

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Ausbildung zur Sozial- und Berufspädagogin, zur diplomierten Mentaltrainerin und zur Alphabetisierungstrainerin für Migranten als Aus- und Fortbildungskosten sowie für Fachliteratur als Werbungskosten einer Museumsleiterin und Museumspädagogin im Rahmen der Einkommensteuer- (ESt-) Veranlagung 2011.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

I. Auf Basis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens legt das BFG der Entscheidung folgenden als erwiesen erachteten Sachverhalt zu Grunde:

Die im Jänner 1953 geborene Beschwerdeführerin (Bf), eine ausgebildete Museumspädagogin, leitete bis 2013 als Dienstnehmerin einer obersteirischen Stadtgemeinde ein städtisches Museum. Seit Beginn des Jahres 2014 ist sie pensioniert. Seit 2015 gibt sie ehrenamtlich sowohl Kindern als auch Erwachsenen Deutschunterricht in einer nahegelegenen Asylunterkunft. Ab dem Jahr 2012 nahm die Bf zudem eine vorübergehend stillgelegte Nebentätigkeit als (selbständige) Fremdenführerin in einer umliegenden Stadt wieder auf und weist dazu seither in ihren ESt-Erklärungen geringfügige Nebeneinkünfte aus. Im Rahmen dieser Tätigkeit bietet sie nach ihren Angaben bis heute „*Spezialführungen als Nachtwächterin*“ an.

Zu den zentralen Aufgaben der Bf als Museumsleiterin gehörte es, unterschiedlichsten Personengruppen, darunter insbesondere Schulgruppen (welchen zunehmend auch Schüler mit Migrationshintergrund angehörten), in Führungen und Workshops die „*Inhalte des Museums*“ und die „*Geschichte der Stadt*“ zu vermitteln. Mehr als 20 Jahre lang

veranstaltete die Bf etwa einmal monatlich zu speziellen Themen Kindernachmitte im Museum.

Im Okt. 2010 begann die Bf bei einer privaten Erwachsenen- und Weiterbildungsgesellschaft in (Ausbildungsort) eine einsemestrige Wochenendausbildung für Sozial- und Berufspädagogen, die sie – nach einer Abschlussarbeit zum Thema „*Die intrinsische Motivation*“ - im April 2011 mit einem Diplom abschloss. Im Dez. 2011 beendete die Bf bei einem weiteren privaten Bildungsunternehmen eine Ausbildung zur diplomierten Mentaltrainerin. Des Weiteren absolvierte sie 2011 eine – von einem Privatverein angebotene – Trainerausbildung zur Alphabetisierung von Migranten („*ALPHA-Lehrgang*“).

Der Dienstgeber der Bf sah keinen Bedarf an den strittigen Bildungsmaßnahmen und beteiligte sich weder an den Kosten, noch gewährte er Dienstfreistellungen.

Im aktuellen Internetauftritt präsentiert das Stadtmuseum sein Angebot wie folgt:

*„Das Museum der Stadt XY dokumentiert auf einer Ausstellungsfläche von etwa 350 m<sup>2</sup> die kulturgeschichtliche Entwicklung der Stadt. Die Darstellung reicht von jungsteinzeitlichen Funden aus der A-Höhle bis zur Geschichte des heimischen Industrieleitbetriebes.“*

Neben laufenden Führungen werden bis heute *„Kindernachmitte im Museum unter museumspädagogischer Leitung [angeboten], bei denen Kinder spielerisch die Geschichte der Stadt näher gebracht wird.“*

Die dem BFG vorliegenden Unterlagen zu den geltend gemachten Aufwendungen beschränken sich auf eine Kopie des Diploms der Bf zu ihrer Sozial- und Berufspädagogenausbildung. Darüberhinaus wurden – trotz Aufforderung des BFG – weder vom Finanzamt (FA) noch von der Bf Unterlagen übermittelt. Die folgenden Feststellungen zu den Inhalten der absolvierten Ausbildungen entstammen daher den aktuellen Internet-Veröffentlichungen der Bildungseinrichtungen.

Das vorliegende Diplom der Bf listet als Lehrgangsinhalte auf:

*„Arbeitsfeld des Sozial- und Berufspädagogen; Arbeitsmarktpolitisches Grundwissen; Betriebswirtschaftliche Grundlagen und Finanzplanung; Projektmanagement; Moderation und Präsentation; Einführung in die Potenzialanalyse; Lehren, lernen und Lernen lehren; Selbsterfahrung; Krisenintervention; Gruppendynamik; Professionelle Beratung; Trainingsanalyse; Kommunikation, Konfliktmanagement, NLP; Mediation; Lernpsychologie; Psychische Störungen; Mentaltrainig; Methodik und Didaktik; Peergroup; 30 Stunden Selbsterfahrung; 120 Stunden Praktikum.“*

Über die angebotene Ausbildung zum Sozial- und Berufspädagogen informiert die X-Bildungseinrichtung in (Ausbildungsort) aktuell wie folgt:

*„Die Ausbildung zum Sozial- und Berufspädagogen bietet einen idealen Einstieg in die Arbeit mit Menschen in der Berufsorientierung und Beratung bzw. ebenso in der Begleitung von Menschen in den verschiedenen Bereichen ihres Lebens.“*

*Primäres Ziel dieser Ausbildung zum Sozial- und Berufspädagogen in (Ausbildungsort) ist der Erwerb eines fundierten, breitgefächerten Wissens im sozial- und berufspädagogischen Arbeitsfeld, das zur Arbeit im Profit- und Non-Profit-Bereich befähigt.“*

*„Das Arbeitsfeld von Sozial- und Berufspädagogen*

*Tätigkeitsfelder, aktive Arbeitsmarktpolitik, sozialpädagogische Kursbegleitung, allgemeine Erwachsenenbildung, (Sozial-) Management, Beratung besonderer Zielgruppen, berufliche Rehabilitation, Konzipierung und Durchführung von EU-Projekten, Leistungspotenzial, Kompetenzen, Verantwortungsbereiche, Träger, Fördergeber, die Gesellschaft im Wandel, Veränderungen im Bildungswesen, Veränderungen in der Wirtschafts- Arbeits- und Berufswelt, Profit- und Non-Profit- Organisationen, Institutions- Memory, Erstellung eines Berufsbildes, psychologische Testverfahren, Testdefinition und Kriterien.“*

*„Arbeitsmöglichkeiten*

*Als Sozial- und Berufspädagoge ergeben sich vielfältige Einsatzmöglichkeiten im Bereich der Beratung, Rehabilitation, Behindertenarbeit, Prävention, Schulung und Projektarbeit im Non-Profit- sowie Profit-Bereich. Weiters arbeiten ausgebildete Sozial- und Berufspädagogen und –Pädagoginnen auch noch im Bereich des Sozialmanagement, Personalentwicklung, Coaching, im Bereich der Bildungsberatung, Sozial- und Gruppenpädagogik, in der Beratung besonderer Problemgruppen, in der beruflichen Rehabilitation, in der aktiven Arbeitsmarktpolitik, in Arbeitsstiftungen, Beschäftigungsprojekten, Outplacement, Projekte u.ä..“*

*Das Y-Bildungsunternehmen, lt. Eigenbeschreibung auf der Homepage, ein internationales Bildungsinstitut mit Standorten in Österreich und EU-Gebiet, das neue und wirkungsvolle Antworten auf die Veränderungen dieser Zeit liefert“, bietet u.a. eine einsemestrigere Ausbildung zum diplomierten Mentaltrainer mit folgender Beschreibung an:*

*„DIPLO. MENTALTRAINERIN*

*Mentales Training bedeutet zu Beginn sich selbst genauer kennenzulernen und zu fördern. Dann kann die Kultur des Denkens so erneuert werden, dass jegliche Lebenssituation freudvoller und erfolgreicher werden kann.*

*Erleben Sie sich in einem neuen positiven Selbstbild, lernen Sie durch Ihr Urvertrauen von Ihren Ängsten loszulassen und Ihre Blockaden zu lösen. Unsere MentaltrainerInnen Ausbildung basiert auf fundierten wissenschaftlichen Grundlagen und ständiger Qualitätssicherung.*

*„Du kannst die Wellen nicht anhalten, aber Du kannst lernen zu surfen“*

*Joseph Goldstein*

*Im mentalen Training orientieren wir uns an den Ressourcen im Menschen, denn alles was wir finden, werden wir in uns selbst finden – es gilt diese vorhandenen Potentiale*

zu entdecken und zu entfalten. Es werden Erfahrungsräume geschaffen, in denen wir stärkende Erfahrungen von uns selbst und unseren Fähigkeiten machen können.

Ohne diese stärkenden Erfahrungen ist unser Selbstwert immer eingeschränkt. Deshalb brauchen wir Gelegenheit um zu zeigen was uns ausmacht, welche Stärken in uns wohnen und wie wertvoll wir sind.

### *Das neue Mindset*

Das führt zu mehr Gelassenheit und wiederum zu einem stärkeren Glauben an sich selbst. Denn unsere wahre Natur entspricht dieser Haltung von Selbstbewusstsein – von jedem von uns. Was wir also brauchen ist eine neue Kultur des Denkens und Gelegenheiten um sich selbst neu zu entdecken. Mentale Stärke ist nicht etwa nur wenigen vorbehalten, sie ist für jeden erreichbar.

Wie man all das für sich selbst entdeckt und realisiert, weitergibt und lehrt, wird in dieser außergewöhnlichen MentaltrainerInnen Ausbildung geschult. Sie werden lernen, wie sie durch ihre innere Kraft und durch die neuesten Strategien der Sportpsychologie, Ihre Visionen verwirklichen.

**FACTS** (BFG-Anmerkung: auszugsweise)

*Dauer: 12 Module, 1 Semester;*

*Modul 1 | Psychologischer Hintergrund & wissenschaftliche Basis*

*Modul 2 | Kognitive Methoden & Zielerreichung*

*Modul 3 | Kommunikation, Teams & Beziehung*

*Modul 4 | Persönlichkeitsentwicklung & Berufsbild*

*Berufs- & Steuerrecht für neue Selbständige*

*Modul 5 | Das Selbstbild & Innere Stärke*

*Modul 6 | Unser Denken & unsere Realität*

*Modul 7 | Wünsche, Träume & Visionen*

*Modul 8 | Inspiration & Selbstverantwortung*

*Modul 9 | Im Hier & Jetzt*

*Modul 10 | FLOW – Performance ohne Erschöpfung*

*Modul 11 | Die Macht des Unterbewusstseins*

*Modul 12 | Präsentationen“*

*„mögliche Aufbaumodule*

- Dipl. Kinder-MentaltrainerIn
- Dipl. Sport-MentaltrainerIn
- Dipl. Burnout PräventionstrainerIn
- Dipl. Business MentaltrainerIn

- *Dipl. Beziehungs-MentaltrainerIn*
  - *Dipl. SelfnesstrainerIn*
  - *Dipl. Master-MentaltrainerIn*
- anrechenbar für*
- *Dipl. GesundheitstrainerIn“*

Der Verein Z. bietet, vielfach in Zusammenarbeit mit öffentlichen Einrichtungen, unterschiedlichste Möglichkeiten zum Erlernen der deutschen Sprache u.a. für Menschen mit Migrationshintergrund an. Im Verfahrenszeitraum umfasste das Angebot auch einen so genannten „*ALPHA-Lehrgang*“, eine Trainerausbildung zur Alphabetisierung von Migranten, die sich „*vor allem an Pädagogen, Lehrende und Trainer mit Interesse an einer Erweiterung ihres Arbeitsbereiches*“ richtete.

Auch einen derartigen Lehrgang absolvierte die Bf im Jahr 2011.

II. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) idF BGBI. I Nr. 111/2010 zählen zu den 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.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden (§ 20 Abs. 2 EStG 1988).

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Auch für Ausbildungsmaßnahmen ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich.

Ein Zusammenhang einer Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse *in einem wesentlichen Umfang* im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können.

Mit der Einfügung der Z. 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 beabsichtigte der Gesetzgeber eine Lockerung der früher bestandenen

strengen Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage sollten, im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000, nun auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch auf eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind, sondern deren Inhalte zugleich in verschiedenen beruflichen Bereichen verwertet werden können. Erforderlich ist aber jedenfalls ein objektiver Zusammenhang mit dem bereits ausgeübten Beruf in Form eines Nutzens für diesen. Derartige Maßnahmen fallen seither unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen (vgl. VwGH 29.3.2012, 2009/15/0197).

Eine begünstigte Bildungsmaßnahme setzt demnach jedenfalls voraus, dass die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit in einem wesentlichen Umfang verwertet werden können. In Bezug auf Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung gilt dies nach der VwGH-Judikatur wegen der Nähe zum Bereich der privaten Lebensführung allerdings nur, wenn im Rahmen der ausgeübten beruflichen Betätigung eine entsprechende Schulung *erforderlich* ist.

*„Legen Bildungsmaßnahmen einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nahe, weil sie beispielsweise soziale Fähigkeiten vermitteln oder der Persönlichkeitsentwicklung dienen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung 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 (...). Für die berufliche Notwendigkeit einer Bildungsmaßnahme spricht es, wenn sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zusammensetzt. Trägt der Arbeitgeber einen Teil der Kurskosten oder stellt er den Arbeitnehmer für die Zeit der Schulungsmaßnahme gegen Weiterbezug des Gehalts dienstfrei, ist dies gleichfalls ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit“* (VwGH 29.4.2011, 2009/15/0198; mwV).

Nach langjähriger Judikatur des VwGH beinhaltet etwa das Berufsbild des Lehrers über die Aufgabe der reinen Wissensvermittlung hinaus auch persönlichkeitsbildende Komponenten. Um den darin und allgemein im Lehrberuf gelegenen Anforderungen zu genügen und auch um einer erfolgreichen Wissensvermittlung gerecht zu werden, hält der VwGH einschlägige psychologische Kenntnisse für unzweifelhaft sinnvoll. Lassen die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen, kommt es bei der Beurteilung als Werbungskosten nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar seien oder freiwillig auf sich genommen würden. (vgl. z.B. VwGH 26.6.2014, 2011/15/0068; 25.4.2013, 2010/15/0019, 29.11.1994, 90/14/0215, je mwN).

Zu den tragenden Grundsätzen der VwGH-Judikatur zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 gehört ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot).

Diesem Grundsatz liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit zu Grunde. Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre unsachlich gegenüber Steuerpflichtigen mit einer beruflichen Tätigkeit, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Aufwendungen nicht ermöglicht, und die derartige Kosten daher aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung gilt lt. VwGH die typisierende Betrachtungsweise. Zudem hat derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, in Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen. Im Falle einer qualitativ oder zeitmäßig völlig untergeordneten Mitveranlassung durch die Lebensführung bzw. die Erwerbstätigkeit richtet sich das steuerliche Schicksal derartiger Aufwendungen nach der unzweifelhaft und eindeutig im Vordergrund stehenden Veranlassung. Wenn hingegen (nicht bloß völlig untergeordnete) betriebliche bzw. berufliche und private Veranlassungsbeiträge eine solche Gemengelage, ein solches Ineinandergreifen bewirken, dass eine Trennung nicht möglich ist, kommt der Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht. Lässt sich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht feststellen, ist die Abziehbarkeit der Aufwendungen nicht gegeben (vgl. z.B. VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0045; 18.12.2013, 2011/13/0119; 26.4.2012, 2009/15/0088; 27.1.2011, 2010/15/0197; 22.2.2007, 2006/14/0020; 21.9.2005, 2001/13/0214, je mwN).

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ergibt sich aus der Systematik des EStG. Demnach steht einer fehlenden Steuerpflicht von Einnahmen auf der einen Seite, das Abzugsverbot von Ausgaben auf der anderen Seite gegenüber. Daher sind Aufwendungen, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerbaren Einnahmen - bzw. im Größenschluss auch bei gänzlichem Fehlen von Einnahmen - stehen, nicht abzugsfähig. Dies selbst wenn es sich dabei grundsätzlich um Werbungskosten handelt.

Für die Verknüpfung von Ausgaben und Einnahmen hat der Gesetzgeber auf den "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang" abgestellt. Dieser Begriff ist lt. VwGH nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung zu verstehen, sondern es genügt bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. VwGH 27.7.2016, Ra 2015/13/0043; 24.3.2015, 2012/15/0074; 30. Juni 1987, 87/14/0041, je mwN).

III. Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage war das Rechtsmittelbegehr der Bf nicht berechtigt.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Bf die strittigen Aufwendungen ausdrücklich als Fortbildungskosten ihrer Tätigkeit als Museumsleiterin geltend gemacht hat und nicht etwa als Umschulungskosten für einen anderen Beruf oder im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Fremdenführerin.

Die Bf hatte die Tätigkeit im Stadtmuseum bereits seit vielen Jahren ausgeübt. Ihre Führungen und Workshops waren so beliebt, dass der Dienstgeber keinen Bedarf für die angestrebten „*Zusatzausbildungen*“ sah und deren Unterstützung ablehnte (weder Kostenbeteiligung noch Dienstfreistellung).

Eine Gefährdung ihrer beruflichen Position als Museumsleiterin oder das Anstreben einer beruflichen Veränderung bzw. eines Aufstieges kurz vor der Pensionierung hat die Bf im Verfahren als Anlass/Motiv für die Absolvierung der zu beurteilenden Bildungsmaßnahmen nicht vorgebracht. Dem BFG erschienen derartige Aspekte unter den festgestellten Umständen auch nicht realistisch.

Stattdessen nannte die Bf als einen Beweggrund für ihre Ausbildung zur Sozial- und Berufspädagogin die zunehmende Herausforderung, bei ihren Führungen und Vorträgen im Museum die Aufmerksamkeit vor allem der jungen Menschen zu erregen und aufrecht zu erhalten bzw. ihr Bestreben, auch auf erwachsene Besucher mit unterschiedlicher kultureller Herkunft bzw. auf Besucher unterschiedlicher „*Leistungsstufen*“ angemessen eingehen zu können.

Die „*Zusatzausbildung*“ sei ihr aber auch im Zusammenhang mit ihrer für die Pensionszeit geplanten ehrenamtlichen Tätigkeit ein Anliegen gewesen, mit der sie vor allem junge Menschen unterstützen wolle. In ihrer seit 2015 ausgeübten Asylbetreuung bemühe sie sich – neben regelmäßiger Deutschunterricht für Erwachsene – besonders um schulpflichtige Kinder, die sie bei den Schulaufgaben unterstütze. Durch die absolvierte pädagogische Ausbildung könne sie nun die Geduld aufbringen, sich auf die Bedürfnisse und Fähigkeiten dieser Menschen einzustellen.

Ihre selbständige Tätigkeit als Fremdenführerin führte die Bf nicht als Grund für die Absolvierung der Ausbildung an, räumte aber ein, dass sie davon nun durch abwechslungsreichere und mehr erlebnisorientierte Führungen profitiere.

Mit diesen Ausführungen über ihre Beweggründe zeigt die Bf deutlich auf, weshalb sie gegen Ende ihrer so erfolgreichen und beliebten Tätigkeit für das Stadtmuseum eine geradezu als Bildungsoffensive zu bezeichnende Konzentration an Bildungsmaßnahmen absolvierte. Das dargestellte Verfahrensergebnis belegt, dass im Fokus ihrer Überlegungen dabei die geplante – als solche zweifellos höchstlobliche – ehrenamtliche Tätigkeit nach der Pensionierung stand.

Da bei dieser Motivlage die für eine Anerkennung der absolvierten Bildungsmaßnahmen als berufliche Fortbildung notwendige Veranlassung ("Bedingtheit") durch die

Berufstätigkeit keineswegs einwandfrei zu erkennen ist, sondern vielmehr deutlich in den Hintergrund tritt, ist ein Werbungskostenabzug der daraus resultierenden Aufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG ausgeschlossen. Die Veranlassung durch eine spätere ehrenamtliche Tätigkeit steht zudem einer steuerlichen Berücksichtigung nach § 20 Abs. 2 EStG entgegen. Schließlich bleibt auch aus dem Blickwinkel eines Abzugsverbots für Mischaufwand (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG) kein Raum für einen Werbungskostenabzug der geltend gemachten Aufwendungen.

Neben den Beweggründen für die Absolvierung der strittigen Bildungsmaßnahmen ergibt sich diese Konsequenz auch aus einer unzureichenden Verwertbarkeit der vermittelten Ausbildungsinhalte im Rahmen der Museumstätigkeit der Bf.

Der Gegenstand des von der Bf geleiteten Stadtmuseums bedingte ein relativ begrenztes Zielpublikum (Besucher mit Interesse an regionalen historischen Themen). Schulpflichtige Kinder stellten dabei zweifellos eine wichtige Besucherzielgruppe dar. Insofern spielten pädagogische Aspekte im Tätigkeitsbereich der Bf durchaus eine Rolle. Dennoch ist der Beruf einer Museumsleiterin nicht dem klassischen Lehrerberuf zuzuordnen und unterscheidet sich - allein wegen der regelmäßigen Kurzfristigkeit der Kontaktphase mit Museumsbesuchern - auch deutlich von anderen pädagogischen Berufsfeldern. Tritt dadurch doch der Persönlichkeitsbildende Aspekt sowohl grundsätzlich als auch im Verhältnis zur Wissensvermittlung eindeutig in den Hintergrund. Dass im Idealfall ein einmal gewecktes Interesse an Museumsbesuchen in der Folge auch über die im Stadtmuseum XY vermittelten Themen hinaus zu wiederholten Museumsbesuchen führt, vermag daran nichts zu ändern.

Nicht zuletzt aufgrund der typisierenden Betrachtungsweise bei der Abgrenzung beruflich und privat bedingter Aufwendungen im Bereich des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG, erscheinen vor diesem Hintergrund psychologische Bildungsmaßnahmen, wie sie der VwGH in der Vergangenheit für Lehrkräfte als beruflich veranlasst erkannte, nicht unmittelbar auf die Bf übertragbar.

Aus den vorliegenden Informationen über den Inhalt der verfahrensgegenständlichen Bildungsmaßnahmen erschließt sich ein breites Themenspektrum, das auf die Vermittlung von Grundlagenwissen für verschiedenste berufliche aber auch private Lebenssituationen schließen lässt. Eine spezielle Ausrichtung auf einen Museumsbetrieb oder zumindest auf die Lernarbeit mit bzw. die Lernmotivation von Kindern, die von der Bf im Verfahren in den Mittelpunkt ihrer Fortbildungspläne gestellt wurden, ist den dargestellten Inhalten der Ausbildung zur Sozial- und Berufspädagogin nicht zu entnehmen. Bei der Mentaltrainerausbildung ist eine Spezialisierung offenbar erst für die Aufbaumodule vorgesehen. Deren (geplante) Absolvierung wurde von der Bf im Verfahren nicht erwähnt.

Auch aus den Schlagworten im Diplom zur Sozial- und Berufspädagogenausbildung der Bf lässt sich lediglich für vereinzelte Veranstaltungsmodule die Möglichkeit einer Verwertung im Rahmen der Tätigkeit der Bf als Museumsleiterin und –pädagogin ableiten (z.B. *Lehren, lernen und Lernen lehren; Lernpsychologie; Methodik und Didaktik*). Inwieweit

in diesen Seminaren mehr als Basiswissen vermittelt wurde, kann mangels Vorlage der angeforderten Ausbildungsunterlagen vom BFG nicht beurteilt werden.

Ebenso lässt das Thema der Diplomarbeit der Bf für sich keinen berufsbezogenen Schwerpunkt zu ihrer Tätigkeit für das Stadtmuseum erkennen. Weitere Angaben zum Inhalt ihrer schriftlichen Abschlussarbeit machte die Bf im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren nicht.

In Bezug auf die Verwertbarkeit der im Rahmen der Sozial- und Berufspädagogenausbildung erlernten Inhalte in ihrer beruflichen Tätigkeit verwies die Bf im Wesentlichen auf methodisch/didaktische Verbesserungen bei ihren Führungen und Workshops, die eine größere Aufmerksamkeit der Kinder zur Folge hätten.

Das BFG geht davon aus, dass die Bf über (theoretische) Grundkenntnisse in diesen Bereichen bereits aus ihrer Ausbildung zur Museumspädagogin verfügte - von ihrer langjährigen Praxis ganz zu schweigen - und eine Befassung als Randthema im Rahmen der nunmehrigen *Fortbildung* daher keine hinreichende berufliche Veranlassung vermitteln konnte.

Im Ergebnis wurde aus Sicht des BFG eine eindeutige berufliche Bedingtheit/Erforderlichkeit einer Ausbildung der Bf zur Sozial- und Berufspädagogin weder im Sinne einer einwandfreien beruflichen *Veranlassung* noch in Bezug auf den Nachweis einer *Verwertbarkeit* der vermittelten Lerninhalte für die Museumstätigkeit der Bf *in einem wesentlichen Umfang* dargetan. Von einer erwiesenen Notwendigkeit für die Tätigkeit der Bf im Stadtmuseum XY kann keine Rede sein. Die deutlich ablehnende Haltung des Dienstgebers unterstreicht dies.

Damit fehlt es am - von der Bf zu erbringenden - klaren Nachweis des Werbungskostencharakters der beantragten Ausbildungskosten zur Sozial- und Berufspädagogin. Da eine klare Trennbarkeit beruflicher und außerberuflich veranlasster Nutzungen aufgrund der Art der Schulungsinhalte nicht denkbar ist, entfällt auch die Möglichkeit eines partiellen Werbungskostenabzugs.

Noch weniger ist ein Fokus auf die speziellen berufliche Anforderungen der Bf als Museumsleiterin und –pädagogin aus den Modulen ihrer Mentaltrainerausbildung ableitbar, die deutlich die Persönlichkeitsentwicklung des Ausbildungsteilnehmers in den Mittelpunkt stellt und insofern unter das klassische Angebot von Erwachsenenbildungseinrichtungen betreffend „Soft Skills“-Schulung fällt, ohne Ausrichtung auf bestimmte Berufsfelder bzw. auch nur auf berufliche Bedürfnisse.

Umso mehr hätte der Werbungskostencharakter derartiger Aufwendungen eine eindeutige berufliche Notwendigkeit als Nachweis ihrer (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung erfordert.

Festzuhalten ist, dass dem BFG zu dieser Ausbildung - trotz Anforderung - nicht nur gar keine Unterlagen übermittelt wurden, sondern auch die Bf im Ermittlungsverfahren

keinerlei darauf Bezug nehmende Angaben machte, sodass das BFG bei seiner Beurteilung auf die aktuellen Internetinformationen des Veranstalters angewiesen war.

Daraus ist abzuleiten, dass die zuvor ausgeführten Erwägungen über die (unzureichende) berufliche Bedingtheit der Sozial- und Berufspädagogenausbildung der Bf auf die Mentaltrainerausbildung ebenfalls zutreffen.

Nachdem die geltend gemachten Bildungsaufwendungen für die Ausbildung der Bf zur Sozial- und Berufsberaterin bzw. zur Mentaltrainerin die erforderlichen Anerkennungskriterien für Aus-/Fortsbildungskosten nicht erfüllen, bleibt deren steuerliche Berücksichtigung bereits aus dem Rechtsgrund des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG verwehrt.

Dies gilt umso mehr für den „*ALPHA-Lehrgang*“, der zudem ganz offensichtlich primär im Zusammenhang mit der ehrenamtlichen Tätigkeit der Bf nach der Pensionierung stand. Insofern ist der vornehmliche Beweggrund für dessen Absolvierung eindeutig. Auch wenn sich vermehrt Kinder mit Migrationshintergrund unter den Schülergruppen im Museum befinden mögen, kann nicht ernsthaft behauptet werden, dass den daraus erwachsenden Herausforderungen für eine erfolgreiche Vermittlung der Museumsinhalte mit einer Ausbildung zur Alphabetisierungstrainerin sinnvoll zu begegnen wäre.

Dies trifft auch auf erwachsene Migranten ohne Deutschkenntnisse zu, die überdies nicht zu den typischen Zielgruppen regionaler Stadtmuseen zählen.

Die angeführten Erwägungen gelten im Übrigen auch für eine - von der Bf nicht vorgebrachte - Nutzung dieser Ausbildungsinhalte für Zwecke ihrer Fremdenführertätigkeit.

Tatsächlich fehlt in Bezug auf die Alphabetisierungstrainerausbildung insgesamt eine Bedingtheit durch eine Erwerbstätigkeit der Bf. Damit scheitert der Abzug der geltend gemachten Kosten für diese Ausbildung allein aus dem Grunde des § 20 Abs. 2 EStG.

Für die Ausbildung zur Sozial- und Berufspädagogin bzw. zur Mentaltrainerin stellt sich die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG als (weitere) Rechtsgrundlage für die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit zwar nicht so unmittelbar dar, doch trifft sie dennoch in gleicher Weise zu.

Beim festgestellten Sachverhalt kommt aus Sicht des BFG nämlich entscheidende Bedeutung einerseits dem Zusammentreffen aller drei Bildungsmaßnahmen im Jahr 2011 zu und anderseits dem Umstand, dass die Bf bei Beginn der zu beurteilenden Bildungsmaßnahmen bereits kurz vor dem altersbedingten Ende ihrer beruflichen Aktivzeit als Museumsleiterin stand.

Neben der bereits erörterten Motivlage resultiert daraus aus Sicht des BFG eine deutliche Priorität der Ergänzung („Aufrüstung“) der pädagogischen Kenntnisse und „Soft-Skills“-Fertigkeiten der Bf für Zwecke der geplanten ehrenamtlichen Tätigkeit nach ihrer Pensionierung, die eine steuerliche Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten aufgrund des fehlenden Zusammenhangs mit steuerpflichtigen Einkünften ausschließt (§ 20 Abs. 2 EStG).

Da eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung der beantragten Fortbildungskosten nicht erwiesen wurde und die untrennbare Gemengelage beruflicher und nicht ertragsorientierter Aspekte sowohl bei den Motiven als auch bei der Nutzung der erworbenen Kenntnisse und Fertigkeiten zudem eine Teilanerkennung des geltend gemachten Aufwands nicht zulässt, bleibt es, wie ausgeführt, zudem aufgrund der Bestimmungen des § 20 Abs. 1 lit. a EStG beim vollständigen Ausschluss einer steuerlichen Berücksichtigung.

Die Nichtabzugsfähigkeit betrifft auch die geltend gemachten Reisekosten, die nach den Beschwerdeausführungen im Zusammenhang mit den erörterten Bildungsmaßnahmen standen und daher deren steuerliches Schicksal teilen. Gleichermaßen gilt für die „Literaturausgaben“.

Dass die im Jahr 2010 angefallenen Teilkosten für die Ausbildung zur Sozial- und Berufsberaterin im ESt-Bescheid 2010 anerkannt wurden, ändert am Ergebnis nichts, da eine Verpflichtung zum Erlassen gesetzmäßiger Verwaltungsakte für jeden einzelnen Bescheid besteht und niemand im Vertrauen auf einen rechtswidrigen Gesetzesvollzug geschützt ist (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Die Beschwerde der Bf war daher insgesamt abzuweisen.

## **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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 6. September 2018

