

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. November 2024 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 24. Oktober 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) Werbungskosten für Arbeitsmittel iHv € 2.956,02 und für Aus- und Fortbildung iHv € 2.656,54 sowie Krankheitskosten mit Selbstbehalt iHv € 2.562,37.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens gab der Bf. bekannt, dass er den Aufbau eines Zentrums für Pflegeforschung anstrebe und beantragte die Berücksichtigung der vorweggenommenen Aufwendungen.

Im Einkommensteuerbescheid vom 24.10.2024 wurden Bildungskosten für die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses (bis September 2023) im Schätzungswege anerkannt (Reisekosten iHv € 400,-). Mangels Dienstgeberbestätigung wurde von den beantragten Arbeitsmitteln nur Aufwendungen für Fachliteratur (Buch "Pflegewissenschaften" 07.06.2023)

iHv € 42,99 steuerlich berücksichtigt. Die gekürzten Krankheitskosten blieben unter dem Selbstbehalt.

Mit Beschwerde vom 21.11.2024 übermittelte der Bf. eine korrigierte Kostenaufstellung.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.12.2024 wurden Krankheitskosten mit Selbstbehalt iHv. 2.033,03 Euro anerkannt (doch blieben diese unter dem Selbstbehalt) und die Beschwerde im Übrigen abgewiesen.

Am 16.1.2025 brachte der Bf. mittels FinanzOnline ein Anbringen ein, das als Vorlageantrag qualifiziert wurde. Der Bf. übermittelte eine Beschreibung seiner als Einkunftsquelle geplanten Tätigkeit im Bereich der Pflegeberatung.

Ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes bezüglich des Vorliegens einer Einkunftsquellen blieb vom Bf. unbeantwortet.

Am 26.6.2025 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das Finanzamt geht bei der gegenständlichen Tätigkeit von Liebhaberei aus, weil abgesehen von einer Absichtserklärung keine Unterlagen vorgelegt wurden, wonach der Bf. ernsthaft die gewinnorientierte Tätigkeit im Rahmen der Pflegeforschung betreibt. Eine Prognoserechnung wurde nicht vorgelegt und es sei nicht erkennbar, wie der Bf. nach außen in Erscheinung tritt oder Kunden lukriert.

Am 5.10.2025 übermittelte der Bf. dem Bundesfinanzgericht eine Stellungnahme bezüglich der fraglichen Tätigkeit und beantragte die Anerkennung als Einkunftsquelle.

Am 22.3.2026 übermittelte der Bf. dem Bundesfinanzgericht eine „bereinigte Aufstellung“ der Werbungskosten, Fortbildungskosten und außergewöhnlichen Belastungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Jahr 2023 von Jänner bis September nichtselbständig beim BMLV beschäftigt und bezieht seit Oktober 2023 eine gesetzliche Sozialversicherungspension der PVA.

Der Bf. absolvierte im Jahr 2023 Fachfortbildungen und erstellte wissenschaftliche Arbeiten im Bereich Pflegewissenschaft.

Vom Dienstgeber wurde dem Bf. in der Zeit vom 1.11.2022 bis 30.09.2023 eine Berufsförderungsmaßnahme in Form eines Online-Bachelorstudiums im Bereich

Pflegewissenschaft bewilligt. Die Berufsförderung wurde im Rahmen des entgeltlichen Dienstverhältnisses durchgeführt.

Für das Jahr 2023 beantragte der Bf. die Anerkennung von vorweggenommenen Betriebsausgaben und Anlaufverlusten in Zusammenhang mit dem Aufbau eines Zentrums für Pflegeberatung.

Im Jahr 2025 errichtete der Bf. als Alleingesellschafter die „***A***GmbH“ (Firmenbucheintragung am 29.8.2025) mit dem Geschäftszweig Pflege, Forschung und Gesundheitsförderung.

Im Jänner 2026 wurde der „***A***GmbH“ vom Land ***B*** eine Förderung iHv. 6.359,41 Euro gewährt.

Eine Förderungszusage der EU liegt derzeit noch nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht vorgelegten Akten und der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 5.10.2025, sowie der mit E-Mail vom 12.3.2026 übermittelten Förderzusage des Landes ***B***.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zur Beurteilung der Tätigkeit „Pflegeforschung“ als Einkunftsquelle und der Anerkennung von vorweggenommenen Betriebsausgaben

Gemäß § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung (LVO) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete

Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Nach Beurteilung des Bundesfinanzgerichts ist die vom Bf. beschriebene Tätigkeit „Betreiben eines Instituts für Pflegeforschung“ eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit, die nicht typischerweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist.

§ 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 Einzelfalles damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.“

Die Versagung des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO setzt voraus, dass nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) beendet wird. Dies bedeutet, dass anhand der zu Betätigungsbeginn bestehenden Umstände von vornherein erkennbar gewesen sein muss, dass mit der Betätigung in der geführten Art und Weise ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) nicht erzielt werden wird (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Auflage, Rz 334).

Ist die Betätigung auf Grund der konkreten Ausgestaltung nicht von vornherein als aussichtslos erkennbar, steht der Anlaufzeitraum zu (VwGH 28.11.2007, 2006/14/0062).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist anhand der zu Betätigungsbeginn bestehenden Umstände nicht von vornherein erkennbar, dass mit den vom Bf. beschriebenen Erwartungen an die Betätigung ein Gesamtgewinn nicht erzielt werden wird:

Der Bf. absolvierte im Jahr 2023 Fachfortbildungen und erstellte eine wissenschaftlich Arbeit im Bereich Pflegewissenschaft.

Der Bf. hat zielgerichtet auf die Errichtung einer GmbH im Jahr 2025 mit dem Geschäftszweig Pflegeforschung hingearbeitet.

Als Geschäftsführer dieser GmbH veranschlagt er jährliche Gewinne iHv. ca. 30.000 Euro bei einer Dauer der Tätigkeit von mindestens 10 Jahren.

Die Einnahmen sollen in den ersten Jahren hauptsächlich einem EU-Forschungsprojekt entspringen. Eine Zuerkennung der erhofften Förderungen erscheint dem Bundesfinanzgericht nicht als von vornherein aussichtslos, angesichts dessen, dass bereits auch das Land ***B*** im Jänner 2026 der GmbH des Bf. eine Förderung zuerkannt hat.

Folglich liegt im Jahr 2023 eine Einkunftsquelle vor und ist der Anlaufzeitraum gemäß § 2 Abs. 2 LVO zuzuerkennen. Folgende damit zusammenhängende Aufwendungen sind anzuerkennen:

Fortbildungskosten lt. Aufstellung des Bf. iHv. 2.656,54 Euro.

Sonstige Betriebsausgaben iHv. 1.612,91 Euro:

Microsoft Office	99,00
Antivirenprogramm	104,98
Webzugang Kenhub Anatomie	152,00
Acrobat Cloud	359,88
Computer System AfA	337,46
Biody Coach Körperimpedanz Messgerät Update	600,00
Internet Mobil 60%	1.011,67
Internet Festnetz 60%	607,92
Summe	3.272,91
Abzüglich Kostenersatz Berufsförderung	-1.660,00

Betriebsausgaben 2023

1.612,91

Insgesamt werden somit vorweggenommene Betriebsausgaben iHv. 4.269,45 Euro anerkannt.

Werbungskosten für ein Arbeitszimmer

Der Bf. machte im Rahmen des Beschwerdeverfahrens Kosten iHv. 874,53 Euro für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband geltend.

Diese Kosten betreffen die anteiligen Betriebskosten und Stromkosten für ein 15 m² großes Zimmer von Jänner bis September 2023. Das Zimmer wurde für das Online-Studium bis zum Ende der nichtselbständigen Tätigkeit im September 2023 genutzt.

Beurteilung:

Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung können gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 nur abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt „der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit“ des Steuerpflichtigen bildet.

Das Merkmal des Mittelpunkts der „gesamten“ betrieblichen/beruflichen Tätigkeit ist - verfassungskonform ausgelegt (VwGH 27.5.99, 98/15/0100) aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle iSd gesamten Tätigkeit im Rahmen eines konkreten Betriebs oder der gesamten Betätigung im Rahmen einer konkreten beruflichen Betätigung zu beurteilen (VwGH 27.6.00, 98/14/0198).

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist - gegebenenfalls im Rahmen einer „wertenden Gewichtung“ - nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach „dem typischen Berufsbild“ (VwGH 24.10.05, 2001/13/0272; LStR 329), nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall.

Nach dem typischen Berufsbild „Krankenpfleger“ liegt der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern im Krankenhaus bzw. der Pflegeeinrichtung.

Die vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind deshalb nicht abzugsfähig.

Außergewöhnliche Belastungen

Die außergewöhnlichen Belastungen werden im Sinne der Beschwerdevorentscheidung iHv. 2.033,03 Euro anerkannt.

Abgabenbemessungsgrundlagen:

Es werden vorweggenommene Betriebsausgaben iHv. 4.269,45 Euro anerkannt.

Die zusätzlichen Werbungskosten verringern sich von 682,99 Euro auf 282,99 Euro, weil 400 Euro bei den vorweggenommenen Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Die außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt betragen 2.033,03 Euro.

Das Einkommen beträgt somit 19.677,03 Euro und die Einkommensteuergutschrift erhöht sich auf 2.074,29 Euro.

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.

Fragen der Beweiswürdigung im Einzelfall sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, daher ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 15. April 2026