

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die RichterInName Ri in der Beschwerdesache BF, BF-Adr, vertreten durch Gandler Steuerberatung GmbH, Trientlgasse 65, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 29. November 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. November 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer BF-StNr zu Recht:

I. Die Beschwerde wird 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

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 beehrte die Beschwerdeführerin Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten in Höhe von Euro 5.624,29 sowie sonstige Werbungskosten in Höhe von Euro 693,23.

Aufgrund eines Ersuchens um Ergänzung der Behörde gab die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter am 5. September 2023 bekannt, dass die Beschwerdeführerin als Tätigkeit eine Hotellerie Allrounderin (Service, Rezeption, Reservierung, Marketing, Administration) sei. Die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberaterin ermögliche ihr den Start in die Selbständigkeit, die sie neben ihrem jetzigen Beruf aufbauen könne und sogar kombinieren könne. Es werde eine neue Laufbahn angestrebt, es handle sich daher um vorweggenommene Ausbildungskosten bzw. Umschulungskosten und nicht um Fortbildungskosten. Es sei eine völlig neue Berufswahl, die in naher Zukunft nach Abschluss der Ausbildungen ausgeübt werden wird. Sie arbeite darauf hin so bald als möglich eine Gewerbebeanmeldung starten zu können. Es würden derzeit alle notwendigen Einheiten, die für

die Gewerbeanmeldung notwendig seien, gesammelt, damit ein fließender Übergang geschaffen werden könne. Weiters seien Gespräche über mögliche Beratungsräume und Seminare im Laufen. Sie habe keinerlei Erstattung oder Förderung bekommen. Als Fahrtenbuch samt Hotelkosten wurde eine tabellarische Aufstellung übermittelt, mit Datum, Strecke, Kilometer sowie Hotelkosten. Die gesamten Kilometer betrugen 2610, die Hotelkosten Euro 608,50. Weiters wurde ein Lehrplan Ort für Dipl. Lebens- und Sozialberatung der Name Ausbildungsstätte vorgelegt. In diesem Lehrplan ist das Datum, das Thema, die Einheiten, Uhrzeit sowie der Referent angeführt. Unter der Spalte Ort befinden sich für das gegenständliche Jahr keine Eintragungen. Weiters wurde bezüglich der Telefon und Internetkosten für 2021 wiederum eine tabellarische Aufstellung übermittelt mit Gesamtkosten in Höhe von Euro 866,54 und unter dem Titel Ausbildungskosten (Supervision/Selbsterfahrung/Fachliteratur) eine Tabelle mit Name, Datum, Einheit und Betrag mit einer Gesamtsumme von Euro 3.919,59.

Am 13. November 2023 erging der Einkommensteuerbescheid für 2021, in dem nur der Pauschbetrag für die Werbungskosten berücksichtigt wurde. Begründend wurde ausgeführt, um Aufwendungen als Werbungskosten absetzen zu könne, müsse zwischen dem Aufwand und der beruflichen Tätigkeit ein unmittelbarer, ursächlicher Zusammenhang bestehen. Aufwendungen, die mit dem Beruf in keinem oder nur in seinem mittelbaren Zusammenhang stehen, seien nicht als Werbungskosten absetzbar. Umschulungskosten seien dann absetzbar, wenn bereits konkrete Maßnahmen für die spätere Berufsausübung gesetzt werden, welche über eine bloße Absichtserklärung hinaus gehen. Die damit zusammenhängende Kosten für Fachliteratur, welche im allgemeinen Interesse seien, stellen selbst dann keine Werbungskosten dar, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können.

Mit Schreiben vom 29. November 2023 wurde Beschwerde erhoben und ausgeführt, dass die Ausbildungskosten zum Lebens- und Sozialberater eine Umschulungsmaßnahme seien und keineswegs eine privat veranlasste Ausbildung, die keinen Zweck verfolge. Nach einem Telefonat mit dem zuständigen Sachbearbeiter seien vor allem noch zusätzliche Beweismittel für eine gewollte Betriebseröffnung nach Abschluss der Ausbildung zu erbringen. Auch wenn die Beschwerdeführerin grundsätzlich der Meinung sei, dass es solcher weiterführenden Beweise nicht bedarf, wurde eine Auflistung angehängt, welche Supervisionsstunden etc. bereits durchgeführt worden seien. Der theoretische Ausbildungsteil zum Lebens und Sozialberater sei im Herbst 2023 abgeschlossen worden. Um eine Gewerbeanmeldung zu ermöglichen, müssten jedoch auch Praxiszeiten in Form von Supervisionen durchgeführt werden. In dieser Phase befände sich die Beschwerdeführerin gerade. In der Aufstellung sei ersichtlich, welche Einheiten nötig seien und welche bereits durchgeführt worden seien. Angehängt wurde eine Aufstellung der benötigten Einheiten für die Gewerbeanmeldung zum Lebens- und Sozialberater, in der angeführt wurde, dass von geforderten 750 Einheiten 464,5 Einheiten absolviert worden seien.

In einem weiteren Ersuchen um Ergänzung vom 5. Jänner 2024 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert für die beantragten Werbungskosten Kostennachweise (Belege in Kopie) und Zahlungsbestätigungen vorzulegen und eine Stellungnahme angefordert, da die beantragten Werbungskosten mit den Kosten in den Aufstellungen nicht übereinstimmen würden.

Daraufhin gab die Beschwerdeführerin am 15. Jänner 2024 an, dass sich im Anhang die gewünschten Rechnungen befänden. Die Zahlungsbestätigungen seien jeweils auf den Rechnungen angeführt, die Ausbildungskosten seien per Einzug bezahlt worden, auch hier liege daher eine Bestätigung der Bezahlung vor. Sollte dennoch ein konkreter Bankauszug benötigt werden, bitte er um kurze telefonische Rücksprache, dann werden diese gerne nachgereicht. Betreffend die Abweichung der beantragten Kosten von der mitgeschickten Kostenaufstellung könne der steuerliche Vertreter nicht folgen. Er habe die Erklärungen mit dem mitgeschickten Unterlagen abgestimmt und könne keine Abweichung feststellen. Betreffend die Telefon- und Internetkosten werde angeführt, dass dies Kosten seien für die unselbständige Tätigkeit im Hotel und nicht im Zuge der Ausbildung. Die Beschwerdeführerin benötige beides für ihren Beruf, ein Privatanteil von 20% bzw. Euro 173,31 sei bereits ausgeschieden worden. Die Kosten für Telefon und Internet seien auch in den vergangenen Jahren bereits beantragt und gewährt worden. Angehängt wurde eine Rechnung der Name Ausbildungsstätte vom 14. April 2021 über Euro 5.980 mit dem Hinweis, dass die erste Rate am 5. Mai 2021 und die zweite Rate am 5. Mai 2022 in Höhe von jeweils Euro 2.990,00 eingezogen werde. Weiters wurden fünf Hotelrechnungen des Hotels Name Hotel in Ort übermittelt: Rechnung vom 11. Juni 2021 (Aufenthalt 11. Juni bis 13. Juni 2021), Rechnung vom 9. Juli 2021 (Aufenthalt 9. Juli bis 11. Juli 2021), Rechnung vom 17. September 2021 (Aufenthalt vom 17. September bis 19. September 2021), Rechnung vom 22. Oktober 2021 (Aufenthalt vom 22. Oktober bis 24. Oktober 2021) und Rechnung vom 19. November 2021 (Aufenthalt vom 19. November bis 21. November 2021). Weitere Rechnungen wurden nicht übermittelt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. März 2024 wurden die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei den beantragten Kosten um vorweggenommene Werbungskosten handle. Diese seien nur abzugsfähig, wenn aus der derzeitigen Sicht ein Gesamtüberschuss aus der zukünftigen Tätigkeit erzielt werden („Steuersubstrat“). Da bisher die Beschwerdeführerin bisher noch keine Einnahmen aus der Tätigkeit als Lebens- und Sozialberaterin vorweisen konnte und die Einnahmen einer Angestellten im Hotelbereich nicht von einer Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin abhängen, könne der beantragte Lehrgang vorläufig steuerlich nicht berücksichtigt werden. Dies gelte auch wenn diese fachliche Qualifikation im derzeit ausgeübten Beruf verwendet werden könne. Es wurde weiters darauf hingewiesen, dass so bald konkrete Einnahmen vorgewiesen werden können und diese in einer Einkommensteuererklärung erklärt werden, der beantragte Lehrgang über die Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin als vorweggenommene Betriebsausgaben berücksichtigt werden könne. Dies werde auf Antrag

mittels Bescheidänderung gemäß § 295a Bundesabgabenordnung innerhalb einer Verjährungsfrist von fünf Jahren erledigt.

Am 14. April 2024 wurde der Vorlageantrag gestellt. Zum Sachverhalt wurde angeführt, dass die Beschwerdeführerin im Hotelbetrieb der Mutter arbeite und sich derzeit in Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater befinde. Dies sei eine zweistufige Ausbildung bestehend aus Theorie und Supervision (Praxis). Den Theorieteil habe die Beschwerdeführerin bereits im Herbst 2023 abgeschlossen, die Supervision mache sie jetzt gerade. Sobald sie genügend Supervisionsstunden absolviert habe, könne die Beschwerdeführerin den Gewerbeschein zum Lebens- und Sozialberater lösen und dahingehend Einkünfte erzielen. Tätig in diesem Bereich sei die Beschwerdeführerin durch die Supervisionsstunden bereits jetzt. Die Ausbildung dauere mehrere Jahre. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um eine Fortbildung aus privatem Interesse handle. Weiters wird auf die Lohnsteuerrichtlinien verwiesen. Aufgrund der Ausführungen in den Richtlinien und den darin enthaltenen Beispielen seien die Werbungskosten zur Umschulung als Lebens- und Sozialberater – einer mehrjährigen, intensiven Ausbildung – jedenfalls abzugsfähig. Eine Einnahmenerzielung sei, entgegen der Meinung des Finanzamtes, nicht Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit. Ein Abbruch der Ausbildung liege außerdem nicht vor, die Supervisionsstunden würden der Ausbildung entsprechend geleistet und im Anschluss werde ein Gewerbeschein gelöst, sobald die Voraussetzungen vorliegen würden. § 295a BAO zur Wiederaufnahme sei daher nicht sinnvoll, da das eintretende Ereignis in der Zukunft (Einnahmenerzielung) keine abgabenrechtliche Wirkung für die Abzugsfähigkeit der Umschulungskosten entfalte, weil, wie bereits erwähnt, die Einnahmenerzielung nicht Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Umschulungskosten sei. In der Beschwerdeentscheidung führe das Finanzamt an, dass aus der derzeitigen Sicht ein Gesamtüberschuss aus der zukünftigen Tätigkeit erzielt werden müsse und setzt diese Aussage gleich mit dem Begriff des Steuersubstrates. Laut VwGH müssten Umstände vorliegen, die über eine Absichtserklärung hinausgehen. Das bedeutet weder, dass Einnahmen erzielt werden müssen, noch dass ein Gesamtüberschuss erzielt werden müsse. Umstände, die über die bloße Absichtserklärung hinausgehen, würden jedenfalls in der abgeschlossenen Theorieausbildung und der bereits absolvierten Supervisionsstunden vorliegen. Eine derart lange Ausbildung, die keinesfalls der privaten Lebensführung zuzuordnen sei, und das Aufwenden von nicht unbeachtlichen liquiden Mitteln zur Absolvierung der Ausbildung seien Grund genug, um über eine bloße Absichtserklärung hinaus zu gehen. Des Weiteren suche die Beschwerdeführerin laut ihrer Auskunft auch gerade nach einem Praktikumsplatz bzw. vorzugsweise nach einer Teilzeitstelle, um die notwendigen Praxisstunden hereinarbeiten zu können. Nach dessen Absolvierung sei außerdem auch eine Verbindung mit der derzeitigen Arbeit im Hotel geplant – es werden Seminare, Workshops und Einzelberatungen im Hotel angeboten werden.

In einer Nachreichung zum Vorlageantrag wurde am 8. April 2024 der Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt.

Im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht wurde weiters angeführt, dass die Beschwerdeführerin im verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahr 2021 sowie im folgenden Jahr 2022 Vollzeit und in den Jahren 2023 und 2024 in Teilzeit für den Hotelbetrieb „Hotel Name Hotel mit Ort“ ihrer Mutter tätig gewesen sei. Im Zeitraum vom 17. Juli 2023 bis 14. Oktober 2023 habe die Beschwerdeführerin Weiterbildungsgeld vom AMS bezogen. Einer anderen nichtselbständigen oder selbständigen Tätigkeit gehe die Beschwerdeführerin in diesem Zeitraum bis zum heutigen Tag laut der Aktenlage des Finanzamtes und den Versicherungsdaten des Sozialversicherungsträgers nicht nach. Im Zuge des Vorhaltes vom 9. August 2023 seien Aufstellungen und Belege zum Nachweis der beantragtem Umschulungskosten und sonstigen Werbungskosten abverlangt worden. Mit Antwortschreiben vom 5. September 2023 seien diverse Aufstellungen jedoch trotz Aufforderung dazu keine Belege vorgelegt worden. Mit Vorhalt vom 5. Jänner 2024 wurden abermals zum Nachweis Belege im Zusammenhang mit den beantragten Werbungskosten abverlangt. Mit Antwortschreiben vom 15. Jänner 2024 wurde eine Rechnung über die erste Rate für die Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin in Höhe von Euro 2.990,00 sowie fünf Hotelrechnungen über eine Gesamtsumme von Euro 608,50 vorgelegt. Zu den übrigen beantragten Aufwendungen seien abermals keine Belege vorgelegt worden. Ergänzend wurde zu den Ausbildungskosten vorgebracht, dass gerade Kurse im Bereich der Lebens- und Sozialberatung vielfach aus privatem Interesse besucht werden. Im Fall der Beschwerdeführerin sei darüber hinaus nicht davon auszugehen, dass ihr Arbeitsplatz im Familienbetrieb gefährdet sei. Des Weiteren sei nicht nachgewiesen worden, dass aus dem neuen Beruf tatsächlich höhere Einkünfte zu erwarten seien als aus dem bisherigen Beruf. Aus diesen Gründen sei eine höhere Intensität der Nachweisführung im Zusammenhang mit der künftigen Einnahmenerzielung aus der Tätigkeit als Lebens- und Sozialberaterin notwendig. Laut der derzeitigen Aktenlage sei durch die Beschwerdeführerin bisher weder eine selbständige noch eine nichtselbständige Tätigkeit in diesem Bereich aufgenommen worden, es sei auch keine Gewerbeanmeldung erfolgt und auch keine nach außen gehende Bewerbung der Tätigkeit. Es seien auch keine konkreten Pläne über die Nutzung sowie keine Nachweise über den Abschluss der Ausbildung und über die erfolgten Supervisionsstunden vorgebracht worden.

Bezüglich der Internet- und Telefonkosten wurde angemerkt, dass, wenn der Nachweis für die beantragten Internet- und Telefonkosten nicht erbracht werden sollte, es nicht der Lebenserfahrung entspreche, dass man als Arbeitnehmer im Hotelgewerbe unter seiner privaten Handynummer auftreten müsse. Auch im vorliegenden Fall werde auf der Homepage des Hotels eine Festnetznummer als Kontaktmöglichkeit angeführt. Aus der Sicht der Finanzamtes wären daher auch bei erfolgtem Nachweis der Handykosten nicht und die Internetkosten zu maximal 60% zu gewähren.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin arbeitet im Hotelbetrieb ihrer Mutter als Allrounderin (Service, Rezeption, Reservierung, Marketing, Administration). Im Jahr 2021 war sie im Rahmen einer Vollzeitstelle tätig (siehe Ausführungen im Schreiben vom 5. September 2023 sowie Angaben im Vorlagebericht).

Mit April 2021 begann die Beschwerdeführerin eine Ausbildung zur diplomierten Lebens- und Sozialberaterin bei der Name Ausbildungsstätte. Diese Ausbildung dauert fünf Semester (beginnend vom 23. April 2021 bis zum 14. Oktober 2023; siehe Lehrplan der Name Ausbildungsstätte, übermittelt am 5. September 2023). Im Rahmen der Umschulung wurden im gegenständlichen Jahr die Kosten für die erste Rate der Ausbildung in Höhe von Euro 2.990,00 (siehe Rechnung der Name Ausbildungsstätte vom 14. April 2021) sowie Hotelkosten in Höhe von Euro 608,50 (siehe die jeweiligen Rechnungen des Hotel, übermittelt am 15. Jänner 2024) und Fahrtkosten (siehe Aufstellung als Fahrtenbuch bezeichnet vom 5. September 2023). Außerdem wurden diverse Fachliteratur, ein USB-Stick sowie Kosten für Einzelselbsterfahrung und Gruppensupervision ohne Belege begehrt, aber nicht belegt (siehe Aufstellung Ausbildungskosten im Schreiben vom 5. September 2023). In Summe wurden Euro 5.624,29 geltend gemacht. Ein Abschlusszeugnis wurde nicht übermittelt. Die Supervisionsstunden wurden nicht nachgewiesen.

Konkrete Berufspläne und die Absicht als Lebens- und Sozialberaterin tatsächlich tätig zu werden konnten nicht festgestellt werden.

Als sonstige Werbungskosten wurden 80% der Telefon- und Internetkosten, damit Euro 693,23, begehrt (siehe Schreiben vom 5. September 2023, Beilage 4 sowie Schreiben vom 15. Jänner 2024). Dies Kosten wurde nicht nachgewiesen und auch nicht glaubhaft gemacht.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Beweismittel.

Grundsätzlich sind als Werbungskosten gemachte Aufwendungen nachzuweisen, wenn dies nicht möglich ist, glaubhaft zu machen (VwGH 17.12.1996, 92/14/0176).

Die Beschwerdeführerin hat keine konkreten Berufspläne dargelegt. Sie hat auch ihre subjektive Absicht, einen anderen Beruf ausüben zu wollen, nicht anhand objektiver Umstände belegt. Die Beschwerdeführerin blieb im gesamten Verfahren bei Behauptungen wie

beispielsweise Gespräche über mögliche Beratungsräume und Seminare seien am Laufen, ohne jedoch darzustellen, welche konkreten Gespräche mit wem - unter Vorlage von Unterlagen – stattgefunden haben. Auch ist die Absolvierung einer Ausbildung samt Supervisionsstunden, die im Übrigen nicht belegt wurden, für sich allein, kein hinreichend konkreter Plan für die zukünftige Berufsausübung bzw. Absicht diesen Beruf auch tatsächlich ausüben zu wollen. Die im Vorlageantrag angeführte Suche nach einem Praktikumsplatz bzw. einer Teilzeitstelle ebenso wie die Verbindung mit der derzeitigen Arbeit im Hotel wurden nur vage ausgeführt. Es wurden keinerlei substantiierte Vorbringen erstattet, die anhand von geeigneten Unterlagen belegt wurden. Der Entschluss zur Aufnahme einer neuen Tätigkeit muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Davon kann im gegenständlichen Fall nicht die Rede sein. Außer der Absolvierung der Ausbildung im Jahr 2021 (glaubhaft gemacht durch die Rechnung des Ausbildungsinstituts und die vorgelegten Hotelrechnungen) wurden über bloße Behauptungen hinaus - trotz mehrmaliger Aufforderung – keinerlei Unterlagen, Belege usw. vorgelegt. Eine konkret beabsichtigte Tätigkeit als Lebens- und Sozialberaterin konnte somit nicht hinreichend nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Ebenso wurden die Kosten betreffend Telefon- und Internet nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht. Einzig eine Aufstellung der angeblichen Kosten wurde nach mehrmaliger Aufforderung übermittelt. Auch im Vorlagebericht wurde noch einmal darauf hingewiesen, dass diese Kosten nicht belegt wurden. Anzumerken ist, dass der Vorlagebericht Vorhaltscharakter hat. Die Beschwerdeführerin bzw. ihr steuerlicher Vertreter haben auch auf den Vorlagebericht nicht reagiert.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind 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, Werbungskosten.

§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 enthält ein allgemeines Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung. Darunter fallen nach lit. a dieser Bestimmung 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.

Laut übereinstimmenden Ausführungen der Beschwerdeführerin und des Finanzamtes begehrt die Beschwerdeführerin die Kosten als Umschulungskosten. Mangels Artverwandtschaft handelt es sich jedenfalls um keine Aus- und Fortbildungskosten.

Eine Abzugsfähigkeit kann daher nur dann vorliegen, wenn die Umschulungsmaßnahmen einerseits derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf die tatsächliche Ausübung dieser neuen beruflichen bzw. betrieblichen Tätigkeit abzielen.

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. Der Steuerpflichtige muss zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahme die ernsthafte Absicht haben, einen anderen Beruf auszuüben (BFG 20.02.2024, RV/7100439/2024). Die erforderliche ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung ist aus der Perspektive des Streitjahres zu beurteilen (VwGH 12.09.2018, Ro 2017/13/0008).

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 (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321; VwGH 25.10.2011, 2011/15/0047).

In § 16 Abs 1 Z 10 findet sich eine Spezialvorschrift für vorweggenommene Werbungskosten in Form von umfassenden Umschulungsmaßnahmen (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG25 § 16 Rz 22 (Stand 1.1.2025, rdb.at), die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Dabei setzt die Abziehbarkeit voraus, dass der Steuerpflichtige bereits eine steuerlich relevante Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Als Umschulungsmaßnahme absetzbar sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielen. Es müssen somit Umstände vorliegen, die für einen konkreten Zusammenhang mit geplanten nachfolgenden Einnahmen sprechen und über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321; 28.02.2012, 2009/15/0105; 23.05.2013, 2011/15/0159; 27.04.2017, Ra 2015/15/0069; 28.06.2017, Ra 2016/15/0065; Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, 622). Aus § 16 Abs 1 Z 10 ergibt sich im Umkehrschluss, dass Kosten der Erstausbildung nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung sind (VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321).

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, 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 betreffend Architekturstudium einer AHS-Lehrerin; BFG 19.08.2015, RV/5101036/2013 betreffend Ausbildung zur Diplom Wellness- und Fitnesstrainerin; BFG 09.10.2014, RV/2100309/2011 betreffend Geographiestudium einer Volksschullehrerin; *Schubert* in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 16 (Stand 1.07.2025, rdb.at).

Für die Anerkennung von Umschulungsmaßnahmen müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/15/0148; 25.06.2000, 95/14/0134). Inhaltlich schließt sich der Begriff der „umfassenden Umschulung“ somit dem der „vorweggenommenen Werbungskosten“ an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen (*Schubert* in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 16 (Stand 1.7.2025, rdb.at).

Die subjektive Ansicht einen anderen Beruf ausüben zu wollen, kann nur anhand von objektiven Umständen beurteilt werden. Der Entschluss zur Aufnahme der Tätigkeit muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten und durch geeignete Unterlagen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Derjenige, der Umschulungskosten geltend machen will, muss in der Lage sein, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Diese ernsthafte Absicht muss anhand von geeigneten Unterlagen wie beispielsweise Schriftverkehr mit potenziellen Partnern, Werbeaktivitäten, Bewerbungsschreiben usw. dokumentiert werden. Wesentlich ist also, dass hier nicht lediglich eine Absicht vorliegt, eine neue Einnahmequelle zu schaffen, sondern dass 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.

Im gegenständlichen Fall wurden keine konkreten Aktivitäten oder Maßnahmen genannt, die die Absicht einen anderen Beruf tatsächlich ausüben zu wollen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht hätten. Es wurde nur behauptet, die Absicht zu haben, die Tätigkeit als Lebens- und Sozialberaterin auszuüben. Über die bloße Behauptung hinaus erfolgte keinerlei besondere Nachweisführung. Es erfolgten keine konkreten Handlungen, die auf einen Berufswechsel bzw. auf ein tatsächliches Tätigwerden und damit auch auf ein Erzielen steuerliche Einkünfte hinweisen. Hinzu kommt, dass bestimmte begehrte Kosten im Zusammenhang mit den Umschulungskosten wie Fachliteratur und auch die Supervisionsstunden trotz mehrmaliger

Aufforderung durch die belangte Behörde und Anführen im Vorlagebericht nicht belegt wurden.

Der von der belangten Behörde dem Beschwerdeführer gemäß § 265 Abs 4 BAO zur Kenntnis gebrachte Vorlagebericht hat den Charakter eines Vorhalts (vgl. BFG 12. 11. 2015, RV/5101378/2015; BFG 26. 9. 2022, RV/2100633/2022). Die Verständigung von der Vorlage der Beschwerde ermöglicht es dem Beschwerdeführer, die Verständigungspflicht nach § 265 Abs 6 BAO wahrzunehmen (*Petrag-Wolf* in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren⁴ § 265 BAO Rz 9 (Stand 1.3.2025, rdb.at)). Die Beschwerdeführerin bzw. ihre steuerliche Vertretung haben auf den Vorlagebericht nicht reagiert.

Die Regelungen der Einkommensteuerrichtlinien sind zwar für die Finanzämter bindend, nicht aber für das Bundesfinanzgericht.

Die gesamten Kosten, die im Zusammenhang mit den Umschulungskosten geltend gemacht wurden, sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Weiters begehrte die Beschwerdeführerin Telefon- und Internetkosten als Werbungskosten.

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (siehe dazu § 4 Anm 62 bis 64; *Schubert* in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16 (Stand 1.7.2025, rdb.at)).

Trotz mehrmaliger Aufforderung durch die belangten Behörde und Anführen im Vorlagebericht, dem Vorhaltscharakter zukommt, wurden die als Werbungskosten begehrten Telefon- und Internetkosten nicht nachgewiesen und auch nicht glaubhaft gemacht. Daher steht auch der Abzug dieser Werbungskosten nicht zu.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 BAO setzt einen rechtzeitigen Antrag der Beschwerdeführerin voraus. Anträge, die erst nachträglich, etwa in einem die Beschwerde oder dem Vorlageantrag ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung (z.B. VwGH 17.05.2006, 2004/14/0102; 17.10.2007, 2006/13/0069; 21.12.2011, 2008/13/0098, 0188; 27.06.2012, 2008/13/0148).

Im gegenständlichen Fall wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung in einem ergänzenden, nachgereichten Schreiben vom 8. April 2024 gestellt. Der Vorlageantrag erfolgte jedoch bereits mit Schreiben vom 4. April 2024. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte somit auch aufgrund der gegebenen Sach- und Rechtslage unterbleiben.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Es wurde anhand der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshof entschieden. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zugelassen.

Innsbruck, am 2. Juni 2026