

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senat im Beisein der Schriftführerin S., in der Beschwerdesache Bf., gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 des FA, vertreten durch V., in der Sitzung am 23. Februar 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem beiliegendem Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Geschäftsführer der A. (nunmehr B.) und selbständiger Tätigkeit.

Für das Jahr 2008 machte er Aus-/Fortbildungs- und Umschulungskosten in Höhe von insgesamt € 3.595,-- geltend und begründete dies folgendermaßen:

*„Ich habe 2007/2008 mit der Ausbildung an der Weinakademie in XY begonnen. Das WSET-Diploma gilt nach dem Master of Wine als die zweitwichtigste Weinausbildung der Welt und ist dementsprechend umfangreich, schwierig und zeitaufwändig. Die erfolgreiche Absolvierung des Diplomas, dass ich derzeit nach wie vor noch mache, ermöglicht eine führende Position in der Weinwirtschaft auszuüben.*

*Bedingt durch wirtschaftliche Schwierigkeiten in meiner derzeitigen Firma musste ich allerdings meine Ausbildung in 2009 etwas zurückstellen, obwohl genau diese ein wichtiger Beweggrund für meine berufliche Umorientierung sind.*

*Derzeit schreibe ich gerade an der vorletzten Diploma-Arbeit, die ich im April 2010 abgeben werde. Die danach noch fehlenden Kurse kann ich aber erst nach positiver Erledigung dieser Arbeit beginnen. Im Herbst 2010 werde ich auch erstmals in diesem*

*neuen Business teilweise tätig werden (Referent für Weinseminare). In Zukunft möchte ich hauptsächlich im Bereich Wein tätig sein, weshalb ich auch 2009 einen Großteil meiner Anteile an der Werbeagentur verkauft habe“.*

Beigelegt wurden Rechnungen der Weinakademie Österreich GmbH vom 20.11.2007 betreffend Seminar „Aufbau 2 Abend XB“ über € 560,-- samt Auftragsbestätigung der Zahlung, gestempelt mit 21.11.2007, vom 08.01.2007 betreffend Seminar „Aufbau-Block 1 XB“ über € 520,-- samt Auftragsbestätigung der Zahlung, gestempelt mit 09.02.2007, vom 24.07.2008 betreffend „Diplomakurs – Unit 3“ über € 1.500,-- samt Auftragsbestätigung der Zahlung, gestempelt mit 26.08.2008, vom 19.03.2008 betreffend „Diplomakurs Unit 1 – 2“ über € 850,-- samt Auftragsbestätigung der Zahlung, gestempelt mit 06.05.2008 sowie einer handschriftlichen Aufstellung von Nächtigungskosten in XY über € 165,--, zu welchen keine Belege übermittelt wurden.

Mit Bescheid vom 11.03.2010 führte das Finanzamt (FA) die Veranlagung durch, wobei die beantragten Aufwendungen mit folgender Begründung zur Gänze nicht anerkannt wurden:

*„Eine Umschulung liegt vor, wenn die Maßnahmen derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abgezielt werden. Da noch nicht absehbar ist, wann und in welchem Umfang die Tätigkeit als Referent für Weinseminare ausgeübt wird, werden die beantragten Werbungskosten vorläufig noch nicht steuerlich berücksichtigt. Ab dem Zeitpunkt wo die Tätigkeit die Haupteinkunftsquelle darstellt, werden die Werbungskosten rückwirkend anerkannt.“*

In seiner nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung führte der Bf. aus, dass die beantragten Umschulungskosten vorweggenommene Werbungskosten darstellen würden und in dem Jahr abzusetzen seien, in dem sie geleistet werden.

In der umfassenden Ausbildung zum Weinakademiker seien auch einzelne berufsspezifische Bildungselemente enthalten, die zur Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienen würden. Seine erworbenen Kenntnisse könne er in der Marketingberatung seiner Kunden in der Weinbranche verwerten. So sei der größte Kunde von B., und dies seit 1992, C., wo es ihnen als Agentur lediglich durch sein spezielles Wein-Know how möglich sei, diesen Kunden zu halten. Auch bei weiteren Kunden wie z.B. Weingut D., E. International oder der F. (ab 2010 Kunde) habe ihre Agentur durch das spezielle Wein-Know how punkten können.

Im Rahmen der Weinakademiker-Ausbildung werde auch auf den Bereich Marketing ein Schwerpunkt gelegt. So habe der Bf. u.a. für die Diplomastufe Unit 1 Arbeiten zu den Themen „Einführung einer Wodkamarke auf dem österr. Markt“ und „Rose – internationale Trends und Vermarktungsmöglichkeiten“ verfasst.

Aus den beiliegenden Arbeiten sei ersichtlich, dass die Erstellung der einzelnen Werbemittel aus 2008 und 2009 eine fundierte Weinausbildung vorausgesetzt habe, die der Bf. sich durch das umfangreiche Weinakademiker-Studium angeeignet habe.

Beigelegt wurde Werbematerial der C. betreffend Tests verschiedener Weine und Gestaltung von Sonderaktionen, welche laut handschriftlichem Vermerk des Bf. von ihm konzipiert und erstellt worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.04.2010 wurde das Begehren des Bf. abgewiesen und damit begründet, dass gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten allgemein Aufwendungen oder Ausgaben seien, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung sei gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stünden und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet würden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig träfen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen würden.

In der Ergänzungsbeantwortung habe der Bf. dem Finanzamt mitgeteilt, dass er aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten seiner Firma eine berufliche Umorientierung angestrebt habe. Dies stelle steuerlich eine Umschulungsmaßnahme dar.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen seien dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen würden, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele.

Der Begriff Umschulung impliziere, dass nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels (von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit) gemeint seien. Nach dem Willen des Gesetzgebers solle die Umschulung die Erzielung von Zusatzeinkommen in einem völlig neuen Tätigkeitsbereich ermöglichen. Die neue Tätigkeit müsse aber zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen.

In der Veranlagung seien die Aufwendungen für die Umschulungskosten vorläufig nicht anerkannt worden. Es sei aber darauf hingewiesen worden, dass bei entsprechendem Nachweis der Ausübung einer neuen Haupttätigkeit die Aufwendungen nachträglich anerkannt werden würden.

Nach ständiger VwGH- und UFS-Rechtsprechung müsse die Absicht vorhanden sein, die andersartige Berufstätigkeit auch tatsächlich ausüben zu wollen. Eine bloße Absichtserklärung reiche nicht aus, um eine Bildungsmaßnahme als Umschulung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu qualifizieren (mit Verweis auf UFS 01.08.2007, RV/0945-W/05). Es müssten grundsätzlich besondere Umstände vorliegen, die darauf hinweisen, dass eine über die Absichtserklärung hinaus gehende Absicht bestanden habe, die andersartige Berufstätigkeit auch tatsächlich ausüben und aus dieser Einnahmen erzielen zu wollen.

In der Berufung habe der Bf. erklärt, dass in seiner Ausbildung zum Weinakademiker auch einzelne berufsspezifische Bildungselemente enthalten seien, die der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienen würden. Von der Ausübung einer neuen Tätigkeit sei in der Berufung keine Rede mehr.

Es lasse sich daher nicht feststellen, ob der Willensentschluss zur Ausübung der andersartigen Berufstätigkeit noch vorliege oder nicht, weshalb die vorläufige Nichtanerkennung der Aufwendungen als Umschulungsmaßnahmen aufrecht bleibe. Es habe sich weiters herausgestellt, dass die Firma des Bf., A., bei der er Geschäftsführer gewesen sei, sich nunmehr B. nenne. Der Bf. sei auch bei dieser Firma hauptberuflich als Geschäftsführer beschäftigt, was sein Lohnzettel in Höhe von € 104.564,77 und die Homepage von B. (Geschäftsführer: Bf.) bestätige. Dies könne als weiteres Indiz gegen einen Willensentschluss zur Ausübung einer andersartigen Berufstätigkeit gewertet werden, da sich der Bf. entgegen seiner in der Vorhaltsbeantwortung geäußerten Absicht, sich aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten beruflich umzuorientieren, scheinbar doch für einen Verbleib in der Marketingbranche entschlossen habe.

In der Berufung werde angeführt, dass die Bildungsmaßnahmen vorweggenommene Werbungskosten darstellen würden und in jenem Jahr abzusetzen seien, in dem sie geleistet würden. Vorweggenommene Werbungskosten lägen dann vor, wenn Umstände vorlägen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgingen und klar und deutlich nach Außen in Erscheinung träten (VwGH 23.06.1992, 92/14/0037). Da im vorliegenden Fall die Absicht für die Ausübung einer neuartigen Tätigkeit nicht klar erwiesen sei, würden die Aufwendungen wie oben bereits erwähnt, vorläufig nicht anerkannt.

Zur Qualifikation der beantragten Aufwendungen als Fortbildungskosten wurde vom FA ausgeführt, dass Fortbildungskosten dazu dienen, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

In der Ausbildung zum Weinakademiker werde auch ein Schwerpunkt auf den Bereich Marketing gelegt.

In seinem Erkenntnis VwGH 22.09.2005, 2003/14/0090, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Bildungsmaßnahmen, die in verschiedenen beruflichen Bereichen verwend- und verwertbar seien, dann als (Fort)-Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzusehen seien, wenn sie im ausgeübten Beruf von Nutzen seien und deshalb einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung allerdings nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen würden.

Seitens des Finanzamtes werde der fördernde Zusammenhang der strittigen Aufwendungen mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen nicht bezweifelt. Die besuchten Seminare würden allerdings keine marketing-berufsspezifische Fortbildung darstellen. Marketing-spezifische Schwerpunkte würden in vielen Ausbildungen

gesetzt, da dies in der heutigen Zeit einen wichtigen Punkt im Marktauftritt darstelle. Das vermittelte Wissen in der strittigen Ausbildung zum Weinakademiker stelle eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe dar und diene nicht nur der spezifischen fachlichen Aus-/Fortbildung im Bereich des Marketing.

Es bestehe kein Zweifel daran, dass für jemanden, der in der Marketingbranche tätig sei, Kenntnisse im Bereich des Weines von Vorteil seien, wenn einige Klienten aus der Weinbranche kommen. Dies treffe beispielsweise genauso auf Kenntnisse im Bereich der Automobilbranche oder Stahlindustrie oder vieler anderer Berufsgruppen zu, wenn Klienten des Unternehmens aus diesem Bereich kommen. Dies erfordere allerdings keine fundierte Ausbildung in der jeweiligen Branche.

Das in der Ausbildung zum Weinakademiker vermittelte Wissen könne weiters zur Verbesserung in verschiedensten Lebenslagen, auch außerhalb von beruflichen Tätigkeiten, beitragen.

Aus den dem Finanzamt vorgelegten Rechnungen sowie Informationen von der Homepage der Weinakademiker Österreich gehe nicht hervor, dass diese Ausbildung speziell für das Marketing zugeschnitten sei. Vielmehr biete die Weinakademie Österreich Weinkennern und solchen, die es noch werden wollen, eine fundierte Ausbildung im Bereich des Weines an (mit Verweis auf [www.weinakademie.at](http://www.weinakademie.at)). Dies stehe allerdings im Widerspruch mit den Erfordernissen der Fortbildungskosten, weshalb das Finanzamt zu der Auffassung komme, dass die strittigen Aufwendungen auch keine Fortbildungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellen.

Die der Berufung beigelegten Werbemittel und der Hinweis, dass die erstellten Texte von dem Bf. verfasst wurden, sei laut Meinung des Finanzamtes kein Indiz für eine notwendige Ausbildung an der Weinakademie Österreich. Die verfassten Texte würden auch ohne fundierte Ausbildung aus dem Internet ausgelesen werden können oder in Kooperation mit den jeweiligen Winzern verfasst werden können, da die Erstellung aller Werbemittel eine intensive Auseinandersetzung mit der Materie im Vorfeld notwendig mache.

In weiterer Folge stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde vom 20.05.2010 und führte aus, dass die rechtliche Würdigung seiner Umschulungskosten in der Bescheidbegründung unrichtig sei. In der Vorhaltsbeantwortung habe er erklärt, dass er einen Großteil seiner Anteile an der Werbeagentur verkauft habe. Gleichzeitig sei der Arbeitsvertrag des Bf. befristet abgeschlossen worden. Als weiteren Beweggrund für einen Berufswechsel habe er die wirtschaftlichen Schwierigkeiten in seiner Firma angeführt. Es würden daher besondere Umstände vorliegen, die darauf hinweisen würden, die andere Berufstätigkeit auch ausüben zu wollen. Seine bisherige Tätigkeit habe er selbstverständlich weiterhin ausgeübt, da er seine Umschulungsmaßnahmen noch nicht abgeschlossen habe. Dies könne nicht als Indiz gegen einen Willensentschluss zur Ausübung einer andersartigen Berufstätigkeit gewertet werden.

Als Eventualbegehren habe der Bf. in der Berufung den Antrag gestellt, die Bildungsmaßnahmen als Fortbildungskosten zu berücksichtigen. Seine Arbeiten in der

Weinakademiker-Ausbildung habe er schwerpunktmäßig im Bereich Marketing verfasst, diese berufsspezifischen Bildungselemente hätten wesentlich zur Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf beigetragen. Fortbildungskosten würden sich von der Umschulung dadurch unterscheiden, dass sie nicht umfassend sein müssen, somit auch einzelne berufsspezifische Bildungssegmente als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Es werde daher beantragt den Einkommensteuerbescheid 2008 entsprechend abzuändern und die geltend gemachten Werbungskosten zu berücksichtigen.

In der Folge erging ein Vorhalt des BFG:

*„Sie machten zur Einkommensteuer 2008 Kosten für den Lehrgang zum Weinakademiker an der Weinakademie Österreich als Werbungskosten/Betriebsausgaben geltend.*

- Bitte geben Sie bekannt, ob bzw. wann Sie diesen Lehrgang vollendet haben.*
- Sollte der Lehrgang nicht abgeschlossen worden sein, werden Sie ersucht bekannt zu geben, welche Lehreinheiten Sie bis dato absolviert haben.*
- Bitte übermitteln Sie Kopien der von Ihnen in Ihrer Berufung vom 07.04.2010 angeführten Arbeiten zu den Themen „Einführung einer Wodkamarke auf dem österr. Markt“ und „Rose – internationale Trends und Vermarktungsmöglichkeiten“.*
- Sie werden überdies gebeten auszuführen, ob, seit wann und in welcher Höhe Sie Einkünfte im Zusammenhang mit dem Lehrgang zum Weinakademiker bis dato bezogen haben und wie Sie diese vermittelten Kenntnisse wirtschaftlich verwertet haben.*
- Sie bezogen zumindest seit dem Jahr 2003 bis heute beinahe durchgehend Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Bitte führen Sie aus, welche Tätigkeit diesen Einkünften inhaltlich zugrunde liegt?*

*Bitte weisen Sie sämtliche Ausführungen anhand geeigneter Unterlagen nach.“*

Dazu teilte der Bf. mit, dass er den Lehrgang zum Weinakademiker nicht abgeschlossen habe, da ihm durch die wirtschaftlichen Schwierigkeiten seiner Agentur in diesen Jahren zu wenig Zeit für eine Ausbildung geblieben sei. Nach erfolgreichem Abschluss der Teile „Weinakademiker Aufbau 1“ und „Weinakademiker Aufbau 2“ habe er im „Diploma“ die Teile „Unit 1“ und „Unit 2“ vollständig positiv abgeschlossen. Zu „Unit 3“ habe er den Teil „Tasting Paper“ erfolgreich abgeschlossen, den Theorieteil jedoch nicht. Zum vollständigen Abschluss würden dem Bf. daher noch ein Teil der „Unit 3“ sowie die Teilbereiche „Schaumwein“, „Spirituosen“ und die Abschlussarbeit fehlen.

Der Bf. habe bedingt durch die angeführten wirtschaftlichen Schwierigkeiten in der Agentur (inklusive Teilverkauf seiner Anteile, Gesellschafterwechsel usw.) sein Projekt des Branchenwechsels zurückgestellt. Er habe im Frühjahr 2010 die Ausbildung zum „Diplomierten internationalen Weinfachmann“ am Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer Y. (WIFI NÖ) mit sehr gutem Erfolg abgeschlossen, sich danach jedoch voll der Agentur gewidmet. Nach Konsolidierung dieser habe der Bf. von September 2014 bis Mai 2015 die Ausbildung zum Sommelier und Diplom Sommelier am WIFI Wien absolviert und mit Ende Juni 2015 seine eigene Firma G. gegründet. Mit

diesem Unternehmen veranstalte er Events rundum das Thema Wein für Private und Firmen.

Erste bezahlte Events und somit Einkünfte seien mit Oktober (eine Veranstaltung), November (vier bis fünf Veranstaltungen) und Dezember (derzeit eine Veranstaltung) fixiert. Seit Juni 2015 sei er überdies Mitglied im Wiener Sommelier Verband (WSOV) und versuche dadurch sein Akquise-Netzwerk für das neue Unternehmen zu verbreitern.

Die Basis seiner Tätigkeit seien seine Ausbildungen in den letzten Jahren zum Thema Wein (Weinakademie, Sommelier, Diplom Sommelier usw.). Gleichzeitig mit dem Start seiner neuen Firma sei er für seine bisherige Agentur nur mehr Teilzeit tätig, nämlich bis Jahresende 32 Stunden, danach sei je nach Geschäftsgang eine weitere, stärkere Reduktion geplant. Seine bisherigen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit hätten sich ausnahmslos auf seine Vortragstätigkeit im Bereich Marketing bei verschiedenen Branchenveranstaltungen oder Beratungen für Unternehmen bezogen.

In der mündlichen Verhandlung legte der Bf. eine Übersicht über die Jahresergebnisse der Werbeagentur von 2008 bis 2015 vor und erläuterte anhand dieser Aufstellung, warum es so lange gedauert habe, bis es zur eigentlichen Ausübung seiner Tätigkeit im Jahr 2015 auf dem Gebiet der Weinvermarktung gekommen sei.

Er sei immer der Ansicht gewesen, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten um Umschulungskosten gehandelt hat, im Gegensatz zu seinem damaligen Steuerberater, welcher die Kosten auch als Fortbildungskosten ins Gespräch gebracht habe. Es sei immer sein Traum gewesen, sein ehemaliges Hobby zum Beruf zu machen und aus derzeitiger Sicht bestehe die Planung die Tätigkeit in der Agentur noch weiter zu reduzieren bzw. komplett auszusteigen und möglicherweise als Konsulent noch einige wenige Kunden zu betreuen.

Nachdem ihm die unterbrochene Ausbildung auf der Weinakademie „verfallen“ wäre (nach drei Jahren Unterbrechung müsse man den Diploma-Teil wiederholen, wobei es sich dabei, je nachdem wie erfolgreich man ist, ca. um 1 Jahr handle), habe er im Jahr 2014 nach einer alternativen Ausbildung gesucht und am Wifi Wien die Ausbildung zum Sommelier und in weiterer Folge zum Diplom Sommelier mit ausgezeichnetem Erfolg abgeschlossen.

Seit Juli 2015 sei er mit seiner Firma G. aktiv, seine Tätigkeit in der Agentur habe er auf 32 Stunden reduziert, das seien in seinem Fall 3 bis 3 ½ Tage. Er verweise auf seinen Internetauftritt, auf die von ihm vorgelegten Folder sowie auf eine Saldenliste betreffend das zweite Halbjahr 2015. Für das Jahr 2016 erwarte er ein positives Ergebnis. Im Vorjahr hätten bereits einige Veranstaltungen stattgefunden. Die Zielkundschaft seien vor allem Firmen und bei diesen bedürfe es einer gewissen Vorlaufzeit, bis das Geschäft ins Laufen komme. Termine für Private seien wesentlich aufwendiger zu organisieren und fänden daher etwa 4 bis 5 Mal im Jahr statt. Durch einen zufälligen Kontakt habe sich auch ein neues Geschäftsfeld eröffnet, welches in sogenannten Winzerschulungen bestehe.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass es sich nach Auffassung des FA um zwei Ausbildungen handle, nämlich jene aus dem Jahr 2008, die bis jetzt nicht abgeschlossen wurde und eine weitere im Jahr 2014 begonnene und abgeschlossene Ausbildung, deren Kosten gleichfalls geltend gemacht und vom Finanzamt auch berücksichtigt wurden. Umschulung impliziere, dass in späterer Folge auch Einnahmen erzielt werden. Bei einer ex post Betrachtung seien mit der nicht abgeschlossenen Ausbildung auf der Weinakademie jedoch niemals Einnahmen erzielt worden. Der Zeitraum zwischen 2008 und 2015 sei zu lang. In dieser Zeit sei größere Aufmerksamkeit auf die Geschehnisse der Agentur gelegt worden, sodass die Ernsthaftigkeit bzw. Zielstrebigkeit, die für die Qualifikation als Umschulung erforderlich ist, nicht ersichtlich sei.

Dem entgegnete der Bf., dass er zu bedenken gebe, dass Voraussetzung für die Sommelier-Österreich-Ausbildung eine 3-jährigen Branchenerfahrung sei, über die er nicht verfüge oder alternativ die Möglichkeit bestehe, mit den Modulen Aufbau 1 und Aufbau 2 der Weinakademie die Sommelier-Ausbildung zu absolvieren. Beide Module konnte er vorweisen, vom Diploma habe ihm nur ca. die Hälfte gefehlt, das Diploma 4 habe er in der Theorie nicht geschafft. Aus seiner Sicht könne man daher nicht von zwei getrennten Ausbildungen sprechen. Er habe sich im Jahr 2014 dazu entschlossen, mit der Sommelier-Ausbildung zu beginnen, weil das einerseits der kürzere Weg war und es ihn außerdem interessiert habe, dass man auch über das Thema Wein und Speisen ausgebildet werde. Hätte er die Ausbildung an der Weinakademie fortgesetzt, so wäre das mit weiteren 1 ½ Jahren Zeitaufwand verbunden gewesen. Fülle man bei der Weinakademie bei einer Prüfung durch, könne man erst in 6 Monaten wieder zur Prüfung antreten, beim WIFI handle es sich nur um ca. 2 Monate.

Abschließend wies der Vertreter des Finanzamtes noch auf die Einkommenssituation des Bf. hin. Aus den Lohnzetteln der Jahre 2008 bis 2011 sei ersichtlich, dass das Einkommen bei € 100.000,00 liege, in den weiteren Jahren habe sich das Einkommen sogar gesteigert. Aus den Lohnzetteln sei daher die vom Bf. vorgebrachte wirtschaftlich schwierige Situation der natürlichen Person nicht ersichtlich.

### **Es wurde erwogen:**

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen ist.

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die vom Bf. geltend gemachten Bildungskosten zum Weinakademiker als Fortbildungs- bzw. Umschulungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzuerkennen sind.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 lautet:



*Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen....*

*Werbungskosten sind auch:*

*....10. 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....*

In der mündlichen Verhandlung hat der Bf. betont, dass die von ihm geleisteten Bildungsaufwendungen auf den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit abzielen und daher vorrangig als Umschulungskosten anzusehen seien.

Betreffend der Qualifikation dieser Bildungsmaßnahme als Umschulungskosten ist auszuführen, dass solche Aufwendungen dann abzugsfähig sind, wenn sie derart umfassend sind, dass der Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht wird, welche mit der bis dato ausgeübten Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Daher wäre der Besuch einzelner Kurse oder Veranstaltungen nicht unter diesen Begriff zu subsumieren. Es ist jedoch unerheblich, dass der Steuerpflichtige während der Umschulung auch weiterhin einer beruflichen Tätigkeit nachgeht.

Laut VwGH ist es für die Annahme einer erwerbsorientierten Umschulungsmaßnahme ausreichend, aber nicht zwingend, dass die bisherige Tätigkeit wesentlich einschränkt wird (vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321; VwGH 23.05.2013, 2011/15/0159).

Umschulungskosten sind daher auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der andere Beruf, auf den die umfassende Umschulungsmaßnahme abzielt, nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll.

Zusätzlich sind laut VwGH vom 25.10.2011, 2011/15/0047 steuerlich zu berücksichtigende Umschulungskosten solche Aufwendungen, welche zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen.

Es handelt sich bei Umschulungskosten inhaltlich um „vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“. Voraussetzung für die Anerkennung solcher „vorweggenommener Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“ ist, dass die Kosten in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Nicht ausreichend ist daher, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf ermöglicht. Die angestrebte Tätigkeit muss überdies auch zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen.

Für die Anerkennung von Umschulungskosten muss daher das Motiv vorliegen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen.

Die Beweggründe für Umschulungsmaßnahmen können mannigfaltig sein. Es kann sich dabei beispielsweise um eine Unzufriedenheit im bisherigen Beruf handeln oder

auch nur um ein Interesse an einer Neuorientierung. Ob es dem Steuerpflichtigen darum geht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive für die Umschulungsmaßnahme entscheidend sind (z.B. hobbymäßige Verwertung), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321). Selbst wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztendlich scheitert, z.B. weil der Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet, das Gesamtbild jedoch für das Vorliegen dieser Absicht spricht, liegen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor. Eine Ausbildung in einem bestimmten Bereich garantiert nämlich nicht, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können.

Dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist daher einerseits im Zusammenhang mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG) und andererseits auch mit den Grundsätzen der Liebhabereibeurteilung zu sehen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) 1993 idgF liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen anhand objektiver Umstände nachweisbar ist.

Sollte eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen geeignet sein, erhöht sich die Intensität dieser Nachweisführung oder Glaubhaftmachung.

Für die Anerkennung von Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten sind somit drei Voraussetzungen zu erfüllen:

1. Es muss sich um Umschulungsmaßnahmen handeln,
2. es müssen diese Maßnahmen umfassend sein und
3. diese Maßnahmen müssen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs (mit der Absicht, Einkünfte zu erzielen) abzielen (vgl. BFG 02.07.2014, RV/1100410/2011).

Nach erfolgten Recherchen des BFG stellt sich die Ausbildung zum Weinakademiker inhaltlich folgendermaßen dar:

Laut Homepage der Weinakademie Österreich ist Ziel der Ausbildung Fachwissen über die bedeutendsten Weine und Spirituosen aus aller Welt zu vermitteln, kombiniert mit wirtschaftlichen Faktoren und Methoden der professionellen Bewertung von Weinen. Das Diploma zielt darauf ab, spezifisches Produktwissen und Kenntnisse über globale und lokale Märkte für Weine und Spirituosen zu vermitteln sowie die Fähigkeiten der Kandidaten zu entwickeln, Informationen in einer professionellen Form zu präsentieren. Absolventen sind im Stande, die Charakteristika der bedeutendsten Weine und Spirituosen aus aller Welt zu erkennen, sachkundige Bewertungen bezüglich der Produktqualität durchzuführen sowie Absatzchancen für Produkte innerhalb eines bestimmten Marktes zu identifizieren.

Die Ausbildung richtet sich laut Informationen der Weinakademie Österreich an die Zielgruppen Weinhandel, Winzer, Gastronomen, Journalisten, Vinothekare, Weinservicepersonal und private Weinfreunde.

Das DIPLOMA IN WINES AND SPIRITS des britischen Wine and Spirit Education Trust (WSET) stellt sich als eine der weltweit renommiertesten Weinausbildungen dar. Dieses internationale Diploma ist die gefragteste Qualifikation im Weinhandel und als solche auch die empfohlene Vorstufe auf dem Weg zum elitären Master of Wine (MW). Der Lehrplan umfasst die Weinbauländer der Welt und die wichtigsten Weine und Spirituosen. In 20 Ländern hat sich das Diploma etabliert.

Voraussetzungen für den direkten Einstieg in diese Ausbildung sind bereits vorher bestehende Weinkenntnisse und -ausbildungen der Teilnehmer wie:

- Weinakademie Österreich AufbauSeminar 2 - Wines and Spirits International Prüfung
- WSET Level 3 Award in Wines and Spirits Prüfung
- WIFU-Diplomsommelierprüfung
- IHK geprüfte/r Weinfachberater/in bzw. Sommelier/e
- Staatlich geprüfte/r Sommelier/e der Hotelfachschule Heidelberg
- Weiterbildungskurs Wein der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften, Campus Wädenswil
- oder eine äquivalente internationale Ausbildung

Das modulare Format der Diploma-Ausbildung ermöglicht eine flexible Zeitplanung, wobei die unterschiedlichen Unterrichtseinheiten mehrmals jährlich angeboten werden. Als Richtwert für den Lernaufwand werden den einzelnen Unterrichtseinheiten Kreditpunkte zugeordnet, wobei ein Kreditpunkt einem Lernaufwand von zehn Stunden entspricht. Dem Lehrgang werden zusätzlich zum Verfassen einer 4.000 bis 5.000 Wörter betragenden Diploma-Arbeit insgesamt 60 Kreditpunkte zugeordnet, was einem Lernaufwand von 600 Stunden entspricht.

Die Ausbildung zum Weinakademiker ermöglicht grundsätzlich den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit, welche nicht mit der bisherigen Tätigkeit des Bf. in der Marketingbranche verwandt ist. Die Maßnahme ist daher als Umschulungsmaßnahme zu qualifizieren.

In Anbetracht der notwendigen Einstiegsvoraussetzungen für diesen Lehrgang, der langen Ausbildungsdauer, den nicht unerheblichen Kosten und dem beträchtlichen Lernaufwand, ist diese Ausbildung außerdem als umfassende Bildungsmaßnahme zu qualifizieren, welche die Grenze zu einer bloß hobbymäßigen Verwertung und damit zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung bei weitem übersteigt.

Der subjektive Wille des Bf. zur Einkünfteerzielung im neuen Beruf kann nur anhand von objektiven Umständen beurteilt werden 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 (vgl. BFG 02.07.2014, RV/1100410/2011).

Im Zuge der Ermittlungen des BFG stellte sich heraus, dass der Bf. den Lehrgang zum Weinakademiker bisher nicht abgeschlossen hat. Laut den vom Bf. vorgelegten Unterlagen reichen die letzten diesbezüglichen Bemühungen in die Jahre 2009 und 2010 zurück. In der mündlichen Verhandlung hat der Bf. erklärt, dass er den Lehrgang zum Weinakademiker wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten in der Werbeagentur, die seinen vollen Einsatz gefordert hätten, unterbrechen musste. Da eine Weiterführung des Lehrganges mit großem Zeitverlust verbunden gewesen wäre, da der Bf. den Diploma-Teil hätte wiederholen müssen, habe er nach einer alternativen Ausbildung gesucht und im Jahr 2014 am WIFI Wien die Ausbildung zum Sommelier Österreich und in weiterer Folge zum Diplom-Sommelier mit ausgezeichnetem Erfolg abgeschlossen.

Das Abzielen auf die Ausübung eines anderen Berufes ist zwar veranlagungsjahrbezogen zu prüfen, sodass eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses keine Wirkung für die Vergangenheit hat (vgl. VwGH vom 31.01.2001, 99/13/0249), die Zielstrebigkeit, mit welcher die Bildungsmaßnahme verfolgt wird, kann jedoch durchaus einen Hinweis darauf geben, ob der Willensentschluss zur Ausübung eines anderen Berufes ursprünglich überhaupt gegeben war. Der Zeitraum von drei Jahren, in welchem keine weiteren Bemühungen betreffend den Lehrgang der Weinakademie Österreich ersichtlich sind, mögen als mangelnde zielstrebige Verfolgung prima facie gegen einen solchen Entschluss sprechen.

Wenn der Bf. in seinen Schreiben vom 03.03.2010, 12.10.2015 und in der mündlichen Verhandlung überdies ausführte, dass er seine Ausbildung aufgrund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten in seiner Firma zurückstellen habe müssen und er sich „voll der Agentur gewidmet“ habe, obwohl gerade diese ein wichtiger Beweggrund für seine berufliche Umorientierung gewesen seien, so gab er damit zu erkennen, dass der notwendige Willensentschluss nicht so eindeutig war wie vom Bf. suggeriert. Die Bildungsmaßnahme wurde von ihm nämlich laut seinen Ausführungen zugunsten seiner bisher ausgeführten und in den Folgejahren auch weiterhin nachgegangenen Tätigkeit als Geschäftsführer hintangestellt. Allerdings hat der Bf. in der mündlichen Verhandlung plausibel erläutert und durch Zahlenmaterial belegt, dass es in den Jahren 2009, 2010 und 2012 zu erheblichen Verlusten in der Werbeagentur gekommen sei, er sich daher verstärkt dieser Tätigkeit habe widmen müssen.

Bislang wurden noch keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärt, doch hat der Bf. in der mündlichen Verhandlung eine Saldenliste per 31.12.2015 vorgelegt, wonach bereits im Jahr 2015 ein geringfügiger Jahresgewinn erzielt wird. Dies ist jedoch, wie oben bereits erwähnt, keine Voraussetzung der Anerkennung der Umschulungsmaßnahmen, garantiert doch keine Ausbildung schlussendlich auch in der entsprechenden Branche beruflich tätig sein zu können. Vielmehr kommt es auf das

Vorhandensein der objektiv nach außen in Erscheinung getretenen Absicht zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen an.

Als ausschlaggebender Punkt ist vor allem die nunmehr tatsächlich aufgenommene Tätigkeit der Firma des Bf. G. und der damit einhergehende aktive Aufwand, eine werbende Internetpräsenz zu schaffen, zu werten. In diesem Zusammenhang sind auch die glaubwürdigen Ausführungen des Bf., wonach die Arbeitszeit seiner bisherigen Tätigkeit als Geschäftsführer auf 32 Stunden pro Woche reduziert wurde und eine weitere Reduktion geplant ist, betonungswürdig.

Laut übermitteltem Zeugnis des Wirtschaftsförderungsinstituts der Wirtschaftskammer Y. legte der Bf. 2010 die Abschlussprüfung zum diplomierten internationalen Weinfachmann ab. 2014/2015 absolvierte er nach den ebenfalls übermittelten Zeugnissen die Ausbildung zum Sommelier Österreich sowie zum Diplom-Sommelier beim Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer Wien. In Zuge dessen wurde die Firma des Bf. G. mit 02.07.2015 in das Firmenbuch eingetragen. Hierzu ist ein entsprechender Internetauftritt unter [www](http://www) vorhanden, in Rahmen dessen der Bf. verschiedene Events in Verbindung mit dem Thema Wein für Firmen oder Privatpersonen anbietet und diese als Sommelier informativ begleitet. Ebenso werden Kurse und Seminare zur Erweiterung des Wissens betreffend Wein angeboten. In der mündlichen Verhandlung hat der Bf. auch Folder, Newsletter und diverses weiteres Werbematerial vorgelegt.

Diese angebotenen Leistungen basieren auf dem Wissen des Bf. als Sommelier und Fachmann für Wein, weswegen aufgrund des sachlichen Konnexes mit dem Lehrgang zum Weinakademiker davon auszugehen ist, dass die Bildungsmaßnahmen des Bf. bereits im Jahr 2008 auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten, welche jedoch nie aufgegeben wurde, was sich auch durch die Absolvierung der weiteren einschlägigen Kurse des WIFI in diesem Bereich zeigt. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Absolvierung der Module 1 und 2 der Weinakademie Österreich als Voraussetzung für den Quereinstieg in die Sommelier-Ausbildung gilt.

Dass die Ausbildung zum Weinakademiker bis dato nicht vollendet wurde, ist im gegenständlichen Fall nicht schädlich. Wenn bereits vergebliche Aufwendungen einer Abzugsfähigkeit nicht entgegenstehen, falls der Willensentschluss zur Ausübung eines anderen Berufes ursprünglich vorhanden war, so muss dies umso mehr für Aufwendungen gelten, welche aufgrund des sachlichen Konnexes im neuen Beruf verwertbar sind. So wirbt der Bf. in seinem Internetauftritt beispielsweise auch mit seiner „umfangreiche[n] Weinausbildung an der Weinakademie in XY (WSET)“.

Bei Gesamtbetrachtung der Umstände ist daher davon auszugehen, dass der Willensentschluss zur Ausübung einer Tätigkeit in der Weinbranche bereits im Jahr 2008 ernsthaft bestanden hat, sodass die beantragten Kosten dem Grunde nach als Umschulungskosten zu qualifizieren sind.

Hinzu kommt, dass das Finanzamt die im Jahr 2014 geltend gemachten Kosten der Sommelier-Ausbildung iHv € 1.840,-- als Aus- und Fortbildungskosten bzw. Umschulungskosten zum Abzug zugelassen hat.

Dem Einwand des Finanzamtes, es lägen zwei getrennte Ausbildungen vor, vermag sich das BFG nicht anzuschließen. Vielmehr wird die gegenteilige Auffassung vertreten, dass gerade aufgrund der engen inhaltlichen Verflechtung sämtlicher vom Bf. absolvierten Bildungsmaßnahmen jedenfalls eine zusammenhängende Betrachtung anzustellen sowie eine einheitliche Beurteilung vorzunehmen ist.

Unter Bedachtnahme auf die vorstehenden Ausführungen erübrigt sich im weiteren auch die Auseinandersetzung mit dem Alternativbegehren des Bf., wonach die Bildungsmaßnahmen auch Fortbildungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellen würden.

Bezüglich der beantragten Höhe der Kosten von € 3.595,-- ist auszuführen, dass als Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten insbesondere Kurskosten, Kosten für Lehrbehelfe, Nächtigungskosten und Fahrtkosten anzusehen sind.

Die vorgelegten Rechnungen vom 20.11.2007 und 08.01.2007 über insgesamt € 1.080,-- wurden laut Datum der ebenso übermittelten Auftragsbestätigungen noch im Jahr 2007 bezahlt. Da Umschulungskosten – entsprechend dem § 19 EStG – in jenem Jahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet werden, konnten diese Rechnungen im Jahr 2008 nicht steuerlich berücksichtigt werden.

Anzuerkennen war der restliche Gesamtbetrag von € 2.515,--, welcher sich aus den beiden übrigen Rechnungen vom 24.07.2008 und 19.03.2008 betreffend Kurskosten der Ausbildung zum Weinakademiker sowie der glaubhaften Aufstellung des Bf. betreffend die Nächtigungskosten in XY ergibt.

### **Zulässigkeit der Revision**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt gegenständlich kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 5. April 2016