

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Ri, die beisitzende Richterin Ria sowie die fachkundigen Laienrichter KR 1 und 2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BONAFIDE Treuhand- und Revisions- gesellschaft m.b.H., Berggasse 10, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 16. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. Juli 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Oktober 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2017 wird zu Ungunsten der Bf. abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im Jahre 2017 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Sonstige Einkünfte – wiederkehrende Bezüge – gem. § 29 Z 1 EStG 1988 sowie Entgelte gem. § 109a EStG 1988 bei der Firma A GmbH iHv Euro 1.282,93. Außerdem besuchte die Bf. in diesem Jahr die Modul University Vienna und betrieb dort das Bachelorstudium „*Tourism and Hospitality Management*“.

Angemerkt wird, dass auf der Homepage des im vorigen Absatz erwähnten Unternehmens u.a. wörtlich wie folgte ausgeführt wurde: „Die A GmbH ist exklusiver Arbeitskräfteüberlasser in der

B Österreich mit Dienstgeberfunktion von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern im Angestelltenverhältnis, für freie Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer sowie Konsulenten.“

Am 27.6.2018 brachte die Bf. die Einkommensteuerklärung für das Jahr 2017 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein und erklärte in dieser Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv Euro 20.500,90 sowie Wiederkehrende Bezüge (§ 29 Z 1 EStG 1988) iHv Euro 3.500,00. Als Berufsbezeichnung findet sich in dieser Erklärung der Vermerk „Studentin“.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 am 2.7.2018 und brachte in diesem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Wiederkehrende Bezüge in der o.a. Höhe zum Ansatz, berücksichtigte jedoch in diesem die o.e. Entgelte gem. § 109a EStG 1988 nicht.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mittels Schreibens vom 16.7.2018, eingelangt beim Finanzamt am 18.7.2018, rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde und führte in dieser aus, dass sie ihrem steuerlich ausgewiesenen Vertreter irrtümlich nicht die Unterlagen für deren Werbungskosten übermittelt habe. Es handelte sich um eine Spezialausbildung im Tourismusmanagement, welche sonst nirgends anders in Österreich angeboten werde. Überdies erfolge der gesamte Unterricht in englischer Sprache, weshalb die Bf. in ihrer weiteren beruflichen Entwicklung nicht nur auf eine Beschäftigung bei österreichischen Betrieben fokussiert sein müsse, sondern auch für internationale Betriebe tätig werden könne, weil diese, auch wenn sie in Österreich tätig seien, als Verkehrssprache Englisch benützten.

Derzeit habe die Bf. einen Praxisplatz bei der Firma C, weil sie die Pflichtpraxis absolvieren müsse. Dort habe die Bf. bereits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach Abschluss der Ausbildung, zumindest mit dem Bachelor-Grad, werde die Bf. nach insgesamt drei Jahren, was im Jahre 2019 der Fall sein werde, auf dem internationalen Tourismusmarkt tätig sein. Daher stellten die geltend gemachten Werbungskosten Fortbildungsmaßnahmen dar, zumal die Ausbildung unmittelbar nach Ablegung der AHS-Matura begonnen habe. Somit lägen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG, Z 10 vor.

Die Bf. beantrage daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung einer Beschwerdeentscheidung, in welcher Werbungskosten iHv Euro 13.998,00 als Abzugsposten anzuerkennen seien.

Vorsorglich beantrage die Bf. im Falle der Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung sowie die Durchführung einer Senatsentscheidung.

Die Bf. legte ihrer Beschwerde eine Aufstellung hinsichtlich zweier im Jahre 2016 – am 8.9.2016 und am 22.12.2016 – sowie zweier im Jahre 2017 – am 27.6.2017 und am 27.12.2017 – im Ausmaß von jeweils Euro 4.666,00 durchgeführter Überweisungen an die Modul University

Vienna GmbH sowie zwei von Frau an die Bf. gerichtete Schreiben vom 23.5.2017 und vom 10.8.2017 in denen diese bestätigt, von der Bf. Euro 13.000,00 und Euro 998,00 für die Zahlungen der Modul University für das „2nd, 3rd und 4th Installment“ sowie für das „4th Installment“ in bar erhalten zu haben, bei.

In den Beilagen zum o.a. Beschwerdeschreiben finden sich weiters ein mit den Worten „*Transcript of record*“ betitelttes Schreiben der Modul Vienna University in dem u.a. das Jahr 2017 betreffende Lehrveranstaltungen hinsichtlich des von der Bf. an dieser betriebenen Studiums angeführt sind sowie das Jahr 2017 betreffende Studienbestätigungen der vorerwähnten Bildungseinrichtung.

Außerdem legte die Bf. ihrer Beschwerde die Kopie eines von ihr am 6.2.2018 unterzeichneten Dienstvertrages, in der die Firma 3. als Dienstgeber aufscheint, bei. In diesem Vertrag wurde der Beginn des Dienstverhältnisses mit dem vorangeführten Datum festgesetzt. Anzumerken ist diesbezüglich weiters, dass dieses mit dem 31.7.2018 befristet wurde und dass der Aufgabenbereich der Bf. mit den Worten „*Event Catering Trainee*“ bezeichnet wurde.

Am 24.10.2018 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdeentscheidung und führte diesbezüglich begründend aus, dass Fortbildungskosten nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161) dazu dienen, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass diese der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene.

Im streitgegenständlichen Zeitraum 2017 werde seitens der Bf. keine berufliche Tätigkeit ausgeübt. Daher hätten die Fortbildungskosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Im dagegen mit Schreiben vom 5.11.2018, eingelangt beim Finanzamt am 6.11.2018, rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag führte die Bf. aus, dass es richtig sei, dass sie im Jahre 2017 noch keine berufliche Tätigkeit ausgeübt habe. Sie sei jedoch, wie sich aus den beiliegenden Unterlagen ergebe, ab dem 6.2.2018 bei der Firma 3.S in Wien, als Event Catering Trainee laufend beschäftigt gewesen. Daher sei wohl klar, dass es sich um absetzbare Werbungskosten handelte, weil diese als berufsspezifisch zu betrachten seien.

In der Beilage zu ihrem Vorlageantrag brachte die Bf. mehrere Bestätigungen der Anmeldungen zur Sozialversicherung betreffend des Jahres 2018, Lohn- und Gehaltsabrechnungen für die Monate Juli 2018 sowie September 2018, Arbeitsbescheinigungen des o.a. Unternehmens aus denen hervorgeht, dass die Bf. dort in den Zeiträumen vom 6.2.2018 bis zum 31.7.2018 sowie vom 23.8.2018 bis zum 3.9.2018 beschäftigt war, die Kopie eines den Zeitraum vom 6.2.2018 bis zum 31.7.2018 betreffenden Lohnzettels sowie die Kopie des o.e. Dienstvertrages bei.

Mit Vorlagebericht vom 4.1.2019 legte das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor und führte in diesem u.a. stellungnehmend aus, dass nach dessen Ansicht die Beantragung von Fortbildungskosten zwingend die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit bedinge, da nur darin die Fortbildung begründet werden könne. Die Bf. räume selbst im Rahmen des Vorlageantrags ein, dass 2017 keine berufliche Tätigkeit ausgeübt werde und dass erst mit dem 6.2.2018 ein Dienstverhältnis begründet worden sei. Nach Ansicht der Abgabenbehörde könnten somit frühestens mit der Veranlagung 2018 Fortbildungskosten Berücksichtigung finden. Daher werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Im Nachhang zum Vorlageantrag vom 5.11.2018 überreichte die Bf. mit Schreiben vom 10.7.2019 eine Kopie betreffend ihres Bachelordiploms der Modul University Vienna vom 2.7.2019. In diesem wird bestätigt, dass die Bf. den akademischen Grad eines Bachelors of Business Administration in Tourism and Hospitality Management erlangte.

Erläuternd führte die Bf. im vorgenannten Schreiben aus, dass sie derzeit, wie bereits in den Vorjahren, bei der Firma C im mittleren Management tätig sei. Sie werde jedoch ab dem 1.9.2019 ein einjähriges Masterstudium an der Tourismusuniversität in St. Andrews anschließen und danach im Tourismusmanagement wieder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit tätig sein.

Die Masterausbildung in St. Andrews könne sie nur deshalb besuchen, weil sie das Bachelorstudium bereits in englischer Sprache absolviert habe und daher die nötigen qualifizierten Sprachkenntnisse mitbringe.

Die Bf. ersuche daher um Kenntnisnahme und beantrage wie bisher ihrem Beschwerdevorbringen vollinhaltlich statt zu geben, da es sich bei den aufgewandten Kosten zweifellos um Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG handelte.

Angemerkt wird, dass die Zustellung der Ladung zur am 13.10.2022, einem Donnerstag, anberaumten mündlichen Verhandlung laut dem Bezug habenden Rückschein am 15.9.2022, einem Donnerstag, erfolgte.

In der am 13.10.2022 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bf. zunächst aus, dass sich aus den vom Vorsitzenden ihm übergebenen Unterlagen – Ausdruck aus der Datenbank DB2 – ergebe, dass die Bf. auch bereits im Jahre 2017 Einkünfte, welche offensichtlich irrtümlich von ihrem Auftraggeber nicht übermittelt worden seien oder aus sonstigen Gründen bei der Veranlagung keine Berücksichtigung gefunden hätten, erzielt habe. Daraus folge, dass die Bf. auch im Streitjahr Einkünfte in ihrem Berufsfeld gehabt habe und somit sogar den im Vorlagebericht vom 4.1.2019 geforderten Sachverhaltselement der Betätigung im Berufsfeld entspreche. Daraus folgt, dass die beantragten Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG abzugsfähig seien.

Zu den sonstigen Einkünften im Betrag von Euro 3.500,00 sei anzumerken, dass diesen noch ein AfA-Betrag von Euro 3.300,00 gegenzurechnen sei. Dies deswegen, weil die Bf. ein Nutzungsentgelt für ihren Hälfteanteil an einer Liegenschaft in Wien¹, erhalte. Bei dem genannten Betrag handelte es sich um die AfA ihres Hälfteanteils an diesem Gebäude. Daher seien die wiederkehrenden Bezüge lediglich mit einem Einkommensbetrag von Euro 100,00 anzusetzen.

Bei den Einkünften aus Vermietung handelte es sich um Tantiemen aus den Aufführungsrechten ihres Vorfahren F. Die Verwaltung der Tantiemen werde vom G-Verlag in Wien vorgenommen.

Die Frage des Vorsitzenden warum hinsichtlich der im vorletzten Absatz angesprochenen Nutzungsabgeltung im Zuge der Abgabe der Einkommensteuererklärung keine Aufwendungen für AfA geltend gemacht worden seien, beantwortet der steuerliche Vertreter damit, dass dies vergessen worden sei. Der steuerliche Vertreter führte diesbezüglich weiters aus, dass dieser Umstand erst im Zuge der Vorbereitung auf die heute stattfindende mündliche Verhandlung hervorgetreten sei. Daher seien in der Beschwerde diesbezüglich auch keine Ausführungen erstattet worden.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass es aufgrund des Umstandes, dass die Bf. im Jahre 2017 bei der Fa. A GmbH beschäftigt gewesen sei, sowie im Hinblick auf den Beschwerdepunkt, stellen die geltend gemachten Euro 13.999,00 Werbungskosten dar oder nicht, auch nicht notwendig gewesen sei, die AfA betreffend die sonstigen Einkünfte geltend zu machen.

Die Bf. habe höchstwahrscheinlich vermutet, dass sie bei der Fa. A GmbH als Angestellte angemeldet gewesen sei. Daher habe sie die in Rede stehenden § 109a EStG-Einkünfte auch nicht zur Einkommensteuer erklärt bzw. dem steuerlichen Vertreter nicht bekannt gegeben.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass der Fruchtgenuss nicht aktenkundig sei und dass ohne die Vorlage von Verträgen auch keine Aussagen dazu getroffen werden könnten.

Der Vertreter des Finanzamtes führte weiters aus, dass aus den Finanzamtsunterlagen hervorgehe, dass die Bf. im Jahre 2015 einen Sommerjob bei der B. ausgeführt habe. Hinsichtlich der gegenständlichen § 109a EStG Einkünfte sei anzumerken, dass diese von der Fa. A. GmbH ausbezahlt worden seien. Aus der Homepage karriere.at ergebe sich, dass dieses Unternehmen der exklusive Arbeitskräfteüberlasser der B Austria sei. Diese Firma überlasse Arbeitskräfte innerhalb von Banken und sei seit 14 Jahren im Eigentum der B. Im Akt des Finanzamtes sei nur ersichtlich, dass die dort von der Bf. entfalteten Aktivitäten aufgrund eines freien Dienstvertrages erfolgt seien.

Hinsichtlich der Ausführungen der beisitzenden RichterIn, wonach das vorangeführte Unternehmen nicht, wie vom steuerlichen Vertreter erwähnt, eine Subfirma von C sei, sondern eine solche von der B., gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass er keine Infos hinsichtlich dieses Unternehmens habe. Derzeit wüssten alle Beteiligten nicht, welche Tätigkeit ausgeübt worden sei. Fest stehe jedenfalls, dass die Bf. beruflich tätig gewesen sei, entweder einschlägig oder allgemein kaufmännisch. Im ersteren Fall, wäre der direkte Konnex gegeben. Im zweiten Fall, läge jedenfalls eine Ergänzung ihres Berufsfeldes vor, sodass jedenfalls Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG bezüglich der Studiengebühr an der Fachhochschule Modul vorlägen. Insbesondere sei auch darauf verwiesen, dass die Bf. unbestrittenermaßen im Folgejahr 2018 sogar facheinschlägige Tätigkeiten mit damit verbundenen Einkünften ausgeübt habe.

Der Vertreter des Finanzamtes führte unter Hinweis auf *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* zu § 16 in der Rz. 203/3 aus, dass es auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Ausbildungs- und Fortbildungskosten ankomme. 2017 habe die Bf. keine derartige Tätigkeit ausgeübt.

Der Vertreter der Bf. führe dazu aus, dass dieses Vorbringen tatsachenwidrig sei, weil tatsächlich Arbeitseinkünfte erzielt worden seien und zwar im Sinne des § 109a EStG i.H.v. Euro 1.282,93. Würde man dieser Argumentation folgen, wäre dann wenn beispielsweise ein Steuerpflichtiger eine Zusatzausbildung mache, keine Möglichkeit der Geltendmachung von Werbungskosten gegeben. Tatsächlich sei jedoch die Judikaturlinie dergestalt, dass auch dann wenn ein Steuerpflichtiger mit der von ihm absolvierten Zusatzausbildung sein Berufsbild erweitern oder verändern wolle, die diesbezüglichen Kosten für eine Ausbildung als Werbungskosten abzugsfähig seien. Es sei egal welche Ausbildung man durchlaufe, im späteren Leben könne stets auf eine solche zurückgegriffen werden. Keine Ausbildung sei umsonst. Im vorliegenden Fall habe die Bf. im Anschluss an die AHS-Matura die gegenständliche Ausbildung begonnen. Es bestehe kein Zweifel darüber, dass diese nunmehrige Ausbildung auch den kaufmännischen Bereich umfasse. Bereits aus diesem Grund liege eine wirtschaftliche Sinnhaftigkeit vor.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass in der Beschwerde stets davon die Rede gewesen sei, dass es sich gegenständlich um Fortbildung gehandelt habe. Tatsache sei jedoch, dass die in Rede stehende Ausbildung eine Erstausbildung darstelle. In *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Rz. 22 zu § 16 EStG werde unter Hinweis auf ein VwGH-Erkenntnis ausgeführt, dass es sich bei Kosten bei Erstausbildung um nichtabziehbare Aufwendungen der Lebensführung handelte.

Der Vertreter der Bf. entgegnete, dass dieser Umstand gegenständlich nicht vorliege, weil eine berufliche Tätigkeit der Bf. auf Grund der Aktenlage vorhanden gewesen sei, dies bereits sogar im Jahr 2017.

Über Vorhalt der beisitzenden RichterIn, wonach die im Jahre 2017 bezogenen § 109a Einkünfte Euro 1.282,93 betragen hätten, führte der steuerliche Vertreter aus, dass es auf die Höhe der Einkünfte bei der Beurteilung der gegenständlichen Streitfrage nicht ankomme. Es sei ihm auch keine Judikatur dahingehend bekannt, dass deren Lösung einkommensabhängig sei. Der steuerliche Vertreter führt weiters aus, dass die Bf. bereits in den Jahren 2015 und 2016 beruflich tätig gewesen sei. Das jeweilige Ausmaß sei jedoch ihm nicht bekannt.

Der Vertreter des Finanzamtes führt diesbezüglich aus, dass hinsichtlich der Bf. betreffend des Jahres 2015 ein Lohnzettel der B existiere. Dieser sei über den Zeitraum vom 6.7. bis zum 31.7.2015 erstellt worden. Die Bruttosumme, die dort aufscheint betrage Euro 702,95. Der Vertreter des Finanzamtes führte weiters aus, dass sich aus der DB2-Datei ergebe, dass die Bf. im Jahr 2016 keinerlei Einkünfte erzielt habe.

Abschließend beantragte der Vertreter der Bf. die Stattgabe der gegenständlichen Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des geschilderten Verwaltungsgeschehens sowie der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. bezog im Jahre 2017 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv Euro 20.500,90, Sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 – wiederkehrende Bezüge iHv Euro – iHv Euro 3.500,00 sowie Entgelte gem. § 109a EStG iHv Euro 1.282,93 von der Fa. A. GmbH. Dieses Unternehmen stellt den exklusiven Arbeitskräfteüberlasser der B Austria dar. Nähere Angaben hinsichtlich der Dienstleistungen für die die im vorletzten Satz angeführten Entgelte seitens der Bf. bezogen wurden, vermochte der steuerliche Vertreter nicht zu erstellen.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog die Bf. im Jahre 2017 keine. Derartige Einkünfte bezog die Bf. erst ab dem 2.6.2018 aus ihren bei der Firma C entfalteten Aktivitäten.

Außerdem betrieb die Bf. in diesem Jahr das Bachelorstudium „*Tourism and Hospitality Management*“, das sie unmittelbar nach Ablegung der AHS-Matura im Jahre 2016 begann und am 2.7.2019 abschloss, an der Modul University Vienna. Betreffend des Nachweises des Zahlungsflusses der für dieses Studium geltend gemachten Werbungskosten iHv Euro 13.998,00 wird auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen verwiesen.

Hinsichtlich der vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung im gesamten Verfahren erstmals geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit den Sonstigen Einkünften – auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen – legte dieser keine Nachweise vor.

Beweiswürdigung:

Die Feststellung, wonach die Bf. im Jahre 2017 keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass für diese keine Übermittlung eines Lohnzettels erfolgte. Die Feststellung, wonach die Bf. die beschwerdegegenständliche Ausbildung unmittelbar nach Ablegung der AHS-Matura begann, ergibt sich aus deren Bezug habenden Ausführungen in ihrer Beschwerde.

Die Feststellungen, wonach die Bf. im Jahre 2017 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv Euro 20.500,90 sowie Sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 iHv Euro 3.500,00 bezog, ergibt sich daraus, dass keine Vorlage von Belegen, die diesen Feststellungen entgegenstünden, erfolgte sowie weiters daraus, dass der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung auch kein Ansuchen um Vertagung dieser zwecks Vorlage derartiger Nachweise einbrachte.

Im Übrigen ergibt sich der festgestellte Sachverhalt aus der Aktenlage.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des obigen Sachverhaltes hat das BFG über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

1.) *Studiengebühren iHv Euro 13.998,00:*

§ 16 Abs 1 EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum gültigen Fassung sind Werbungskosten 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 und § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) sind Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit einem Universitätsstudium sind grundsätzlich abzugsfähig. Voraussetzung ist aber eine bereits bestehende Berufstätigkeit. Aufwendungen für eine Erstausbildung ohne gleichzeitige Berufsausübung sind nicht abzugsfähig (Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 203/5). Auch der Begriff

"Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Kosten der Erstausbildung ohne gleichzeitige oder früher bestehende Berufstätigkeit stellen daher nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung dar (vgl. VwGH 23. 5. 2013, 2011/15/0159; VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Auch nach der Rechtsprechung des *Bundesfinanzhofes* (BFH) sind Aufwendungen für die Erstausbildung (ab dem Veranlagungszeitraum 2004) nicht als Werbungskosten abziehbar, wenn das Studium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (vgl. BFH 12.2.2020, VR 17/20).

Das von der Bf. im Jahre 2016 begonnene und im Beschwerdezeitraum sowie in den beiden diesem nächstfolgenden Jahren betriebene beschwerdegegenständliche Studium stellt in Ansehung des Umstandes, dass eine AHS-Matura sowohl nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als auch gemäß dem Berufslexikon des AMS – in diesem sind insgesamt 1.726 Berufe aufgelistet, die Begriffe AHS-Maturant oder AHS-Maturantin finden sich dort nicht – zweifelsfrei eine Erstausbildung dar. Daran vermag auch der Umstand, dass es sich beim in Rede stehenden Studium um eine Spezialausbildung handelt, nichts zu ändern.

Dazu kommt, dass die Bf. im Jahre 2017 keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der sie die in Rede stehenden Aufwendungen gegenüberstellen hätte können, erzielte.

Bezüglich der im Rahmen eines freien Dienstvertrages von der Fa. A. GmbH bezogenen Entgelte ist festzuhalten, dass diesbezüglich kein Veranlassungszusammenhang mit dem in Rede stehenden Studium nachgewiesen wurde. Außerdem wird die Erbringung von Dienstleistungen, für die Entgelte im Ausmaß von insgesamt Euro 1.282,93 bezogen werden, nach allgemeiner Verkehrsauffassung nicht als „Berufstätigkeit“ wahrgenommen. Dies deshalb, da diese den unpfändbaren monatlichen Grundfreibetrag (Existenzminimum) für das Jahr 2017 iHv Euro 889,00 (siehe beispielsweise <http://bibu.co.at> › documents › 2017-EO-Werte, <http://www.unterhaltsrecht.at/infos-und-formeln/existenzminima.html>) nur geringfügig überschritten.

Den geltend gemachten Kosten der gegenständlichen Erstausbildung war daher in Ansehung des vorstehend Gesagten die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Schlussendlich ist diesbezüglich anzumerken, dass bei dieser Sach- und Rechtslage auf die hinsichtlich des Nachweises des Zahlungsflusses der in Rede stehenden Aufwendungen vorgelegten Schriftstücke nicht näher einzugehen war.

Das erkennende Gericht bezweifelt nicht, dass die Bf. beabsichtigte, nach Abschluss ihres Studiums ein einjähriges Masterstudium an der Tourismusuniversität in St. Andrews anzuschließen und in der Folge auf dem internationalen Tourismusmarkt tätig zu werden. Angesichts des oben rechtlich Ausgeführten ist jedoch aus diesem sowie dem gesamten

übrigen Beschwerdevorbringen, soweit dieses die in Rede stehenden Studiengebühren betrifft, für die Bf. nichts zu gewinnen.

Da die von der Bf. im Jahre 2017 vereinnahmten Entgelte gem. § 109a EStG 1988 iHv Euro 1.282,93 im bekämpften Bescheid nicht erfasst wurden, war dieser insofern zu Ungunsten der Bf. abzuändern.

Diesbezüglich ist darauf zu verweisen, dass das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden hat. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das bedeutet, dass für den Fall, dass ein Bescheid nach Auffassung des Verwaltungsgerichtes abzuändern ist, die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes in jede Richtung besteht. Das Verwaltungsgericht ist im Anwendungsbereich der BAO somit nicht an das Beschwerdebegehren gebunden. Es darf auch zu Lasten des Beschwerdeführers verbösernde Entscheidungen treffen und hat auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die ihm zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen.

2.) Aufwendungen im Zusammenhang mit den Sonstigen Einkünften:

W.o. ausgeführt, legte der steuerliche Vertreter hinsichtlich der in der mündlichen Verhandlung erstmals geltend gemachten Aufwendungen für AfA im Zusammenhang mit den Sonstigen Einkünften iHv Euro 3.300,00 weder Nachweise vor, noch stellte dieser in dieser einen Antrag auf deren Vertagung zwecks Vorlage derartiger Belege.

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Nach § 115 Abs 1 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz). Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung (Vogel, FJ 1973, 124 ff).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 20.4.1998, 95/13/0191; 7.6.2001, 95/15/0049; 26.1.2004, 2000/17/0172).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 28.1.1998, 95/13/0069; 7.6.2005, 2001/14/0187).

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht - zB bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes - verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225, 5.11.1986, 85/13/0012). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181).

Im Sinne des vorstehend Gesagten wäre es Sache des steuerlichen Vertreters der Bf. gewesen, Nachweise dafür, dass zu den in Rede stehenden Sonstigen Einkünften ein AfA-Betrag von Euro 3.300,00 gegenzurechnen sei, in der mündlichen Verhandlung vorzulegen oder in dieser einen Antrag auf deren Vertagung zwecks Vorlage derartiger Belege einzubringen. Da die Zustellung der Ladung zu dieser Verhandlung exakt vier Wochen vor dieser erfolgte, wäre es dem steuerlichen Vertreter der Bf. nach Ansicht des erkennenden Senates möglich und zumutbar gewesen, Nachweise dafür, dass der in Rede stehende AfA-Betrag tatsächlich von den Sonstigen Einkünften in Abzug zu bringen ist, vorzulegen oder einen Vertagungsantrag zu stellen. Da dies gegenständlich nicht erfolgte, waren die diesbezüglichen Aufwendungen im Sinne der obigen Ausführungen nicht anzuerkennen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: ein Berechnungsblatt

Wien, am 3. November 2022