnen viele neue Perspektiven und Horizonte öffnet sowie auf Ihrer persönlichen Erfolgsleiter viele Stufen höher bringt.

Die Kombination des Erlebnisseminars fern ab von der gewohnten Umgebung zu Hause, ist das Beste was Sie für Ihre Weiterbildung und für sich persönlich tun können."

„Dieses Seminar dient der Steigerung der Lebensqualität und der Entdeckung des Reichtums der eigenen Persönlichkeit und Findung neuer Lebensziele und neuer Lebensinhalte, was jedermann Nutzen bringt, der dazu beitragen möchte."

Grundsätzlich sind die gegenständlichen Aufwendungen daher als Aufwendungen für die Lebensführung nicht abzugsfähig.

Gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und in einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interesse herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH vom 6.11.1990, 90/14/0176 und vom 28.2.1995, 94/14/0195). Auch wenn man davon ausgeht, dass es sich bei den vorliegenden Aufwendungen für das Seminar um solche handelt, die zwar zur Förderung des Berufes der Steuerpflichtigen dienlich sein mögen, sind sie jedoch auf Grund des Aufteilungsverbotes ebenfalls insgesamt nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Im Vorhalt vom 26.6.2017 wurden angefordert:

- *Bestätigung des Dienstgebers über die Notwendigkeit der Bildungsmaßnahmen und die konkrete berufliche Verwertung.*
- *Warum wurde vom Arbeitgeber kein Kostenersatz bzw. Dienstfreistellung geleistet?*

- Für welchen Zweck wurde das Seminar in der Türkei absolviert? (für Persönlichkeitsbildung?)
- Legen Sie bitte eine Teilnehmerliste des Seminars vor (mit Namen der Teilnehmer und Berufsangabe)
- Genauer Tagesablauf der Seminare (Stundenplan, Originalunterlagen) nachzureichen.

Es wurden Ihrerseits weder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Notwendigkeit der Bildungsmaßnahme, noch die konkrete berufliche Verwertung, weiters keine Erklärung warum keine Kostenersatzes geleistet wurden, noch eine Teilnehmerliste mit Berufsangabe bzw. ein genauer Tagesablauf des besuchten Seminars aus dem die mindestens tägliche 8-stündige, rein berufliche Unterrichtszeit hervorgeht und auch keine Originalunterlagen beigebracht.

*Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Seminar von ***6*** in der Türkei in Höhe von € 3.999,- konnten daher nicht anerkannt werden ...“*

Die Bf. brachte einen als Vorlageantrag zu wertenden Schriftsatz, beim FA eingelangt am 20.07.2017, im Wesentlichen mit folgendem Inhalt, ein:

„Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder eine umfassende Umschulung darstellen. Eine Fortbildung liegt vor, wenn bereits eine berufliche Tätigkeit ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen [z.B. berufsbezogene Kurse, Seminare] der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung dieser Tätigkeit dienen. Fortbildungskosten sind als Werbungskosten abziehbar. Steht eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist.“

*Das Seminar von ***6*** diente der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in der Ausübung meiner Tätigkeit als psychiatrische Gesundheits- und Krankenpflegerin auf der Jugendpsychiatrie im ***1***. Die 10 Tage Training wurden von Toptrainern aus verschiedensten Bereichen wie Rhetorik/Kommunikation, Zielorientierung, Fitness und Gesundheit durchgeführt. Auf unserem Stundenplan standen Trainings zu Teamgeist, Fähigkeit und Bereitschaft zur Teamarbeit, Verbesserung von Kooperation und Kommunikation, Verbesserung der Motivation. Alles Themen die ich in meinem Beruf und im Umgang mit den Jugendlichen unbedingt brauche und auch an diese weitergeben kann. Kommunikation ist der Grundstein und eine essentielle Fähigkeit einer guten psychiatrischen Pflegekraft, was natürlich auch regelmäßiger Schulungen Bedarf. Teamfähigkeit und Teamgeist sind weitere unumgängliche Qualifikationen, um im interdisziplinären Team gut zusammenarbeiten zu können. Die eigene Motivation, wie auch die Motivation anderer ist natürlich ebenfalls eine wichtige Qualifikation in meinem Beruf. Das Seminar diente also der Weiterbildung in meinem Beruf und nicht der Lebensführung.*

Zudem wurde einigen Freunden von mir diese Fortbildung uneingeschränkt angerechnet ...“.

Das FA legte mit Vorlagebericht vom 08.08.2017 die Beschwerde zur Entscheidung dem BFG vor und beantragte unter Verweis auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 28.06.2017 die Abweisung der Beschwerde mit der Begründung, dass die Aufwendungen für das Fernstudium als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 anerkannt worden seien und die Aufwendungen für das Power- und Erlebnisseminar von ***6*** in der Türkei hingegen nicht, da die angeforderten Unterlagen (Bestätigung des Arbeitgebers über die Notwendigkeit der Bildungsmaßnahme, konkrete berufliche Verwertung, eine Erklärung warum keine Kostenersätze geleistet wurden, eine Teilnehmerliste mit Berufsangabe und ein genauer Tagesablauf des besuchten Seminars aus dem die mindestens tägliche 8-stündige, rein berufliche Unterrichtszeit hervorgeht, sowie Originalunterlagen) nicht beigebracht worden seien und die mit Vorhalt vom 01.06.2017 geforderten Unterlagen auch mit dem Vorlageantrag nicht vorgelegt worden seien.

Mit Eingabe vom 15.07.2019 gab das FA die Namens- und Adressänderung mittels Übermittlung eines Auszuges aus der Grunddatenverwaltung hinsichtlich der Bf. bekannt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist seit 2009 als diplomierte psychiatrische Gesundheits- und Krankenschwester im ***12*** unselbständig tätig. Sie arbeitet hauptsächlich mit psychisch kranken Menschen mit unterschiedlichsten Krankheitsbildern (Depressionen, Manie, Schizophrenie, Psychosen und Persönlichkeitsstörungen aller Art, Alkohol-, Medikamenten- oder Drogenabhängigen, etc.).

Strittig sind die Kosten für das 10 tägige Seminar in der Türkei in der Höhe von EUR 3.999,00, für das zweitägige Seminar von EUR 249,00 sowie die Reisekosten in der Höhe von EUR 663,60. (Der Betrag von EUR 1.956,00 für den Diplom-Fernstudiengang „Fitness & Health Care Management (Level: Professionell)“ an der ***2***, wurde vom FA als Werbungskosten anerkannt).

Die Bf. absolvierte am 11.04.2014 – 21.04.2014 (10 Tage) im ***8*** in der Türkei das Seminar „***11*** Academy“ von ***6***.

Auf der Webseite des Seminaranbieters wurde das konkret von der Bf. besuchte Seminar wie folgt beworben:

„Entwicklungs- und Erlebnisseminar

Dauer: 10 Tage

Kennen Sie eigentlich Ihren stärksten Partner? In unserem Erlebnisseminar werden Sie ihn kennen lernen. Ihr bester Verbündeter sind nämlich Sie selber! In ihnen stecken ungeahnte Kräfte – ein wahrer Riese, und den zu entwickeln ist ihre Aufgabe! Wir helfen Ihnen dabei, Ihre wahren Ressourcen freizusetzen!

Die Kombination des Erlebnisseminars fern ab von der gewohnten Umgebung zu Hause, ist das Beste was Sie für Ihre Weiterbildung und für sich persönlich tun können!

Einen Weg bewusst und konsequent gehen: Dies kann ein Erfolgsrezept sein, das ganz besondere Kraft verleiht. Wir möchten Sie recht herzlich zu einer spannenden Seminarwoche einladen. 10 Tage Training bei angenehmen Temperaturen mit internationalen Toptrainern aus verschiedensten Bereichen wie Rhetorik, Zielorientierung, Fitness, Gesundheit, Finanzen...

Freuen Sie sich auf diese spannende, lehr- und abwechslungsreiche Zeit, welche ihnen viele neue Perspektiven und Horizonte öffnet sowie sie auf Ihrer persönlichen Erfolgsleiter viele Stufen höher bringt.

Sie lernen in dieser Seminarwoche:

- *Teamgeist, Fähigkeit und Bereitschaft zur Teamarbeit*
- *Verbesserung von Kooperation und Kommunikation*
- *Verbesserung der Motivation*
- *Positives Erleben der Gemeinschaft*
- *Steigerung des Selbstvertrauens*
- *Effizienter Umgang mit dem Unbekannten*
- *Gemeinsame Grenzerfahrung und Grenzerweiterung*
- *Feuer- und/oder Scherbenlauf sind das Highlight der Woche“*

Über den konkreten Tages- und Seminarablauf ist nichts bekannt. Der Aufforderung Unterlagen (wie z.B Kursbesuchsbestätigungen, Stundenplan/Seminarablaufplan einzelner Veranstaltungen, Zahlungsbelege etc.) für das Seminar vorzulegen, kam die Bf. nicht nach.

Aus der vorliegenden Rechnung vom 30.5.2016 ergibt sich der Betrag von EUR 249,00 u.a. für das Hotel M, welcher am Seminartag bar entrichtet wurde. Zum Inhalt des Seminars vom 03.-04.05.2014 von ***6*** wurde von der Bf. nichts bekanntgegeben, trotz Aufforderung des FA den beruflichen Zusammenhang darzulegen und diesbezüglich Unterlagen (Belege) vorzulegen.

Die beantragten Reisekosten von EUR 663,60 wurden von der Bf. weder belegt noch anhand einer Aufstellung erläutert. Über diese Reisekosten ist nichts bekannt. Von der Bf. wurden in Verbindung mit diesen Kosten auch keine Reiseziele bzw. Reisezwecke genannt. Eine Zuordnung der Reisekosten wurde von der Bf. nicht vorgenommen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt, dem Parteivorbringen und dem Vorhalteverfahren (siehe oben).

Auch wenn die Bf. auf die Themenbereiche des in der Türkei stattgefundenen Seminars hinweist, so wird dadurch nicht aufgezeigt, dass ein beruflicher Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit der Bf. vorliegt bzw. gegeben ist. Die Bf. hat es verabsäumt anhand von Beispielen darzulegen, dass die erworbenen Kenntnisse im Rahmen ihrer Tätigkeit verwertet wurden bzw. verwertet werden können.

Zudem kommt noch, dass das Seminar in der Türkei außerhalb der Arbeitszeit absolviert wurde, vom Arbeitgeber der Bf. keine Kostenersätze geleistet wurden und weder eine Bestätigung noch eine Empfehlung des Arbeitgebers, ein solches Seminar zu besuchen, vorgelegt wurde (*„... Da mein Chef derzeit im Langzeitkrankenstand ist, muss ich mit seiner Vertretung in Verbindung treten bezüglich der Bestätigung des Dienstgebers über die Notwendigkeit der Bildungsmaßnahmen...“*).

In welchem Umfang das 10 tägige Seminar täglich stattgefunden hat konnte nicht geklärt werden, zumal kein Stundenplan vorgelegt wurde. Über die Tagesabläufe ist nichts bekannt und wurde von der Bf. auch nichts vorgebracht. Auf der genannten Website des Anbieters gibt es diesbezüglich keine Hinweise und Anhaltspunkte. Unterlagen fehlen.

Dass dieses Seminar nur für einen eingeschränkten homogenen Teilnehmerkreis insbesondere der Berufsgruppe der Bf. zugeschnitten war, ergibt sich weder aus der Website des Anbieters noch aus dem Vorbringen der Bf. Wenn die Bf. vorbringt *„Ich habe bei beiden Fortbildungsstellen bezüglich der Teilnehmerlisten angefragt, habe diese jedoch aufgrund von datenschutzrechtlichen Gründen nicht erhalten“*, so wird dadurch nicht aufgezeigt, dass lediglich ein homogener Teilnehmerkreis bestehend aus der Berufsgruppe der Bf. teilgenommen hat. Dass eine Anfrage überhaupt erfolgte, wurde durch nichts bewiesen.

Da der Seminarinhalt und der Zweck des zweitägigen Seminars vom 03.-04.05.2014 nicht bekannt ist und die Bf. der Aufforderung des FA diesen bekanntzugeben und nachzuweisen nicht nachkam, wurde der berufliche Zusammenhang weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Wie schon ausgeführt, wurden hinsichtlich der geltend gemachten Reisekosten - trotz mehrmaliger Aufforderung durch das FA - keine Belege und keine Aufstellungen vorgelegt. Es scheitert daher bereits eine Zuordnung zu einer konkreten Reise (bzw. zu einem Seminar), von welcher (welchem) wiederum die Klärung der beruflichen Veranlassung und der Abzugsfähigkeit abhängig wäre.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtsgrundlagen:

§ 16 Abs. 1 und Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz) idF. BGBl. I Nr. 53/2013 lautet:

„Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

....

10. 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. (...)“

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 53/2013 lautet auszugsweise:

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. (...)

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

(...)

§ 115 BAO (Bundesabgabenordnung) idF. BGBl. I Nr. 136/2017 lautet auszugsweise:

„(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.“

§ 119 Abs. 1 BAO idF. BGBl. Nr. 194/1961 lautet:

„Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde bzw. das Verwaltungsgericht im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“

§ 167 BAO idF. BGBl. Nr. 194/1961 lautet:

„(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gegenständlich sind die Aufwendungen der Bf. für

1. das 10-tägige Seminar von ***6*** in der Türkei 2014 laut Rechnung vom 27.12.2013 in Höhe von EUR 3.999,00,
 2. das 2-tägige Seminar von ***6*** in der Höhe von EUR 249,00 sowie
 3. Reisekosten in der Höhe von EUR 663,60
- strittig.

Werbungskosten sind grundsätzlich im Jahr des Abflusses und damit im Jahr der Zahlung geltend zu machen.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 31.05.2011, 2008/15/0226; Wiesner/Grabner /Wanke: EStG, Kommentar, 2. Band, Anm. 134 zu § 16).

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere Berufsausübung geschaffen.

Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können.

Umschulungsmaßnahmen müssen „umfassend“ sein und müssen auf die „tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen“. Nach den Gesetzesmaterialien (AB 1285 BlgNR 21. GP 6) sind die Aufwendungen dann abzugsfähig, wenn „sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Abzugsfähig sind somit Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist. Dabei handelt sich also um vorweggenommene Werbungskosten (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 13, § 16 Tz 203/2 ff mit unzähligen weiteren Nachweisen).

Im Beschwerdefall hat die Bf. nicht vorgebracht, dass umfassende Umschulungsmaßnahmen vorliegen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aus der gesamten Aktenlage ergibt sich daraus keinen Hinweis dafür.

Es liegt keine Umschulung vor, da der Kurs nicht auf die Ausübung eines (anderen, neuen) Hauptberufs der Bf. abzielte und auch keine Berufsausbildung, da es sich bei dem 10-tägigen Seminar nicht um eine schulische oder kursmäßige Ausbildung handelte, in deren Rahmen noch nicht berufstätige Personen das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wurde (VwGH 01.03.2007, 2006/15/0178) bzw. dieses Wissen nicht der Erlangung eines anderen Berufs diene.

Gegenständlich ist zu prüfen, ob es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um abzugsfähige Werbungskosten aufgrund einer Fortbildungsmaßnahme handelt. Diese setzt voraus, dass die Bildungsmaßnahme in einem Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit steht. Dieser Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können.

3.2.1. 10-tägiges Power- und Erlebnisseminar in der Türkei

Das 10-tägige Power- und Erlebnisseminar in der Türkei hat hauptsächlich folgende Themen zum Inhalt: *„Teamgeist, Fähigkeit und Bereitschaft zur Teamarbeit, Verbesserung von Kooperation und Kommunikation, Verbesserung der Motivation, Positives Erleben der Gemeinschaft, Steigerung des Selbstvertrauens, Effizienter Umgang mit dem Unbekannten, Gemeinsame Grenzerfahrung und Grenzerweiterung, Feuer- und/oder Scherbenlauf“.*

Daraus erschließt sich, dass dieses Seminar eine Vielzahl von einen allgemeinen, nicht berufseinschlägigen, Teilnehmerkreis interessierenden Themen abdeckte, keine Spezialausbildung für einen bestimmten Personenkreis bzw. für eine bestimmte Berufsgruppe darstellte und nicht an einen durch die Voraussetzung von Vorkenntnissen abgeschlossenen Teilnehmerkreis gerichtet war. Es ist vielmehr an die Allgemeinheit gerichtet und für jedermann interessant bzw. verwertbar.

Dass eine enge Bezogenheit zu einem bestimmten Beruf und einer Berufsgruppe gegeben ist, ist aus der Webseite des Anbieters nicht abzuleiten und wurde von der Bf. auch nicht behauptet.

Ein konkreter Zusammenhang zur beruflichen Tätigkeit der Bf. ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. nicht und wurde von der Bf. auch anhand konkreter Beispiele nicht aufgezeigt.

Dass aber die im Seminar vorgebrachten und behandelten Themenbereiche und erworbenen Kenntnisse bei der Ausübung der Tätigkeit der Bf. förderlich sein können, wird nicht bestritten.

Voraussetzung für eine Abzugsfähigkeit dieser Kosten ist, dass diese nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 keine Kosten der privaten Lebensführung darstellen. Nach dieser Gesetzesbestimmung sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, nicht abzugsfähig. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung, als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und in einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interesse herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH 06.11.1990, 90/14/0176; 28.02.1995, 94/14/0195). Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss ein strenger Maßstab angelegt werden (*Jakom*¹⁴, EStG § 20 Rz 11; VwGH 22.12.04, 2002/15/0011). Eine Veranlassung durch die Einkunftserzielung darf bei derartigen Ausgaben nur dann angenommen werden, wenn diese Aufwendungen - entgegen allgemeinen Lebenserfahrung - (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (*Jakom*¹⁴, EStG § 20 Rz 18) und sich als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug allerdings ausgeschlossen (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass bei Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, die Behörde diese nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen darf, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist (VwGH 28.10.1997, 93/14/0087; 24.06.1999, 94/15/0196; 27.06.2000, 2000/14/0096; 28.05.2008, 2006/15/0237). Legen Bildungsmaßnahmen einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nahe, weil sie beispielsweise soziale Fähigkeiten vermitteln

oder der Persönlichkeitsentwicklung dienen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit 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, wenn sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zusammensetzt. Trägt der Arbeitgeber einen Teil der Kurskosten oder stellt er den Arbeitnehmer für die Zeit der Schulungsmaßnahme gegen Weiterbezug des Gehaltes dienstfrei, ist dies gleichfalls ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit (VwGH 31.03.2011, 2009/15/0198). Die berufliche Notwendigkeit ist bei der Beurteilung von Fortbildungskosten beispielsweise dann nicht entscheidend, wenn kein Zusammenhang mit der privaten Lebensführung, sondern nur eine berufliche Veranlassung zu erkennen ist (BFG 16.04.2020, RV/7101633/2016).

Nicht abzugsfähig sind dabei jedoch alle Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind (z.B.: PKW-Führerschein, Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, Supervision, Mediation, Rhetorik, Stressbewältigung; *Lenneis in Jakom*¹⁴, EStG § 16 Rz 52).

Die in der Kursbeschreibung genannten Themen (insbesondere von der Bf. im Rahmen des Vorlageantrages ins Treffen geführten Themen wie Motivation, Kommunikation, Teamfähigkeit) sind eindeutig auch von allgemeinem Interesse. Der Teilnehmerkreis war keiner Weise (berufsspezifisch) eingeschränkt. Die Teilnahme am Kurs erforderte keine Vorkenntnisse, dieser war offenbar an jedermann bzw. die breite Öffentlichkeit gerichtet. Die Bf. erhielt weder Kostenersätze, noch die Möglichkeit zur Absolvierung in der Dienstzeit seitens des Arbeitgebers. Die vermittelten Inhalte waren in überwiegendem Ausmaß für den privaten Lebensbereich, vor allem in Hinblick auf Selbsterfahrung und Persönlichkeitsbildung, von Bedeutung (UFS 29.03.2012, RV/1067-W/11).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.05.2011, 2008/15/0226 sind Kurse, die „social skills“ vermitteln oder der Persönlichkeitsentwicklung dienen, nur dann durch die Einkunftserzielung veranlasst, wenn die Abgabenbehörde im Einzelfall einen konkreten Bedarf festzustellen vermag. Der Umstand, dass vom Arbeitgeber kein Kostenbeitrag geleistet, keine Dienstfreistellung gewährt wurde und nicht einmal eine Empfehlung zum Besuch des Seminars vom Arbeitgeber vorgelegt wurde, sprechen gegen den Standpunkt der Bf.

Den allenfalls ins Treffen zu führenden Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.09.2005, 2003/14/0090 sowie vom 29.03.2012, 2009/15/0197, liegt jeweils ein gänzlich anderer Sachverhalt zugrunde, da in diesen Fällen der Teilnehmerkreis eingeschränkt war, der Kurs sich mit konkreten praktischen, vor allem für den beruflichen Kontext der Teilnehmer relevanten Fragestellungen auseinandergesetzt hat und in beiden Fällen seitens der Arbeitgeber die Notwendigkeit der Bildungsmaßnahme bestätigt wurde.

Im nun verfahrensgegenständlichen Seminar wurden keine spezifisch auf den Beruf der Bf. zugeschnittenen Fragestellungen behandelt (entsprechende Unterlagen wie ein Stundenplan bzw. Tagesaufzeichnungen und Originalunterlagen wurden trotz Vorhalts vom 01.06.2017 nicht vorgelegt), sondern vielmehr eine allgemeine, für jedermann nützliche Hilfestellung gegeben, die aber auch für jeden anderen Teilnehmer unabhängig von dessen Beruf von Vorteil sein können. Ein ausreichender Bezug gerade zur Tätigkeit der Bf. war nicht gegeben (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0184; BFG 20.03.2018, RV/6100101/2018).

Ergänzend wird angemerkt, dass von der Bf. zu diesen Ausgaben bislang auch kein Zahlungsbeleg vorgelegt wurde. Somit war nicht festzustellen, wann die Zahlung tatsächlich erfolgte (2013!), dies auch im Hinblick darauf, weil ein *Sofortbucherrabatt* abgezogen wurde.

Es handelte sich bei den gegenständlichen Seminarkosten vorwiegend um Aufwendungen zur Persönlichkeitsbildung bzw. -entwicklung, die einen starken Bezug zur privaten Lebensführung aufweisen. Selbst wenn die Kursinhalte im Beruf verwertet werden können (was ohnehin nicht strittig ist), sind die daraus erwachsenen Kosten aufgrund des Aufteilungsverbotes nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 im Ergebnis nicht abzugsfähig (BFG 20.03.2018, RV/6100101/2018). Die Beschwerde hat sich daher insoweit als unbegründet erwiesen.

3.2.1. 2-tägiges Seminar

Betreffend das zweitägige Seminar vom 03.-04.05.2014 brachte die Bf. (trotz entsprechender Vorhalte der belangten Behörde unter Hinweis auf die Erfordernisse einer steuerlichen Anerkennung) keinerlei nähere Informationen zum konkreten Kursinhalt und den Kurszielen bei. Die Ausgaben der Bf. konnten daher in keiner Weise auf eine Berufsbezogenheit hin überprüft werden, eine solche wurde mangels Vorbringens in keiner Weise auch nur glaubhaft gemacht. Sollte es sich um einen Kurs analog dem oben behandelten Erlebniseminar handeln, wäre diesem aus denselben Gründen die Anerkennung zu versagen. Die Kosten des 2-tägigen Seminars waren daher nicht anzuerkennen.

3.2.2. Reisekosten

Mangels näherer Beschreibung, Aufgliederung und Nachweises der Reisekosten in der Höhe von EUR 663,60 durch die Bf. trotz mehrfacher Aufforderung der belangten Behörde, dies zu tun bzw. nachzuholen, konnten diese Kosten in keiner Weise auf eine Berufsbezogenheit und die in der Judikatur (vgl. beispielsweise VwGH 13.12.1988, 88/14/0002; 12.04.1994, 91/14/0024; 19.10.2006, 2005/14/0117; 26.08.2009, 2007/13/0031; 28.10.2009, 2005/15/0062) näher erörterten Kriterien hin überprüft werden. Sollten diese Reisekosten in direktem Zusammenhang mit dem oben behandelten 10-tägigen Seminar stehen, würden diese das rechtliche Schicksal des Seminars teilen und wären bereits aus diesem Grund nicht abzugsfähig. Die Anerkennung dieser Kosten als Werbungskosten war daher zu versagen.

Auch aus dem Umstand, dass ein Finanzamt die Kosten für diese Seminare und Reisespesen womöglich bei anderen Steuerpflichtigen als Werbungskosten anerkannt haben mag, lässt sich für die Beschwerde nichts gewinnen, weil die Behörde verpflichtet ist, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 29.01.2004, 2000/15/0009).

Aufgrund der obigen Ausführungen wird der Einkommensteuerbescheid 2014 abgeändert. Die Berechnung der Einkommensteuer 2014 und die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus der Beschwerdevorentscheidung vom 28. Juni 2017.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Fall wurde der zitierten Rechtsprechung des VwGH gefolgt und in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 21. Dezember 2021