

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr. , gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 18.12.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 6. Jänner 2014 wird im Ausmaß der Beschwerdevorentscheidung vom 21. Jänner 2014 teilweise Folge gegeben.

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

## Entscheidungsgründe

Bf. (in der Folge auch Beschwerdeführer / Bf. genannt) beantragte in der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 neben Sonderausgaben auch Werbungskosten, nämlich das Pendlerpauschale in Höhe von 1.476 €, Reisekosten in Höhe von 114,38 €, Umschulungskosten von 11.160,45 € und sonstige Werbungskosten von 100 €.

Der Einkommensteuerbescheid 2012 erging am 18. Dezember 2013 ohne Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten, da einerseits das Pendlerpauschale bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden und ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung daher nicht möglich sei und andererseits trotz Aufforderung die benötigten Nachweise nicht beigebracht worden seien.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer die Berufung (nach der nunmehr geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass der Bf. Kfz-Techniker sei und er die Ausbildung als Pilot absolviere, die Ausbildungszeit sei von 2009 bis 2013 und die Ausbildungskosten würden bis jetzt ca. 50.000 € betragen. Von 2009 bis Mitte 2011 sei er einer Teilzeitbeschäftigung nachgegangen bzw. sei arbeitslos gewesen, um diesen Beruf zu erlernen. Aus finanziellen Gründen habe er begonnen bei X zu arbeiten, sein Ziel sei es aber als Pilot zu arbeiten. Angefügt wurde eine Beilage, in der die Sonderausgaben und Werbungskosten aufgelistet wurden, wobei als Fortbildungskosten Flüge, Fliegerarzt, Lernprogramm (Navleg), Kartenmaterial zum Fliegen, Lizenzverlängerung, Prüfungstaxe,

Landesgebühren, Fliegerversicherung und Mitgliedsbeitrag bei der Motorflugunion im Gesamtwert von 11.160,45 € angegeben wurden.

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung teilweise statt, indem Kilometergeld und Handykosten als Werbungskosten von insgesamt 214,38 € anerkannt wurden. Zu den nicht berücksichtigten Umschulungskosten wurde in der Begründung ausgeführt, dass gemäß § 16 EStG 1988 die ausdrücklich genannte Voraussetzung sei, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müsse, und in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen sei. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, seien vom Abzug ausgeschlossen. Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen, würden sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten darstellen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321). Es müssten grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 16.12.1999, 97/15/0148, VwGH 25.6.2000, 95/14/0134, VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321). Aus Sicht des Finanzamtes würden bisher keine Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen und wird darauf verwiesen, dass Umschulungskosten, die nicht als Werbungskosten anerkannt wurden, jedoch in der Folge ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt wird, nachträglich zu Werbungskosten führen würden (§ 295a BAO).

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht mit der ergänzenden Begründung, dass er im Juni 2008 seine Ausbildung zum Piloten gestartet habe und im März 2013 fertig geworden sei. Die Ausbildung habe ca. 70.000 € gekostet, wobei der Bund ca. 30.000 € übernommen habe (Übernahme von Ausbildungskosten nach einer Bundesheerverpflichtung). Die Differenz von ca. 40.000 € sei vom Bf. bezahlt worden und er sei der Meinung, dass ein derart hoher Betrag schon darauf hinweise, dass ein beruflicher Wechsel gewünscht werde. Der Bf. habe sich weltweit bei ungefähr 50 Firmen beworben, aber bis heute nur Absagen oder gar keine Reaktion erhalten. Bei Bedarf würde er eine Aufstellung der Firmen vorlegen, bei denen er sich beworben habe. Es sei nicht sein Verschulden, dass er bis jetzt keinen Arbeitsplatz gefunden habe. Die Ausbildung sei so kosten- und zeitintensiv, er müsse weiterhin fliegen, da ansonsten sein Pilotenschein die Gültigkeit verliere.

Durch weitere Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer auch in den Folgejahren 2013 und 2014 keine Einkünfte aus einer Tätigkeit als Pilot erzielte und auf Anfragen des Finanzamtes wiederholt (zuletzt mit Schreiben vom 29.11.2015) angab, dass er sich weltweit um eine Anstellung als Pilot bemühe und er im Jahr 2013 dem Finanzamt eine Liste mit seinen Bewerbungen vorgelegt habe.

Nach Auskunft des Finanzamtes liegen diese Unterlagen dort aber nicht auf.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 idGf sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 10 dieser Gesetzesbestimmung gelten als Werbungskosten Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die Umschulungsmaßnahmen müssen „umfassend“ sein und sie müssen auf die „tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen“.

Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum jeweiligen Zeitpunkt der Entstehung (Verausgabung) der Kosten klar erwiesen sein (VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085).

Nach den LStR 2002 (Rz 361) müssen Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur zukünftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Diese Umstände sind jedenfalls gegeben, wenn

- die Einkünfterzielung im früheren Beruf nicht mehr gegeben ist (Arbeitslosigkeit),
- die weitere Einkünfterzielung im derzeitigen Beruf gefährdet ist,
- die Berufschancen durch die Umschulung verbessert werden.

Die Intensität der Nachweisführung hat dabei umso höher zu sein, je mehr sich die Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen oder Neigungen eignet. Eine besondere Nachweisführung ist nach den LStR dann notwendig, wenn die derzeitige Einkünfteerzielung nicht gefährdet ist oder die Umschulung keine höheren Einkünfte erwarten lässt.

Scheitert schlussendlich die tatsächliche Ausübung des angestrengten Berufes, zB weil eine entsprechende Arbeitsstelle nicht gefunden wird oder der Steuerpflichtige seinen Entschluss revidiert, führt das zu keiner Änderung der Absetzbarkeit für die Vergangenheit; die Prüfung der Abzugsfähigkeit findet in den jeweiligen Jahren der Verausgabung nach Art einer Liebhabereibeurteilung statt (LStR 2002 Rz 360; ebenso Puchinger, FJ 2008, 95).

Wurden Umschulungskosten nicht anerkannt und werden in der Folge aus der neuen Tätigkeit tatsächlich Einkünfte erzielt, kann nach den LStR 2002 Rz 361a die Bestimmung des § 295a BAO (rückwirkendes Ereignis) zur Anwendung kommen und eine Bescheidabänderung für die Jahre der Verausgabung der Umschulungskosten vorgenommen werden (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG<sup>17</sup>, § 16 Tz 203/4/2 und Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 16 Rz 51).

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfterzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten

Veranlassung (VwGH 27.6.00, 2000/14/0096, 0097 mwN; VwGH 14.12.06, 2002/14/0012).

..... Nicht abzugsfähig sind jedenfalls alle Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind. Die EB zu BGBl. I 106/1999 nennen dabei zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik und B-Führerschein (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 16 Rz 52).

Im vorliegenden Fall macht der Beschwerdeführer im Jahr 2012 als Kfz-Techniker Umschulungskosten zum Piloten als vorweggenommene Werbungskosten geltend. Obwohl er sich weltweit bei ca. 50 Firmen beworben habe, sei es ihm bis heute nicht gelungen eine Anstellung als Pilot zu erreichen. Da eine Pilotenausbildung objektiv betrachtet nicht nur beruflich veranlasst sein kann, sondern auch aus einem privaten Interesse eines Steuerpflichtigen erfolgen kann, hat, wie oben näher ausgeführt wurde, bei Beantragung derartiger Werbungskosten die Intensität der Nachweisführung umso höher zu sein, je mehr sich die Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen oder Neigungen eignet, auch deshalb, weil die derzeitige Einkünftezielung des Bf. nicht gefährdet ist. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kommt es nicht auf die Höhe der Aufwendungen an, ob eine Bildungsmaßnahme beruflich veranlasst ist oder nicht, da es auch kostspielige Hobbies gibt und Steuerpflichtige durchaus viel Geld in ihre Freizeitaktivitäten investieren können. Durch das Vorbringen des Bf. er bemühe sich weltweit um eine Anstellung als Pilot, liegen im ggst. Fall keine Umstände vor, die über die bloße Absichtserklärung zur zukünftigen Einnahmenerzielung hinausgehen, die aber Voraussetzung sind um die beantragten Aufwendungen als Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Im hier zu beurteilenden Zeitraum (Kalenderjahr 2012) ist weder die Einkunftserzielung im früheren Beruf nicht mehr gegeben, noch ist die weitere Einkunftserzielung im derzeitigen Beruf gefährdet, noch sind die Berufschancen durch die Umschulung verbessert worden.

Werden allerdings in den folgenden Jahren aus der Tätigkeit als Pilot tatsächlich Einkünfte erzielt, kann die Bestimmung des § 295a BAO (rückwirkendes Ereignis) zur Anwendung kommen und im Rahmen einer Liebhabereibeurteilung eine Bescheidabänderung für die Jahre der Verausgabung der Umschulungskosten vorgenommen werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden. Die teilweise Stattgabe der Beschwerde erfolgte wie in der Beschwerdevorentscheidung.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis (einen Beschluss) des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 7. Jänner 2016