

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin BE in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. September 2014 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 1. August 2014 betreffend Einkommensteuer 2011, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (kurz Bf) ist als Berufsfeuerwehrmann tätig.

Mit Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 vom 1.8.2014 wurden ua. die beantragten Kosten für eine Tauchlehrerausbildung in Kroatien in der Höhe von € 2.199,80 sowie Kosten für eine Digitalkamera in der Höhe von € 376,80 nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass trotz Aufforderung keine Bestätigung des Dienstgebers über die berufliche Notwendigkeit der Tauchlehrerausbildung vorgelegt worden sei. Die Kosten für die Digitalkamera würden dem Aufteilungsverbot nach § 20 EStG unterliegen.

Dagegen brachte der Bf mit Schriftsatz vom 3.9.2014 Beschwerde ein und führte zur Begründung aus, dass die Kosten für die Tauchlehrerausbildung nicht anerkannt worden seien. Die Kamera sei ausschließlich für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angeschafft worden.

Im Zuge eines ergänzenden Schriftsatzes vom 24.9.2014 legte der Bf eine Bestätigung des internationalen Tauchsportverbandes vor, in der die Ausbildung zum „Instruktor Tauchsport“ näher erläutert wurde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.11.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, dass Kosten einer Auslandsreise grundsätzlich Aufwendungen für die private Lebensführung seien, außer sie seien ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst. Dies sei jedoch nicht nachgewiesen worden.

In der Folge beantrage der Bf mittels Vorlageantrag vom 2.12.2014, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt werde. Diesen Antrag begründete er ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen damit, dass es sich bei der Tauchlehrausbildung um keine Weiterbildung, sondern um eine Ausbildung handle. Außerdem legte der Bf ein Schreiben seines Arbeitgebers vor, in dem angeführt wird, dass die Ausbildung zum Tauchlehrer für seine Fortbildungen im Rahmen der Tätigkeit als Einsatztaucher hilfreich sei.

Das Finanzamt legte am 9.12.2014 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Der Bf war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Bediensteter des Magistrats ***2*** (Berufsfeuerwehr) und bezog als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dabei ist er neben seiner Tätigkeit im Branddienst auch als Einsatztaucher tätig. Die Tätigkeit als Einsatztaucher umfasst durchschnittlich ca. zwei Einsätze pro Jahr. Diesbezügliche Schulungen finden jährlich durch den Arbeitgeber statt.

Der Bf hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 ua. Kosten für eine Ausbildung zum Tauchlehrer (Instruktor) in Kroatien in der Höhe von insgesamt € 2.199,80 und für eine Digitalkamera in der Höhe von € 376,80 als Werbungskosten geltend gemacht.

Bei der absolvierten Ausbildung zum Tauchlehrer handelte es sich um einen Lehrgang bei der International Diving Instructor Corporation (IDIC) zum IDIC-Instructor, zum IDIC-Nitrox-Instructor und zum IDIC Apnoe Diver. Laut der vorgelegten Bestätigung der IDIC über den erfolgreichen Abschluss der Ausbildung ist der Bf als IDIC-Instructor dazu berechtigt das IDIC-System zum Erlernen des Tauchsports zu unterrichten. Die Ausbildung dazu fand in Kroatien statt.

Der Lehrgang zur Ausbildung von Sportinstructorinnen und Sportinstructoren ist ganz allgemein die Grundstufe der staatlichen Ausbildungen für Betreuerinnen und Betreuer im Sport. Zielgruppe der Instructorenausbildungen sind Personen, die in Sportvereinen Sportgruppen betreuen wollen, sowie Lehrende, die sich in einer Sportart vertiefte Kenntnisse und Fähigkeiten aneignen und diese auch weitervermitteln wollen.

Die Teilnehmerinnen und Teilnehmer sind befähigt, Personen für das Training im Nachwuchs- und Breitensport vorzubereiten.

Die Ausbildungsschwerpunkte liegen in der Planung, Organisation, Durchführung und Analyse von (vorgegebenen) Trainingseinheiten sowie in der Vermittlung von einfach erlernbaren und vielseitig anwendbaren Techniken für alle Alters- und Könnenstufen. (Quelle: <https://www.bspa.at/organisation/ausbildungsstruktur/sport-instructorinnen/>).

Vom Arbeitgeber hat der Bf bezüglich dieser Ausbildung folgendes Schreiben vorgelegt:

****1*** ist Bediensteter der ***3*** - Berufsfeuerwehr und wird im Branddienst eingesetzt.*

****1*** wird zusätzlich als Feuerwehreinsatztaucher eingesetzt und das Wissen, das er sich durch die private Weiterbildung (Tauchlehrerausbildung) angeeignet hat, kann bei der Berufsfeuerwehr ***2*** bei den wiederkehrenden Schulungen (jährlich 2 Seminare) mit eingebracht werden und ist somit hilfreich.*

Der Bf war nie als Tauchlehrer tätig und bezog keine Einkünfte aus einer solchen Tätigkeit.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Die Feststellungen über die Ausbildung zum Tauchlehrer/Instructor ergeben sich aus den vom Bf vorgelegten Unterlagen.

Die Angaben über die Anzahl der Einsätze als Einsatztaucher sind den Ausführungen des Bf im Rahmen des Beschwerdeverfahrens betreffend die Folgejahre entnommen. Aus der Bestätigung des Arbeitgebers ergibt sich ebenfalls, dass die Taucheinsätze nicht die Haupttätigkeit des Bf darstellen.

Der Umstand, dass der Bf nie als Tauchlehrer tätig war und auch nicht die Absicht dazu hatte, ergibt sich aus dem (elektronischen) Akt des Finanzamtes und den Ausführungen des Bf, in denen nie eine solche Tätigkeit erwähnt wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Tauchausbildung:

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

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Weiters müssen Werbungskosten in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen. Zu den Werbungskosten zählen nach § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit einer vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit.

Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH liegt eine berufliche Fortbildung vor, 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.

Ist die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennbar, genügt für den Werbungskostenabzug, dass sich die dafür getätigten Aufwendungen zur Erreichung dieses Zieles eignen. Ob die Aufwendungen notwendig sind oder freiwillig anfallen, ist in diesem Fall nicht relevant (z.B. VwGH 26.6.2014, 2011/15/0068; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0019).

Legen Bildungsmaßnahmen dagegen einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nahe, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur 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 Gehalts dienstfrei, ist dies gleichfalls ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit (zB. VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198).

Der Norm des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit zugrunde. Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenheiten seines Berufes Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, während Steuerpflichtigen mit einer Tätigkeit, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³, § 20 Rz 21/2 mit Hinweisen auf die Rsp des VwGH).

Im Hinblick auf die Nähe des Tauchsports mit der privaten Lebensführung wird zwar nicht bestritten, dass eine Ausbildung zum Tauchlehrer für einen Berufsfeuerwehrmann, der auch als Einsatztaucher tätig ist, bei seiner Arbeit von Vorteil sein kann. Der geforderte Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit der von der Bf ausgeübten Tätigkeit im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG ist jedoch nicht gegeben. Denn ein solcher Zusammenhang ist nach einhelliger Rechtsmeinung nur dann anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der Tätigkeit verwertet werden können (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³, § 16 Rz 203/5).

Zum einen stellen die im Schnitt zwei Mal jährlich stattfindenden Taucheinsätze im Verhältnis zu der Tätigkeit des Bf im Branddienst keinen wesentlichen zeitlichen Umfang dar. Zum anderen ist bei der Ausbildung zum Tauchlehrer davon auszugehen, dass die erworbenen Kenntnisse auch außerhalb des Berufes als Feuerwehrmann anwendbar und nützlich sind. Aus den Themeninhalten des Kurses geht eindeutig hervor, dass die darin vermittelten Kenntnisse keine auf Berufsfeuerwehrleute abgestellte berufsspezifische Wissensvermittlung darstellen, sondern auf das Betreuen von Tauchsportgruppen abzielen. Die Kurskosten wurden vom Bf selbst getragen und die Ausbildung fand nicht während seiner Dienstzeit statt. Der Arbeitgeber bestätigte außerdem nur, dass das erlernte Wissen des Bf bei den internen Schulungen hilfreich ist. Es wird weder eine berufliche Notwendigkeit, noch ein konkreter beruflicher Nutzen bestätigt. Der Bf ist auch nicht als Ausbilder der Einsatztaucher bei der Feuerwehr tätig.

Die vom Bf geltend gemachten Kosten für die Ausbildung zum Tauchlehrer können daher nicht als Fortbildungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 anerkannt werden.

In Frage käme allenfalls eine „Umschulung“ auf den Beruf des Tauchlehrers. Die Umschulung muss aber auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Dieser andere Beruf muss keineswegs als Hauptberuf angestrebt sein. Es genügt eine angestrebte Nebentätigkeit, der Plan muss aber auf eine steuerlich relevante (Neben)Tätigkeit gerichtet sein (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³, § 16 Rz 203/10).

Da der Bf jedoch weder Einkünfte aus einer Tätigkeit als Tauchlehrer erzielt, noch jemals die Absicht hatte als solcher tätig zu werden, scheidet die Abzugsfähigkeit der Kosten auch aus diesem Titel aus.

Digitalkamera:

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (§ 252 Abs 1 BAO).

§ 252 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Beschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (Ritz/Koran, BAO⁷, § 252 Rz 3).

Die Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit des Bf im Jahr 2011 stammen ausschließlich aus der Beteiligung an der Miteigentümergeinschaft ***4***. Die Frage der Absetzbarkeit der Kosten für die Digitalkamera, ist daher ausschließlich in dem Verfahren betreffend die Vermietungsgemeinschaft geltend zu machen.

3.2. 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.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage bezüglich der Aus- und Fortbildungskosten existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Die Lösung der Rechtsfrage hinsichtlich der Absetzbarkeit der Kosten für die Digitalkamera ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz und stellt daher keine Rechtsfrage dar, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Aus diesen Gründen ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg, am 29. Juni 2023