

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18. Mai 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 17. Mai 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Die Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt Bf) war im verfahrensgegenständlichen Jahr 2019 als Angestellte beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 21.378,61 Euro.

Mit elektronischer Eingabe über FinanzOnline übermittelte die Bf dem Finanzamt am 4. März 2021 ihre Einkommensteuererklärung (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr

2019. Darin beantragte sie ua die – im weiteren Verfahren strittige – steuerliche Berücksichtigung von Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten (Kosten für die Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin) als Werbungskosten iHv 4.500 Euro.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2019 mit dem angefochtenen Bescheid vom 17. Mai 2021 mit einer Gutschrift iHv 184 Euro fest. Dabei verwehrte das Finanzamt den beantragten Werbungskostenabzug für Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten mit folgender Begründung: *„Die Ausbildung zur Dipl. Lebens- und Sozialberaterin steht, wie auf Ihrer Homepage ersichtlich, im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit. Es handelt sich um vorweggenommene Betriebsausgaben, die in Form einer Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden können.“*

Mit fristgerechter Eingabe über FinanzOnline vom 18. Mai 2021 erhob die Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 die verfahrensgegenständliche Beschwerde. Zur Begründung führte die Bf zusammengefasst aus, sie habe die Ausbildungskosten von 4.500 Euro geltend gemacht, da sie derzeit eine berufsbegleitende Ausbildung zur Dipl. Lebens- und Sozialberaterin absolviere. Mit Ende der Ausbildung im Februar 2022 werde sie bei ihrem Arbeitgeber für Mitarbeiterschulungen, Coaching, Konfliktmanagement und Deeskalation zuständig sein. Die Inhalte der Ausbildung seien sehr detailliert darauf abgestimmt. Eine Selbständigkeit ziehe sie derzeit noch nicht in Erwägung.

Nach Durchführung weiterer Erhebungen erledigte das Finanzamt die Beschwerde mit der abweisenden Beschwerdeverentscheidung vom 9. November 2021 und hielt zur Begründung wie folgt fest: *„Laut Ihrem Instagram-Auftritt betreiben Sie gemeinsam mit [...] eine Praxis für psychologische Beratung. Entsprechende Beklebungen mit den Firmenauftritten sind auf den Fenstern der Praxis angebracht. Außerdem ist aus den diversen Posts ersichtlich, dass laufend Veranstaltungen stattfinden. Die absolvierten Kurse stehen offensichtlich im Zusammenhang mit einer selbständigen Tätigkeit und können eventuell als vorweggenommene Betriebsausgaben im Rahmen einer Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden, wobei zu beachten sei, dass aus der Tätigkeit ein Gesamtgewinn zu erzielen ist. Die Angabe in der Beschwerde "Eine Selbständigkeit ziehe ich im jetzigen Moment noch nicht in Erwägung." dürfte sich zwischenzeitlich überholt haben. Die Beschwerde war entsprechend abzuweisen.“*

Am 5. Dezember 2021 stellte die Bf fristgerecht einen Vorlageantrag und brachte nunmehr zusammengefasst vor, sie habe 2019 die Ausbildung zum Dipl. Lebens- und Sozialberater begonnen. Das Erlernte könne sie in ihrer derzeitigen Arbeit einbringen (siehe Bestätigung des Arbeitgebers). Zudem mache sie sich mit einer psychologischen Praxis selbstständig. Für die Erlangung der Gewerbeberechtigung sei zusätzlich ein Praktikum im Ausmaß von 750 Stunden erforderlich. Im April 2020 habe sie damit begonnen, um alle nötigen Voraussetzungen zu erfüllen. Die Selbständigkeit sei ihr erklärtes Ziel, die Praxis werde im 2. Quartal 2022 gegründet.

Am 9. Februar 2022 legte das Finanzamt als nunmehr belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht eine abweisende Erledigung der Rechtsmittel. In einer Stellungnahme führte das Finanzamt dazu aus, die strittigen Aufwendungen seien Werbungskosten, wären aber bereits in einer Einkommensteuererklärung zu beantragen gewesen. Einnahmen aus der Tätigkeit der Bf seien nicht bekanntgegeben worden; ob Miete bezahlt worden sei, sei ebenfalls nicht bekannt.

Im anschließenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren übermittelte die Bf dem Gericht am 22. Februar 2022 eine Zustimmungserklärung iSd Bestimmung des § 300 Abs. 1 lit. a BAO. Das Bundesfinanzgericht leitete diese Erklärung mit Beschluss vom 24. Februar 2022 an die belangte Behörde weiter und führte dazu aus, dass über die Zuordnung der geltend gemachten Kosten zum Bereich der Einkünfteerzielung Einigkeit herrsche. Strittig sei lediglich die Zuordnung zur Einkunftsart (nichtselbständig oder gewerblich). Zur angedeuteten Liebhabereifrage wurde auf die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung verwiesen. Eine Erledigung durch die Abgabenbehörde iSd § 300 BAO (Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines ersetzenden Bescheides) erfolgte in der Folge aber nicht.

Bereits vorab hatte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde mit E-Mail vom 23. März 2022 aufgetragen, die im Vorlageantrag angesprochene Bestätigung des Arbeitgebers beizuschaffen und gemeinsam mit einer Liebhabereibeurteilung der strittigen Betätigung und einem darauf Bezug nehmenden Antrag zur Beschwerdeerledigung dem Gericht zu übermitteln.

Mit Beschluss vom 12. Mai 2022 erteilte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde erneut den Auftrag, die im Vorlageantrag angeführte Beilage sowie sämtliche bisher nicht übermittelten Unterlagen aus dem abgabenbehördlichen Verfahren, die der Beurteilung (inklusive Liebhabereibeurteilung nach der Liebhabereiverordnung) zugrunde gelegt wurden, vorzulegen. Weiters wurde festgehalten, dass, sollte dieser Aufforderung nicht fristgerecht nachgekommen werden, gemäß § 266 Abs. 4 BAO auf Grund der Behauptungen der Beschwerdeführerin entschieden werde.

Das Finanzamt teilte dem Bundesfinanzgericht daraufhin zusammengefasst mit, dass alle vorliegenden Unterlagen vorgelegt worden seien. Auf das Fehlen der Dienstgeberbestätigung sei bereits hingewiesen worden. Im konkreten Fall würden zum einen Aufwendungen wie zB Miete und Werbung fehlen, zum anderen seien von der Bf (allenfalls) eingenommene Aufwandsentschädigungen nicht bekanntgegeben worden. Die Liebhabereiverordnung könne erst Anwendung finden, wenn die tatsächlichen Einnahmen den Ausgaben gegenübergestellt werden und korrekte Abgabenerklärungen abgegeben werden. Derzeit würden die Werbungskosten nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mindern, die Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit oder Gewerbebetrieb seien hingegen unbekannt.

Am 18. Oktober 2022 wurde die Erledigung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens von der Geschäftsstelle des Bundesfinanzgerichtes wegen Unzuständigkeit der bisherigen Gerichtsabteilung einer anderen Gerichtsabteilung zugewiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Bf war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2019 ganzjährig als Angestellte bei einem Telekommunikationsunternehmen unselbständig beschäftigt.

Im Jahr 2019 begann sie mit einer berufsbegleitenden Ausbildung zur diplomierten Lebens- und Sozialberaterin mit dem planmäßigen Ausbildungsende im Februar 2022.

Die strittigen Aufwendungen iHv 4.500 Euro betreffen ausschließlich Beiträge an das betreffende Ausbildungsinstitut in Form von 3 Barzahlungen im Jahr 2019. Den Abzug sonstiger weiterer Aufwendungen (Fahrtkosten, Kosten für Seminarunterlagen etc) beantragte die Bf nicht.

Mit den zur Erlangung einer gewerblichen Ausübung der angestrebten Tätigkeit erforderlichen 750 Praxisstunden begann die Bf im April 2020.

Zum Aufbau eines Kundenstamms bot die Bf frühzeitig im Rahmen einer Gemeinschaftspraxis mit einer bereits etablierten Kollegin psychologische Beratungsdienste an. Die Bf verfügte über eine eigene Website für ihre Tätigkeit und bewarb diese zudem in sozialen Medien. Neben Online-Beratungen bot sie auch Beratungen in Mieträumlichkeiten der Praxisgemeinschaft an. Seit 20. September 2022 verfügt sie über eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Lebens- und Sozialberatung unter Ausschluss der Ernährungsberatung und sportwissenschaftliche Beratung“.

Obwohl die strittige Ausbildung auf die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit abzielte, behielt die Bf vorläufig ihre nichtselbständige Tätigkeit zur wirtschaftlichen Absicherung bei. Die Ergebnisse der verfahrensgegenständlichen Ausbildung verwertete die Bf auch im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit.

Im Jahr 2019 erzielte die Bf keine Einnahmen aus ihrer Zusatztätigkeit.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sind im Wesentlichen unstrittig und gründen sich auf den Inhalt der vorgelegten Akten sowie die Einsichtnahme des Richters in das Gewerbeverzeichnis und den elektronischen Steuerakt.

Die belangte Behörde ist der Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes vom 12. Mai 2022, die bezughabenden Unterlagen iZm der abgabenbehördlichen Beurteilung (Einkunftsart, Liebhabereibeurteilung) vollständig vorzulegen, trotz angemessener Fristsetzung nicht nachgekommen. Gemäß der Rechtsfolge der Bestimmung des § 266 Abs. 4 BAO waren somit im Übrigen die Feststellungen auf Grund der Behauptungen der Beschwerdeführerin, soweit solche erhoben wurden, zu treffen.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Im gegenständlichen Verfahren ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für die Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin, die der Bf im Jahr 2019 entstanden sind, strittig.

Gemäß § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb entstanden sind.

Auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen sind ihrem Wesen nach Betriebsausgaben, soweit ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht (VwGH 27.06.2000, 95/14/0134 mwN).

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

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 zählen dazu 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 die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Der Werbungskostenabzug von Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen erfordert nach der zitierten Bestimmung einen objektiven Zusammenhang mit einer bereits ausgeübten beruflichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen.

Vor der steuerlichen Berücksichtigung der Ergebnisse aus allenfalls verlustträchtigen Tätigkeiten ist deren Einkunftsquelleneigenschaft nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl 1993/33 idF BGBl II 1995/15, zu untersuchen.

§ 1 Abs. 1 LVO lautet:

Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

§ 2 Abs. 2 LVO lautet:

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

§ 266 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

Soweit die Abgabenbehörde die Vorlage von Akten [...] unterläßt, kann das Verwaltungsgericht nach erfolgloser Aufforderung unter Setzung einer angemessenen Nachfrist auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen.

Nach der Judikatur zu § 38 Abs. 2 VwGG (§ 266 Abs. 4 BAO folgt dem Vorbild dieser Bestimmung) darf sich eine Unvollständigkeit der Akten bzw Zweifel über deren Inhalt nicht zum Nachteil des Beschwerdeführers auswirken (zB VwGH 20.12.2002, 2002/05/1002; 12.12.2008, 2007/12/0047; 18.02.2009, 2008/21/0548; vgl Ritz, BAO⁷, § 266 RZ 6).

Im vorliegenden Fall ist aus dem festgestellten Sachverhalt abzuleiten, dass die geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben einer künftigen gewerblichen Tätigkeit der Bf angefallen sind.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bestehen auf Grund der getätigten Vorbereitungsmaßnahmen auch keine Zweifel am ernsthaften Bemühen der Bf zur Erzielung von Einkünften im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit.

Eine allfällige Befürwortung der Ausbildung durch den Dienstgeber bzw deren mögliche Zusatzverwertung im Rahmen des bestehenden Dienstverhältnisses ändern daran nichts. Es konnte auch nicht festgestellt werden, dass die Ausbildung zum Zwecke der Sicherung oder Erhaltung der Einkünfte aus diesem Dienstverhältnis absolviert wurde.

Nach der zitierten Rechtslage laut LVO ist ein negatives Ergebnis im ersten Jahr einer betrieblichen Betätigung grundsätzlich keinen Anlass für eine Liebhabereiprüfung. Sofern nicht auf Grund besonderer Umstände im Einzelfall von vorne herein mit einer Beendigung der Tätigkeit vor Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses zu rechnen ist, sind Verluste der ersten drei bzw fünf Jahre steuerlich zu berücksichtigen.

Im konkreten Fall ergaben sich keine besonderen Umstände, die einen Ausschluss von der Verlustverwertung im Anlaufzeitraum nach § 2 Abs. 2 LVO rechtfertigen würden.

Dementsprechend waren die geltend gemachten Ausbildungskosten als vorweggenommene Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen. Daraus resultieren für das Jahr 2019 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 4.500 Euro. Zu den betragsmäßigen Auswirkungen auf die Berechnung der Einkommensteuer 2019 wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen 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 liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes folgt bei der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfrage zum Betriebsausgabenabzug den zitierten gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 31. Oktober 2022