

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 8. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 2. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) beantragte in der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 neben Sonderausgaben auch Werbungskosten, u.a. Arbeitsmittel iHv 2877,04 € und Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten von 6.971,00 €.

Da das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 05.03.2018 zu den Arbeitsmitteln und den Bildungsmaßnahmen unbeantwortet blieb, erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 am 02.05.2018 ohne Berücksichtigung der beantragten o.g. Werbungskosten, da trotz Aufforderung die benötigten Unterlagen nicht beigebracht worden seien. In der Arbeitnehmerveranlagung wurde das Einkommen der Bf. im Jahr 2017 mit 23.039,60 € angesetzt.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht die Beschwerde mit der Begründung, dass sie verabsäumt habe in ihre Databox zu sehen. Sie habe ihre Ausbildung neben ihrer Tätigkeit bei AG gemacht, da sie sich gerne selbstständig machen möchte, und habe keine Förderungen erhalten.

In der Beilage wurde eine handschriftliche Aufstellung der Aufwendungen (Kursgebühren

6155 €, Prüfungsgebühren 816 € und Materialkosten 2157,04 €, insgesamt 9128,04 €) mit diversen Belegen vorgelegt.

Weiters ersucht die Bf. eine Rechnung für eine Rasiermaschine von ca. 100 €, die sie nicht mehr habe, und Tankkosten von 250 – 300 € zu berücksichtigen, da sie täglich zum Kurs eine Strecke von 43 km gefahren sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.05.2018 ab. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Die von Ihnen beantragten Aus-/Fortbildungskosten (Umschulungskosten) konnten derzeit nicht berücksichtigt werden, da die Voraussetzung einer Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, nicht gegeben ist.

Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen müssen, stellen sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar. Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.

Wird jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidänderungen gemäß § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt wurden, führt.“

Daraufhin stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) und änderte ihr Beschwerdevorbringen dahingehend, dass sie keine Arbeitsmittel, sondern Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten iHv 9.128,00 € beantragt. In der Begründung führte die Bf. aus:

„Die Fortbildungskosten von 9128,04 wurden nicht berücksichtigt. Ich habe heuer (2018) geplant einen Onlineshop zu starten, diesen möchte ich bis nächstes Jahr (Mitte) so weit haben, dass ich damit den 2. Onlineshop mit Mode für Frauen und Männer sowie Hochzeitsmode für Mann und Frau finanzieren kann, und bei diesem 2. Onlineshop möchte ich Frisuren und Make up dazu anbieten. Geplant ist es 2018 den 1. Onlineshop mit Streetwear aus Bio zu machen, 2019 den 2. Onlineshop mit Mode und Frisur und Make-up zum buchen. Da ich leider einen Teil der Prüfung wiederholen muss, wäre ich dann nächstes Jahr mit der Ausbildung fertig und würde dies dann dazu anbieten.“

Lt. dem Aktenvermerk des Finanzamtes über ein Telefonat am 12.06.2018 mit der Beschwerdeführerin konkretisierte sie den Vorlageantrag wie folgt:

„Sie geben an, für 2018 den Start eines Online-Shops zu planen:

a) Welche konkreten Schritte wurden diesbezüglich bisher von Ihnen gesetzt?

(z.B. Wann erfolgte die Registrierung Ihrer Website? Wie lautet sie? Nachweis der dafür angefallenen Kosten,...)

Bf.: Bisher mit Wirtschaftskammer telefoniert,..., Abklärung ob gewünschte Domain verfügbar ist,... Konkrete Schritte noch nicht, außer Logo - dieses ist in Arbeit (Grafiker)

b) Wie sieht Ihr konkreter Online-Shop-Internetauftritt bisher aus?

Bf.: Gibt es bisher noch nicht.

c) Wie lautet die Homepage Ihres Online-Shops? Bf.: Gibt es noch nicht

Seit wann ist sie online? Bf.: Noch nicht

Nachweis, welche Kosten in welcher Höhe dafür angefallen sind.

Bf.: Noch keine ... erst ab Logo, Domaine,...

d) Von wo aus wird der Online-Shop betrieben?

Bf.: Von zuhause von Elternhaus aus

e) Wurden von Ihnen in diesem Zusammenhang bereits Verträge abgeschlossen (z.B. Miete für ein Lager, Registrierung Website, Errichtung/Gestaltung Homepage, Inserate,...)?

Bf.: nein noch nicht

f) Gibt es erste Online-Shop-Umsätze?

Bf.: Nein, noch nicht.

Wenn ja, seit wann und in welcher Höhe? Bf.: 0

g) Wie wurde/wird Ihr Online-Shop publik gemacht? Bf.: Noch nichts in Auftrag gegeben

Haben Sie diesbezüglich Inserate geschaltet? Bf.: Noch nicht.

h) Benötigen Sie für diese Tätigkeit eine Gewerbeberechtigung?

Bf.: Für den ersten Shop nicht, für zweiten geplanten ja (für 2019 geplant).“

In der Folge übermittelte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht folgendes nachgereichte Schreiben der Beschwerdeführerin vom 25.09.2018, in dem sie ausführt:

„Ich habe während meiner Tätigkeit als Produktionsarbeiterin meinen Meister als Friseurin und Perückenmacherin (Stylistin) gemacht. Die Kurse bezogen sich auf das Jahr 2017. Hier eine Auflistung der Kosten des Meisters vom Jahr 2017:

<i>- Materialien die im Kurs und die Prüfung benötigt wurden:</i>	<i>€ 2157,04</i>
<i>- Kurskosten</i>	<i>€ 6155,--</i>
<i>-Prüfungs- und Salongebühren</i>	<i>€ 816,--</i>
<i>- Fahrkosten (Sprit)</i>	<i><u>€ 693,--</u></i>
	<i>€ 9 821,04</i>

Meinen Meister konnte ich jedoch erst 2018 fertig machen da ich einen Teil der Prüfung wiederholen musste, die ich dann am 19.09.2018 erfolgreich bestanden habe.

Warum ich das alles mache ?

Ich möchte mich im Jahr 2019 Selbstständig machen, das geschieht ca Mitte 2019 da ich noch die Visagistin Kurse machen möchte da ich das im Geschäft dazu anbieten möchte .Davor möchte ich noch den Kurs als Visagistin besuchen um mein Portfolio in der Selbstständigkeit zu erweitern.

Überblick der Ausbildungen / Selbstständigkeit:

- 2017 Meisterkurse Friseurin und Perückenmacherin (Stylistin) + Prüfungen
- 2018 Wiederholung des Praktischen Teiles Prüfung am 19.9.2018 (bestanden)
- 2019 Visagisten Kurse
- 2019 Mitte Selbstständigkeit als Mobile Friseurin als 2. Job
- 2019 Aufbau meines Kundenstockes und Einarbeitung der Vorweggenommenen Betriebsausgaben durch die Prüfungen und Materialkosten
- 2020 Erweiterung des Kundenstockes und Einarbeitung der Vorweggenommenen Betriebsausgaben durch die Kurse und Prüfungen
- spätestens 2021 Vollzeit Ausübung des Friseurgewerbes und des Visagisten Gewerbe
- Ziel ist es 2021 die Berufliche Aus und Weiterbildung als einzige steuerliche Betriebseinkünfte zu erreichen.

Überblick der Ausgaben und Einnahmen :

2017 Ausgaben Meister

2018 Ausgaben Meister

2019 Ausgaben Visagisten Kurse und Gewerbeanmeldung

Mitte 2019 Einnahmen Friseur und Visagistin

2020 Einnahmen Friseur und Visagistin

2021 Einzige Einnahmenquelle Friseur und Visagistin Mobil

Bis zur Selbstständigkeit arbeite ich weiterhin als Produktionsarbeiterin um meine Kurse und Prüfungen bezahlen zu können und bis 2019 mein Gewerbe angemeldet ist und ich meinen Kundenstock aufgebaut habe, danach werde ich die Stelle als Produktionsarbeiterin beenden und meine Firma leiten und auf Selbstständiger Basis für mein Einkommen sorgen.“

Auf Grund eines Mängelbehebungsverfahrens durch das Bundesfinanzgericht wurden von der Bf. die Beschwerde vom 03.05.2018 und die Nachreichung vom 25.09.2018 mit ihrer Unterschrift versehen an das BFG retourniert.

Lt. Verständigung der Bezirkshauptmannschaft ***1*** vom 05.12.2019 meldete die Beschwerdeführerin das Gewerbe „Friseur und Perückenmacher (Stylist)“ ab 01.12.2019 an.

Am 18.05.2021 teilte die Bf. dem Finanzamt mit, dass ihr Gewerbe schon über ein Jahr ruhend gemeldet sei.

Am 08.08.2023 teilte die Bf. mit dem Formular Verf 24 dem Finanzamt die Eröffnung ihres Gewerbebetriebes ab 07.08.2023 mit.

Lt. Finanzamtsdatenbank wurden für die Jahre 2018 bis 2022 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit veranlagt (Arbeitgeber waren AG und ab November 2020 auch ein Handelsbetrieb – Spar-Markt), im Einkommensteuerbescheid 2023 scheinen erstmals Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 374,44 € auf, die unter den Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 fallen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) idGF sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 10 dieser Gesetzesbestimmung gelten als Werbungskosten 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 können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie iZm der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen (vgl. Ebner in Jakom, EStG¹⁷, § 16 Rz 48).

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 (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 16 Tz 203/2).

Weiters sind auch Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, der nicht mit dem bisherigen Beruf verwandt sein muss, abzugsfähig.

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen setzt voraus, dass die Umschulungsmaßnahme derart umfassend ist, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist.

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss.

Umschulungskosten stellen begrifflich vorweggenommene Betriebsausgaben/Werbungskosten dar. Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Dass anstelle der früher ausgeübten Haupttätigkeit fortan eine neue Haupttätigkeit ausgeübt werde, ist nicht erforderlich. Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten aber auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis (vgl. VwGH 28.02.2012, 2009/15/0105). 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 (vgl. VwGH 15.9.11, 2008/15/0321; ebenso: VwGH 25.11.11, 2011/15/0047; VwGH 27.4.17, Ra 2015/15/0069; s auch BFG 25.9.18, RV/3100572/2013). Wenn jedoch der neue Beruf nur nebenbei ausgeübt wird, kann der Fall eintreten, dass lfd.

Werbungskosten-Überschüsse entstehen und sich damit die Frage nach Liebhaberei bei den Einkünften stellt (vgl. UFS 28.10.11, RV/3052-W/10).

Die bloße Absichtserklärung, nach Ende der Umschulung Einkünfte erzielen zu wollen, genügt nicht, die drei Jahre zuvor angefallenen Aufwendungen iZm der Umschulung als Werbungskosten anzuerkennen (vgl. BFG 24.11.20, RV/7105213/2019).

Wurden Umschulungsaufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt, wird jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidabänderungen gem. § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt wurden, führt (vgl. Ebner in Jakom EStG¹⁷, § 16 Rz 50f).

Wurden Umschulungskosten zunächst nicht als Werbungskosten anerkannt, erzielt der/die Steuerpflichtige in der Folge jedoch tatsächlich einen Überschuss aus der betreffenden Tätigkeit, liegt nach LStR 2002 Rz 361a ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor. Die Steuerbescheide für die Jahre, in denen die Umschulungskosten angefallen sind, seien entsprechend abzuändern (vgl. Pfalz/Sutter in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar⁶⁵, § 16 Abs. 1 Z 10 EStG Rz 22).

Das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs „abzielt“. Es ist daher ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, 622).

Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 als Produktionsarbeiterin bei der Firma AG Umschulungskosten für die Ausbildung zur Friseurmeisterin als vorweggenommene Betriebsausgaben geltend.

Da die Beschwerdeführerin bis heute bei diesem Arbeitgeber beschäftigt ist (mit zwischenzeitigen Elternkarenzzeiten) und seit November 2020 daneben auch in einem Handelsbetrieb - Sparmarkt einer nichtselbständigen Arbeit nachgegangen ist, war die Einkünfteerzielung der Bf. bisher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht gefährdet.

Das Bundesfinanzgericht geht aus folgenden Gründen nicht davon aus, dass die ernsthafte Absicht der Bf. zur Einkünfteerzielung im anderen Beruf im Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen ist:

Die Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse ergibt, dass die Beschwerdeführerin nach der Absolvierung der Bildungsmaßnahmen in den Jahren 2017/2018 zwar beabsichtigte eine selbstständige Tätigkeit aufzunehmen, dies aber tatsächlich erst im Jahr 2023 gelang. Im letztgenannten Jahr betrugen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jedoch nur 374,44 €, sodass dieser Betrag iRd Veranlagungsfreibetrages zu keinen steuerpflichtigen Einkünften führte. Die neue Berufstätigkeit muss über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen. Zu den von der Bf. in den Jahren 2018 und 2019 geplanten Online-Shops wurden außer den

Absichtserklärungen dem Finanzamt gegenüber keine weiteren Aktivitäten bekannt gegeben. Somit liegen bisher keine Umstände vor, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.

Sollte in der Zukunft im Veranlassungszusammenhang mit den Aufwendungen der ggst. Bildungsmaßnahmen die Beschwerdeführerin Erwerbseinkommen erzielen können, das zur Sicherung ihres künftigen Lebensunterhaltes beiträgt, kann – wie auch vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung und im Vorlagebericht ausgeführt - die Bestimmung des § 295a BAO (rückwirkendes Ereignis) zur Anwendung kommen und im Rahmen einer Liebhabereibeurteilung eine Bescheid-Abänderung für das Jahr der Verausgabung der Umschulungskosten vorgenommen werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde und das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 31. Juli 2024