

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Berufungssache der Berufungswerberin B, vertreten durch JUNIA CS Steuerberatung GmbH, Hofstraße 18 Tür 4, 2361 Laxenburg, diese vertreten durch Mag. Hannes Saghy, über die Berufung vom 15. Februar 2011, in der Fassung der Vorhaltsbeantwortung vom 4. Mai 2011 und des Vorlageantrages, gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Baden Mödling vom 13. Jänner 2011, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009, zu Recht erkannt:

- I Der als Bescheidbeschwerde zu erledigenden Berufung wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
- II Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- III Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- IV Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

I Die Berufungswerberin (Bw), eine studierte Sonder- und Heilpädagogin, war im Streitjahr an einer Montessori-Schule beschäftigt. In ihrer Abgabenerklärung begehrte sie unter der Kennzahl 722 (Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten) Werbungskosten iHv EUR 670,00 und neben ihren nichtselbständigen Einkünften einen Gewinn aus selbständiger Arbeit iHv EUR 55,00. Aufgrund des von der belangten Behörde (belBeh) durchgeführten Ermittlungsverfahrens kam hervor, dass die Bw schwer hörbehindert ist und im Streitjahr die umfassende Ausbildung zur Kunsttherapeutin begonnen hat, weil sie sich ein zweites berufliches Standbein aufbauen wollte.

**Im angefochtenen Bescheid idF der Berufungsvorentscheidung legte die belBeh zunächst dar, dass die Ausbildung zur Kunsttherapeutin eine umfassende Umschulungsmaßnahme iSd § 16 Abs 1 Z 10 Alt 3 EStG 1988 darstelle, begründete deren Nichtanerkennung im Wesentlichen jedoch damit, dass eine Umschulungsmaßnahme, die auf eine bloße Nebentätigkeit abziele, steuerlich nicht gefördert werden. Zugleich wurde der erklärte Gewinn im angefochtenen Bescheid erfasst.**

Mit Schriftsatz vom 13. Februar 2011 erhab die Bw form- und fristgerecht **Berufung**, zu der die belBeh einen Vorhalt erließ, den die Bw mit Schriftsatz vom 27. April 2011 beantwortete. Die Bw führte ins Treffen, dass die Investitionen der selbständigen Tätigkeit als Kunsttherapeutin und „Maltherapeutin nach Arno Stern“ zuzurechnen seien. Die diesbezügliche Ausbildung habe sie bereits in den Vorjahren steuerlich abgesetzt. Ab 2011 sei ein Raum für diese Tätigkeit angemietet, die notwendigen Investitionen aber bereits Ende 2009 getätigt worden. Damit könne sie nachweisen, dass ihr Interesse an der Ausbildung nicht in der Privatsphäre begründet sei. Sie beantrage daher die Anerkennung der Aufwendungen iHv EUR 670,00, die zur Gänze der Ausbildung zuzuordnen seien.

Im form- und fristgerechten **Vorlageantrag** vom 20. Juni 2011, der vom Steuerberater eingebracht wurde, wurde nochmals betont, dass die ernsthafte Absicht zur Berufsausübung durch Außenauftakt, Anmietung eines Raumes und Erzielung von Einnahmen gegeben sei. Weiters wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 1. September 2011 legte die belBeh die Berufung vor.

Am 6. März 2019 wurde die neue steuerliche Vertretung in der Berufungssache in Kenntnis gesetzt. Mit Schriftsatz vom 11. März 2019 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

## **II Über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung wurde erwogen**

### **Rechtslage ab 2014:**

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die Ausfertigung von noch vor dem 1. Jänner 2014 verkündeten Rechtsmittelentscheidungen hat jedoch noch im Namen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz nach den zum 31. Dezember 2013 geltenden Verfahrensbestimmungen zu erfolgen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

Gegenständlicher Berufungsschriftsatz fällt unter leg. cit. und ist daher als Bescheidbeschwerde zu erledigen.

### **Rechtzeitigkeit und Begründetheit der Berufung**

Berufung und Vorlageantrag sind form- und fristgerecht und auch begründet. In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. Mai 2011 präzisierte die Bw die Berufung, sodass

die Berufung in der Fassung der Vorhaltsbeantwortung vom 4. Mai 2011 und des Vorlageantrages zu erledigen ist.

Mit Schriftsatz vom 11. März 2019 wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen (Einzelrichter)Verhandlung zurückgenommen, weshalb diese nicht abzuhalten war.

## **Rechtsgrundlagen**

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. [...] Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 und § 4 Abs 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBI I Nr 180/2004) sind Werbungskosten bzw Betriebsausgaben auch 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.

## **III Folgende Sachverhaltsfeststellung ergibt sich schlüssig aus dem vorgelegten Verwaltungsakt:**

Die Bw ist eine studierte Sonder- und Heilpädagogin und war im Streitjahr an einer Montessori-Schule beschäftigt. Da ihr aufgrund ihrer Hörbehinderung der Zugang zur Ausbildung zur Volksschullehrern auf der Pädagogischen Hochschule gesetzlich verwehrt sei, bestehe für sie anhaltende Unsicherheit, ob sie die Stelle an der Schule in Zukunft werde behalten können. Aus diesem Grund hat die umfassende Ausbildung zur Kunsttherapeutin begonnen, wodurch sie sich ein zweites berufliches Standbein aufbauen wollte. Seit dem Jahr 2011 hat sie für diesen Zweck einen eigenen Raum angemietet.

Seit April 2014 wird sie auch tatsächlich nicht mehr von dieser Schule beschäftigt. Die Bw hat eine eigene Schule gegründet, deren Leiterin sie auch ist und von der sie ab September 2014 nichtselbständige Einkünfte bezieht. Durch diese berufliche Veränderung ist ihr Gehalt von brutto EUR 34.646,00 auf brutto EUR 16.492,00 gesunken.

Für das Streitjahr hat die Bw einen Gewinn von EUR 55,00 erklärt und begeht die Berücksichtigung von EUR 670,00 als vorweggenommene Betriebsausgaben infolge einer umfassenden Umschulungsmaßnahme, sodass sich ein Verlust aus selbstständiger Arbeit von EUR 615,00 ergibt. Bei diesen Aufwendungen handelt es sich um Investitionskosten für selbstständige Ausübung des Berufs einer Kunsttherapeutin.

In den Folgejahren hat die belBeh folgende Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden erfasst:

Jahr	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Einkünfte	-62,82	-3.786,39	-4.509,00	-4.448,67	keine	0,00	keine

Das Jahr 2017 ist noch nicht veranlagt.

**Beweismittel:**

Verwaltungsakt, elektronischer Steuerakt der Bw

**Beweiswürdigung:**

Obige Sachverhaltsfeststellung ergab sich schlüssig aus den angeführten Beweisen und ist unstrittig.

**IV rechtliche Beurteilung:**

Mit der Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden. Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen (VwGH 29.03.2012, 2009/15/0197).

Unstrittig ist, dass die Bw mit der Ausbildung zur Kunst- und Maltherapeutin eine umfassende Umschulung iSd § 16 Abs 1 Z 10 Alt 3 EStG 1988 absolviert hat. In den Folgejahren hat die beiBeh Verluste aus dieser selbstständig ausgeübten Tätigkeit erklärungskonform erfasst.

Die steuerliche Abzugsfähigkeit einer mit der konkreten Absicht auf künftige Einnahmenerzielung betriebenen Umschulungsmaßnahme hängt nicht davon ab, ob es dem Steuerpflichtigen nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, verschafft doch grundsätzlich keine Ausbildung eine Garantie, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können (vgl VwGH 23.05.2013, 2011/15/0159; VwGH 28.06.2017, Ra 2016/15/0065). Verluste per se sind daher nicht schädlich.

Der Grund der Nichtanerkennung im Jahr 2009 war die damals von der Finanzverwaltung vertretene Rechtsanschauung, die in der Zwischenzeit durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs widerlegt wurde, nämlich dass die in Rede stehende Abschreibungsmöglichkeit nur dann Platz greifen könne, wenn der Abgabepflichtige seine

Haupttätigkeit zu wechseln beabsichtige. Die Schaffung einer Nebeneinkunftsquelle würde steuerlich nicht gefördert.

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten 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 beispielsweise VwGH 28.02.2012, 2009/15/0105 mwN; nochmals VwGH 2011/15/0159).

Aufgrund obiger Ausführungen ist bei der Ermittlung des Einkommens 2009 ein Verlust aus selbständiger Arbeit iHv EUR 615,00 zu erfassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **V Zulässigkeit 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.

Zur Falllösung war die Rechtsfrage zu beantworten, ob es für die umfassende Umschulungsmaßnahme nach § 16 Abs 1 Z 10 Alt 3 EStG 1988 ausreicht, wenn neben der Beibehaltung der Haupteinkunftsquelle ein zweites berufliches Stand eröffnet wird. Diese Frage hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung beantwortet (zB bspw VwGH 28.02.2012, 2009/15/0105 mwN; VwGH 23.05.2013, 2011/15/0159).

Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 15. März 2019