

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. August 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

1. Die Beschwerdeführerin ist Kindergartenpädagogin und als solche nichtselbständig beschäftigt.

Am 27. Februar 2021 reichte sie die Arbeitnehmerveranlagung 2021 ein und machte unter anderem Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten i.H.v. € 4.958,18 sowie Arbeitsmittel i.H.v. € 315,98 geltend.

2. Nach einem Vorhalteverfahren erließ das Finanzamt am 5. August 2022 den Einkommensteuerbescheid 2021 und erkannte die Aus- und Fortbildungskosten nicht an, da sie nicht in direktem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen.

3. In der Beschwerde vom 26. August 2022 brachte die Beschwerdeführerin vor, sie werde in naher Zukunft als Therapeutin arbeiten (Cranio Sakrale Körperarbeit). Sie habe während des Hausbauens 2020 bereits einen Therapieraum eingeplant, welchen sie sobald als möglich nutzen möchte.

4. Nach einem weiteren Vorhalteverfahren wies das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 13. Februar 2023 als unbegründet ab. Das Finanzamt führte begründend aus, abzugsfähig seien die Aufwendungen für eine Umschulungsmaßnahme nur dann, wenn sie zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes beitragen und daher ein künftiges Steuersubstrat darstellen, das heiße, dass die zukünftig zu erwartenden Einnahmen sämtliche Ausgaben aus der Tätigkeit übersteigen. Da diese Voraussetzung im bisherigen Verfahren weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen worden sei, können die Aufwendungen für die Umschulungsmaßnahme nicht berücksichtigt werden.

5. Am 13. März 2023 reichte die Beschwerdeführerin Beschwerde gegen die Beschwerdeverentscheidung ein; diese Eingabe wird als Vorlageantrag gewertet. Darin führte sie hinsichtlich der Ausbildungskosten aus, sie habe sämtliche Daten und Fotos vorgelegt, mittlerweile sei der Raum fertig eingerichtet. Als voraussichtlichen Arbeitsbeginn gibt die Beschwerdeführerin September 2023 an.

6. Im Vorlagebericht vom 14. August 2023 führte das Finanzamt aus, bei den Arbeitsmitteln (€ 315,98) handle es sich um Aufwendungen für Bekleidung, die auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen werden könne, und seien diese sowohl im Erstbescheid als auch in der Beschwerdeverentscheidung zu Unrecht gewährt worden. Bei den Aufwendungen für Cranio Sakrale Körperarbeit, welche unter dem Gewerbe Energetik als selbständige therapeutische Tätigkeit ausgeübt werden könne, handle es sich um keine verwandte Tätigkeit zur Kindergartenpädagogik. Auch von einer wesentlichen Ausübung im Rahmen der derzeitigen beruflichen Tätigkeit sei nicht auszugehen, da eine Behandlung der Kinder eine Einwilligung der Sorgeberechtigten in jedem Einzelfall erfordern würde. Es handle sich grundsätzlich um eine Umschulungsmaßnahme, die einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen solle. Dabei sei auch das allgemeine Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung zu beachten. Zudem stellen Umschulungskosten begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar, es müssten grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung der zukünftigen Einnahmenerzielung hinausgingen; sie lägen dann vor, wenn die Einkünfteerzielung im früher ausgeübten Beruf aufgrund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben sei, die weitere Einkünfteerzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei oder die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert würden. Die derzeitige Einkünfteerzielung sei aufgrund des Mangels an Pädagogen nicht gefährdet und die Umschulung lasse aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten. Aufgrund der gesundheitlichen Probleme der Beschwerdeführerin sei auch von einem privaten Interesse an

der Ausbildung auszugehen. Somit werde beantragt, die Umschulungskosten und die Aufwendungen für Arbeitsmittel nicht anzuerkennen.

7. Mit Vorhalt vom 16. August 2023 wurde der Beschwerdeführerin vom Bundesfinanzgericht der Vorlagebericht vom 14. August 2023 nochmals nachweislich übermittelt und sie aufgefordert, binnen einer festgelegten Frist Stellung zu nehmen sowie die dort angeführten noch fehlenden Unterlagen (etwa eine Teilnahmebestätigung oder ein Abschlusssdiplom) vorzulegen. Zudem wurde sie aufgefordert, die Rechnungen betreffend die Bekleidung, die nicht ausreichend lesbar sind, in Kopie vorzulegen sowie – unter Anschluss entsprechender Unterlagen – darzulegen, ob sie mittlerweile ihre Tätigkeit als Therapeutin aufgenommen habe.

Auf das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes reagierte die Beschwerdeführerin nicht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin ist Kindergartenpädagogin und als solche nichtselbständig tätig (siehe Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 vom 27.02.2022, Lohnzettel des Kindergartens der ***1*** vom 10.02.2022 und Vorhaltsbeantwortung vom 10.07.2022).

2. Die Beschwerdeführerin besuchte vom 12. März 2021 bis 9. Jänner 2022 den Diplomlehrgang Cranio Sakrale Körperarbeit am WIFI ***2*** (siehe Rechnung der WIFI OÖ GmbH vom 03.03.2021, Stundenplan für diesen Diplomlehrgang sowie Aufstellung der Reisekosten). Dieser kostete € 3.260,00 (siehe Rechnung der WIFI OÖ GmbH vom 03.03.2021). Der Diplomlehrgang fand geblockt jeweils einmal im Monat (ausgenommen im Juli und August) von Freitag bis Sonntag statt. Dafür fuhr sie bis Ende August insgesamt 46 km pro Lehrgangstag, insgesamt 15 Mal, und danach 55 km pro Lehrgangstag, insgesamt 12 Mal (siehe Aufstellung Reisekosten).

Zudem fuhr sie 2021 noch 1 Mal zum verpflichtenden Infoabend ans WIFI ***2*** (46 km) und 5 Mal in die Teststraße nach ***3*** (jeweils 16 km) sowie einmal nach ***4*** (36 km; siehe Aufstellung Reisekosten).

Die Supervisionen für die Ausbildung Cranio Sakrale Körperarbeit fanden am 28. April 2021, 27. Oktober 2021 und 24. November 2021 statt. Der Termin im April wurde im Jahr 2021 und die Termine im Oktober und November wurden im Jahr 2022 abgerechnet; die Kosten betrugen € 80,00 pro Termin (siehe Ausgangsrechnungen 2021/A49 vom 05.05.2021 und

2022/A01 vom 25.01.2022). Dafür legte sie pro Termin 110 km zurück (siehe Aufstellung Reisekosten).

Der Beschwerdeführerin sind auch noch Fahrtkosten zu Arbeitsgruppen in ***5*** (am 14. April 2021; 30 km), in ***6*** (am 19. Mai 2021; 24 km) und in ***7*** (am 27. August 2021; 186 km) entstanden (siehe Aufstellung Reisekosten).

Für eine Massageliege gab die Beschwerdeführerin € 163,90 inklusive Umsatzsteuer und Versandkosten aus (siehe Rechnung der Massageliegenhaus.com vom 10.04.2021).

3. Die Cranio-Sacral-Therapie (vom Lateinischen cranium: Schädel; sacral: das Kreuzbein (os sacrum) betreffend: „Schädel-Kreuzbein-Therapie“, auch Kraniosakraltherapie) ist eine alternativmedizinische Behandlungsform, die sich aus der Osteopathie entwickelt hat. Es ist ein manuelles Verfahren, bei dem Handgriffe vorwiegend im Bereich des Schädels, des Nackens, des Zungenbeins, des Thorax, der Wirbelsäule, des Kreuzbeins, des Zwerchfells, des Beckens und der Füße ausgeführt werden (www.de.wikipedia.org/wiki/Cranio-Sacral-Therapie, abgefragt am 07.11.2023).

4. Die Lernziele des Diplomlehrganges Cranio Sacrale Körper- und Energiearbeit am WIFI sind (siehe www.wifi-ooe.at/kurs/0807-diplomlehrgang-cranio-sacrale-koerper-und-energiearbeit, abgefragt am 07.11.2023):

- „Sie können mit der Ausbildung selbständig als Praktiker:in arbeiten.
- Sie verwandeln problemzentriertes Denken und Handeln in lösungsorientierte, ganzheitliche Begleitung.
- Sie sind in der Lage mit Ihren Händen das Potenzial Ihrer Kunden und Kundinnen zu berühren und zu wecken.
- Sie erwerben die Fähigkeit mit dem Herzen zu sehen und zu hören.
- Sie lernen mit dem „inneren Arzt“ zu kommunizieren und den Selbstheilungsplan einer jeden Person freizulegen.
- Sie erfahren, wie mühelos, spontan, aufregend und erfüllend Körperarbeit sein kann.
- Sie lernen, sich von einem Lebensfluss tragen zu lassen, der Ihnen und Ihren Kunden zu persönlicher Freiheit, zu Gesundheit, Stärke und Erfolg verhilft.“

Der Diplomlehrgang richtet sich an folgende Zielgruppe (siehe www.wifi-ooe.at/kurs/0807-diplomlehrgang-cranio-sacrale-koerper-und-energiearbeit, abgefragt am 07.11.2023):

„Grundsätzlich kann diese Methode jeder erlernen. Für Menschen, die bereits mit einer schul- oder komplementärmedizinischen Methode arbeiten, ist sie eine wirksame, menschen- und prozessorientierte Ergänzung. Zusätzlich werden in der Ausbildung das eigene Körperbewusstsein und die intuitive Wahrnehmungsfähigkeit geschult. Voraussetzung ist die Bereitschaft der Lernenden, sich auf einen Selbsterfahrungsprozess einzulassen und eigene

Muster und Haltungen zu hinterfragen. Absolventen und Absolventinnen müssen für eine selbstständige Tätigkeit das Gewerbe der Energetik anmelden.“

Die Ausbildung umfasst neben insgesamt 10 Wochenend-Modulen 4 verpflichtende Supervisionen/Einzelerfahrungen á ca. 1 Stunde bei einem der Trainer und schließt mit der Überprüfung der theoretischen Kenntnisse und der Präsentation einer kleinen Diplomarbeit beim Diplommodul ab; in Modul 7 erfolgt eine praktische Zwischenprüfung. Ein positives Prüfungsergebnis, 20 protokollierte Übungssitzungen, die Präsentation einer Diplomarbeit und die Absolvierung aller vier Supervisionen/Einzelerfahrungen gelten als Voraussetzung zum Erwerb des WIFI-Diploms (siehe www.wifi-ooe.at/kurs/0807-diplomlehrgang-cranio-sacrale-koerper-und-energiearbeit, abgefragt am 07.11.2023).

5. Die Beschwerdeführerin hat kein aufrechtes Gewerbe der Energetik angemeldet (siehe GISA-Abfrage vom 07.11.2023). Sie hat bei ihrem derzeitigen Arbeitgeber bisher keine Nebenbeschäftigung bekannt gegeben (siehe Aktenvermerk über das Telefonat mit der Leiterin des Kindergartens der ***1*** vom 09.11.2023).

6. Bereits beim Hausbau 2020 hat die Beschwerdeführerin einen Raum mit einer mittig im Raum platzierten Liegegelegenheit vorgesehen. Der Plan zeigt ein Bad/WC (5,60 m²), ein Zimmer (9,57 m²), einen Abstellraum (2,41 m²) und ein Zimmer mit der Bezeichnung Wohnen (21,15 m²; siehe Grundriss des Hausplanes). In dem 9,57 m² großen Zimmer befindet sich eine Massageliege (siehe Foto des Zimmers, übermittelt mit der Vorhaltsbeantwortung vom 24.01.2023).

7. Die Beschwerdeführerin hat seit 01.09.2023 als Kindergartenpädagogin ein Arbeitsverhältnis im Beschäftigungsausmaß von 93,75 % im Kindergarten der ***1***. Davor war sie von 01.01.2021 bis 31.08.2022 zu 100 %, von 01.09.2022 bis 31.01.2023 mit 81,875 % und vom 01.02.2023 bis 31.08.2023 mit 88,125 % beschäftigt (siehe Aktenvermerk über das Telefonat mit der Personalverrechnung der Marktgemeinde Frankenmarkt am 08.11.2023).

8. Im Jahr 2021 bestellte die Beschwerdeführerin Kleidung der Marken Esprit und Tommy Hilfiger bei Zalando und beim Esprit Online Shop. Es handelt sich dabei um T-Shirts und Tops, Pullover, Sneakers, Blusen, Kleider und Hosen (siehe Lieferscheine von Zalando sowie Rechnung von Esprit Online Shop; soweit lesbar).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten, unstrittigen Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

2. Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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 abgezogen werden.

3. Nach § 138 BAO haben Steuerpflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde 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. Erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen nach der Judikatur ua. bei Begünstigungsbestimmungen (VwGH 23.04.2004, 2003/17/0207).

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden 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 (Abs. 1). Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Abs. 2). Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen (Abs. 3).

Gemäß § 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 (Abs. 1). 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 zur entrichtenden Abgaben bekannt geben (Abs. 2).

Laut VwGH vom 20. September 1989, 88/13/0072, bedeutet wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Was dazu gehört, hat der Abgabepflichtige nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt

zu beurteilen. Die Vollständigkeit setzt objektiv die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.04.1991, 90/16/0231). Der Offenlegung dient auch die Beantwortung von Vorhalten (VwGH 07.09.1990, 89/14/0261 bis 0263).

4. Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 und § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in 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.

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 (VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118). Für die Abzugsfähigkeit maßgebend ist die zur Zeit der Ausbildungsmaßnahme ausgeübte Tätigkeit des Steuerpflichtigen, nicht aber ein früher erlernter Beruf, eine früher ausgeübte Tätigkeit oder ein abstraktes Berufsbild.

Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist insbesondere dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar²¹ § 16 Rz 203/5). Verwandte Berufe sind entsprechend der Verkehrsauffassung zu bestimmen (VwGH 03.11.2005, 2003/15/0064); so ist von verwandten Tätigkeiten auszugehen, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern.

Fortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige 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).

Umschulungsmaßnahmen müssen gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 „auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen“. Als Umschulungsmaßnahmen begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen. Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Umschulung liegt dann vor, wenn kein Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit besteht.

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist iVm mit dem allgemeinen

Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, aber auch mit den Grundsätzen der Liebhabereibeurteilung zu sehen. Die Beweggründe für eine Umschulung können unterschiedlichster Natur sein. Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt (BFG 14.09.2016, RV/7104308/2016). Je mehr sich hingegen eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet, desto höher muss die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung sein. Eine derartige besondere Nachweisführung wird daher vor allem dann notwendig sein, wenn die derzeitige Einkünfteerzielung nicht gefährdet ist oder die Umschulung keine Erhöhung der Einkünfte erwarten lässt (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103).

Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

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 (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321; VwGH 23.05.2013, 2011/15/0159; VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0069).

Die Aus- und Fortbildungskosten sind als Werbungskosten bei der bisherigen Berufstätigkeit anzusetzen (Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16 Anm 136); demgegenüber sind Umschulungskosten Vor-Werbungskosten in Bezug auf eine geplante künftige Einkunftsquelle (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

Als abzugsfähige Bildungsaufwendungen kommen u.a. die unmittelbaren Kosten der Fortbildungsmaßnahme (Kursgebühr, Skripten, Kosten für sonstige Lehrbehelfe), Fahrtkosten im tatsächlichen Ausmaß, sofern sie nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind (es müssen Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken vorliegen) und Tagesgelder, sofern eine Reise vorliegt, in Betracht.

Nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0184). Kurse zur Steigerung der „Selbstkompetenz“ (etwa Belastungsbewältigung, Stressmanagement) und Kurse, die primär privaten Erlebnis- und Erholungsinteressen dienen, führen nicht zu Werbungskosten (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Rz 203/12).

5. Ausgaben für Arbeitsmittel sind abzugsfähig. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln sind jedoch nur dann Werbungskosten, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel

nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen unvermeidlich sind (VwGH 14.11.1990, 89/13/0042).

Gegenstände des Kernbereichs der persönlichen Lebensführung, wie bürgerliche Kleidung, fallen von vornherein unter das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 (VwGH 28.02.1995, 94/14/0154); dies gilt auch dann, wenn die Kleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird (VwGH 26.04.2007, 2006/14/0036), durch die Berufsausübung die Kleidung einer erhöhten Abnutzung unterliegt (VwGH 05.04.2001, 98/15/0046) oder die Aufwendungen auf Grund gesetzlicher Kleidungs Vorschriften erwachsen (VwGH 24.04.1997, 93/15/0069). Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind nur dann abzugsfähig, wenn eine private Nutzung nachweislich ausgeschlossen ist (VwGH 26.11.1997, 95/13/0061).

6. Die Aufwendungen betreffend den Diplomlehrgang Cranio Sacrale Körperarbeit stellen keine Fortbildungskosten dar, da die in diesem Lehrgang erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten nicht dazu dienen, im bereits ausgeübten Beruf als Kindergartenpädagogin auf dem Laufenden zu bleiben. Es besteht nach der Verkehrsauffassung kein Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit. Die Tätigkeit als Therapeutin ist keine verwandte Tätigkeit zur Kindergartenpädagogik. Aus diesem Grund liegen auch keine Ausbildungsmaßnahmen vor.

Wenn die Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2022 angibt, sie habe im Kindergarten eine Integrationsgruppe übernommen und könne sie sehr vieles aus ihrer Ausbildung in die tägliche Arbeit mit Kindern einbauen, so ist dem entgegenzuhalten, dass – wie bereits das Finanzamt im Vorlagebericht ausführt – eine Behandlung der Kinder die Einwilligung der Obsorgeberechtigten erfordert.

7. In der Vorhaltsbeantwortung vom 24. Jänner 2023 gibt die Beschwerdeführerin an, sie hoffe, dass sich für sie als Kindergartenpädagogin bald Ersatz finde, sie danach gerne nebenberuflich und in Zukunft hauptberuflich als Therapeutin arbeiten wolle. Damit hat die Beschwerdeführerin zwar ihre Absicht erklärt, zukünftig Einnahmen aus einer Tätigkeit als Therapeutin zu erzielen. Diese Absichtserklärung allein ist aber nicht ausreichend; es müssen auch konkrete Handlungen gesetzt werden, diese Absicht in die Wirklichkeit umzusetzen. Der bloße Wunsch, eine neue Einkunftsquelle zu erschließen, reicht nicht aus. Es müssen klare und nachprüfbare Handlungen zur tatsächlichen Umsetzung nachgewiesen werden.

Da die Beschwerdeführerin die zukünftige Tätigkeit zunächst neben ihrer unselbständigen Tätigkeit ausüben will, sind die damit zusammenhängenden Aufwendungen nach den Regeln des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 zu beurteilen, dessen Wortlaut entspricht allerdings jenem des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – also dem Werbungskostenbegriff.

Grundsätzlich handelt es sich also um vorweggenommene Betriebsausgaben.

Der Diplomlehrgang Cranio Sacrale Körperarbeit berechtigt nach dem erfolgreichen Abschluss zum Lösen eines Gewerbescheines Energetik und zur Ausübung einer selbständigen Tätigkeit. Diese Bildungsmaßnahme ist also derart umfassend, dass die Beschwerdeführerin nach einem erfolgreichen Abschluss in einen neuen Beruf einsteigen könnte.

Der subjektive Wille der Beschwerdeführerin zur Einkünfteerzielung im neuen Beruf kann nur anhand von objektiven Umständen beurteilt und daher nur dann berücksichtigt werden, wenn der innere Entschluss zur Aufnahme einer neuen Tätigkeit klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt und durch geeignete Unterlagen nachweisbar ist (BFG 14.09.2016, RV/7104308/2016).

Die Beschwerdeführerin hat im Ermittlungsverfahren des Finanzamtes ein Foto eines Raumes mit einer an die Wand gerückten Massageliege, einem Stuhl und anderen Gegenständen sowie ein weiteres Foto eines Planes ihres Hauses vorgelegt. Nach ihren unbestrittenen Angaben hat sie beim Hausbau 2020 bereits einen Therapieraum mit eingeplant (siehe Beschwerdevorbringen). Darauf deutet auch der vorgelegte Plan hin, in dem im 9,57 m² großen Zimmer als Einrichtung eine mittig im Raum platzierte Liegegelegenheit eingezeichnet ist. Seit März 2023 ist der Therapieraum fertig eingerichtet, wie die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag angibt.

Allein aus der Einplanung eines Raumes beim Hausbau, in dem sich in Zukunft eine Massageliege befinden wird, kann aber nicht geschlossen werden, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung des Berufes Energetikerin/Therapeutin abzielt. Die Beschwerdeführerin wird den Lehrgang auch aufgrund privater Neigungen besucht haben. Dass der Diplomlehrgang auch private Interessen befriedigt, ergibt sich aus der Beschreibung des Lehrganges auf der Homepage des WIFI. Demnach werden im Lehrgang das eigene Körperbewusstsein und die intuitive Wahrnehmungsfähigkeit geschult und müssen die Teilnehmer bereit sein, sich auf einen Selbsterfahrungsprozess einzulassen und eigene Muster und Haltungen zu hinterfragen.

Auch aus der Anschaffung der Massageliege kann nicht zwingend auf eine Abzielung der Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung des Therapeutenberufes geschlossen werden. Eine Massageliege war nach den Angaben der Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2022 bereits Voraussetzung für die Absolvierung des Diplomlehrganges und sie wurde zeitnahe zum Beginn des Lehrganges durch die Beschwerdeführerin angeschafft.

Im Vorlageantrag gibt die Beschwerdeführerin an, dass der Therapieraum fertig eingerichtet worden und der voraussichtliche Arbeitsbeginn im September 2023 sei. Auf die Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes, sie möge bis spätestens Ende September 2023 bekannt geben, ob sie ihre Tätigkeit tatsächlich aufgenommen habe, reagierte die Beschwerdeführerin in der Folge aber nicht.

Obwohl das letzte Modul des Lehrganges im Jänner 2022 stattgefunden hat und die Beschwerdeführerin in weiterer Folge im September 2022 ihr Beschäftigungsausmaß als Kindergartenpädagogin auf 32,75 Wochenstunden reduziert hat, hat sie bisher offenbar keine Tätigkeit als Therapeutin aufgenommen. Vielmehr hat sich ihr Beschäftigungsausmaß stetig wieder erhöht und arbeitet sie nunmehr 37,5 Wochenstunden. Auch der von ihr angegebene Tätigkeitsbeginn im September 2023 ist ungenutzt verstrichen; so hat sie weder einen Gewerbeschein als Energetikerin gelöst noch die Aufnahme einer Nebenbeschäftigung bei ihrem Arbeitgeber bekannt gegeben. Auch hat sie nicht einmal behauptet, dass sie mit potentiellen Kunden betreffend ihre neu erworbene Befähigung in Kontakt getreten ist oder anderweitige Maßnahmen zur Erzielung von Einnahmen gesetzt hat. Weiters hat sie nicht vorgebracht, dass sie bisher bereits Einnahmen aus ihrer therapeutischen Tätigkeit erzielt hat. Im Übrigen ist dem Bundesfinanzgericht nicht bekannt, ob die Beschwerdeführerin den Diplomlehrgang erfolgreich abgeschlossen hat; sie hat – trotz entsprechender Aufforderung – weder eine Teilnahmebestätigung noch ein Abschlusszeugnis vorgelegt. Es kann daher nicht von der Schaffung einer weiteren Einkunftsquelle ausgegangen werden.

Wenngleich das Finanzamt im Vorlagebericht eindeutig darauf hingewiesen hat, dass die Intensität der Nachweisführung umso höher sein muss, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet, und das Finanzamt von einem privaten Interesse an der Bildungsmaßnahme ausgeht, hat sich die Beschwerdeführerin dazu nicht mehr geäußert und auch keinerlei Nachweise erbracht. Zudem ist die derzeitige Einkünfteerzielung aus der nichtselbständigen Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Kindergartenpädagogin nicht gefährdet und lässt die Umschulung keine Erhöhung der Einkünfte erwarten. Darauf hat auch das Finanzamt im Vorlagebericht hingewiesen.

Soweit die Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 2022 ausführt, sie sehe die Ausbildung als zweites Standbein um im Falle der Verschlimmerung ihrer Rückenbeschwerden nicht in die Arbeitslosigkeit zu fallen, ist dem entgegenzuhalten, dass die bloße Möglichkeit der Arbeitslosigkeit für die Annahme eines beruflichen Veranlassungszusammenhanges nicht ausreicht.

Aus dem Gesamtbild ist somit für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, dass die Umschulung auf die tatsächliche Ausübung des Berufes Therapeutin abzielt.

Bei dem von der Beschwerdeführerin absolvierten Diplomlehrgang Cranio Sakrale Körperarbeit handelte es sich daher nicht um eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 bzw. des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, die auf die Ausübung eines anderen (weiteren) Berufes abzielte. Die im Jahr 2021 im Zusammenhang mit diesem Lehrgang angefallenen Aufwendungen in Höhe von insgesamt € 4.958,18 können daher nicht als (vorweggenommene) Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

8. Die Beschwerdeführerin macht auch noch € 315,98 an Arbeitsmittel als Werbungskosten geltend. Dabei handelt es sich um T-Shirts und Tops, Pullover, Sneakers, Blusen, Kleider und Hosen der Marken Esprit und Tommy Hilfiger, also eindeutig um bürgerliche Kleidung.

Die Beschwerdeführerin ist Kindergartenpädagogin. Auch wenn es in ihrem Beruf vorkommt, dass die Kindergartenkinder die Kleidung der Beschwerdeführerin verschmutzen, gehören diese Aufwendungen dennoch zu den Kosten der Lebensführung und sind nicht abzugsfähig.

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.

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt und die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Linz, am 14. November 2023