

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf. , gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 14.02.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (i.d.F. Bf.) erzielte im Jahr 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der Tätigkeit als Exekutivbeamter.

Am 4. Februar 2014 brachte der Bf. die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2013 ein. In einem ergänzenden Schreiben vom 8. Februar 2014 beantragte der Bf. die Berücksichtigung von Werbungskosten für Fort- und Ausbildung in Höhe von € 2.289,22.

Mit **Bescheid vom 14. Februar 2014** setzte das Finanzamt die Einkommenssteuer für das Jahr 2013 fest, ohne die beantragten Werbungskosten anzuerkennen. In der Begründung ging das Finanzamt lediglich auf eine ebenfalls beantragte, jedoch aufgrund des Selbstbehaltens nicht zu berücksichtigende, außergewöhnliche Belastung ein.

Der Bf. er hob mit Schreiben vom 24. Februar 2014 rechtzeitig gegen den angeführten Einkommenssteuerbescheid das **Rechtsmittel der Beschwerde**.

Er führte aus, dass er seit dem Jahr 2009 bei der Wiener Polizei tätig sei. Am 15. Mai 2013 habe er sich aufgrund seines seit langem bestehenden Berufswunsches beim EKO Cobra beworben. Das Auswahlverfahren umfasse unter anderem einen Hallenhindernislauf. Die Anordnung der einzelnen Hindernisse sowie die genauen Maße seien allgemein bekannt gewesen, jedoch stand dem Bf. keine entsprechende Hindernisbahn zu Trainingszwecken zur Verfügung. Aus diesem Grund habe er zusammen mit seinem Vater, Ing. F.S. , die Hindernisbahn des EKO Cobra im Maßstab 1:1 auf dem Grundstück seiner Eltern

nachgebaut. Die Aufbauarbeiten hätten von Jänner bis Mai 2013 gedauert und der Bf. habe die Tätigkeiten durch Fotos und Filme umfangreich dokumentiert. Sein Vater und er hätten auch ein Fotobuch und Trainingsfilme gestaltet.

Von Juni bis Oktober 2013 habe der Bf. die Hindernisbahn zu Trainingszwecken genutzt. Im Oktober 2013 habe der Aufnahmetest stattgefunden und am 11. Dezember 2013 sei der Bf. darüber verständigt worden, dass er den Aufnahmetest bestanden habe und die Ausbildung beim EKO Cobra beginnen dürfe.

Der Bf. sei davon überzeugt, dass er den Aufnahmetest ohne konsequentes Training nicht geschafft hätte. Für das „Unternehmen Cobra-Aufnahme“ habe der Bf. etwa € 4.000,- investiert. Er mache davon lediglich jene Aufwendungen geltend, für die er Rechnungen aufbewahrt habe, sohin € 2.289,22. Abzüglich einer Werbekostenpauschale (€ 132,-) ergebe sich sohin ein Betrag von € 2.157,22.

Da die beantragten Kosten im Bescheid vom 14. Februar 2014 nicht berücksichtigt worden waren, gehe der Bf. davon aus, dass sich sein nachträgliches Schreiben mit der Bitte um Anerkennung der Werbungskosten zeitlich mit der Erlassung des Bescheides überschnitten habe.

Der Bf. legte unter anderem eine Auflistung seiner Ausgaben, Fotos der Hindernisbahn und die Richtlinien für Bewerber zum Auswahlverfahren des Einsatzkommandos Cobra vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** vom 16. September 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt verwies darauf, dass die Aufwendungen für Schrauben, Standbohrmaschine, Werkzeugtasche, Maßband u.dgl. gemäß § 20 EStG Aufwendungen der privaten Lebensführung darstellen.

Als Werbungskosten könnten nur Aufwendungen steuerlich berücksichtigt werden, die mit der Erzielung der eigenen Einkünfte in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Die Ausgaben, die andere Personen betreffen (Rechnung auf fremden Namen) seien daher nicht anerkannt worden.

Der Bf. beantragte die **Vorlage der Beschwerde** fristgerecht mit Schreiben vom 17. Oktober 2014. Das Finanzamt sei auf den in seiner Beschwerde gegen den Einkommenssteuerbescheid 2013 umfangreich geschilderten Sachverhalt in der Begründung nicht eingegangen. Es liege somit eine mangelhafte Begründung vor.

Die Beschwerde wurde im März 2015 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Der Bf. beantragte für das Jahr 2013 die Berücksichtigung von Werbungskosten aus dem Titel Fort- und Ausbildungskosten.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden, die beruflich veranlasst sind und objektiv mit einer nichtselbständigen Tätigkeit in Zusammenhang stehen.

Unter Werbungskosten fallen gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen, wenn diese einer weiteren Berufsentwicklung im ausgeübten oder in einem dem ausgeübten Beruf verwandten Beruf dienen.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung (erst) ermöglichen. Fortbildungskosten dienen hingegen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, indem Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf verbessert werden. Aus- und Fortbildungskosten sind nur dann abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist demnach auszugehen, wenn die Tätigkeiten (Berufe) im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 RZ 133-138).

Der Bf. begründete den Antrag mit seiner Bewerbung beim EKO Cobra im Jahr 2013. Die Aufnahme bei der polizeilichen Sondereinheit setzt zum einen voraus, dass bereits eine Tätigkeit bei der Polizei vorliegt und zum anderen ist ein Auswahlverfahren zu durchlaufen. Dieses beinhaltet laut "Richtlinien für Bewerber zum Auswahlverfahren des EKO Cobra" auch die Absolvierung eines Hallenhindernislaufes.

Der Bf. brachte nun vor, dass er zur Vorbereitung auf diesen Teil des Auswahlverfahrens mit Unterstützung seines Vaters eine solche Hindernisbahn auf dem Grundstück seiner Eltern nachgebaut hatte.

Die ihm dadurch entstandenen Kosten in Höhe von € 2.289,22 wurden durch den Bf. als Fortbildungskosten beantragt.

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass die Ausbildung für die Tätigkeit beim EKO Cobra als Fortbildungsmaßnahme zum ausgeübten Beruf des Bf., nämlich zum Beruf als Polizist, angesehen werden kann.

Doch bleibt die Frage zu klären, ob die für den Bau eines Hindernisparcours angefallenen Kosten als Fortbildungskosten iSv Werbungskosten zu beurteilen sind oder ob die Aufwendungen der Privatsphäre zuzuordnen sind.

In **§ 20 EStG 1988** ist bestimmt, welche Aufwendungen und Aufgaben bei den einzelnen Einkünften nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen.

Mit den enthaltenen Bestimmungen wird der Bereich der Einkommenserzielung vom steuerlich unbeachtlichen Bereich der Einkommensverwendung abgegrenzt. D.h. es werden jene Aufwendungen behandelt, die ihren Ursprung in der Privatsphäre haben und dieser zuzuordnen sind, gleichzeitig aber auch den Beruf fördern. Bei solchen Bildungsmaßnahmen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, genügt nicht der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der beruflichen Nützlichkeit der Aufwendungen. Sie sind vielmehr nur dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen.

Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen ein gewichtiges Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0065). Dem liegt der Gedanke der **Steuergerechtigkeit** insoweit zu Grunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Aus den vorgelegten "Richtlinien für Bewerber zum Auswahlverfahren des Einsatzkommandos Cobra" ist zu ersehen, dass der darin angeführte und zur spezifischen Auslese gehörende "Hallenhindernislauf", wie der Name schon sagt, in einer Halle absolviert werden muss und dafür in Turnräumen vorhandene Geräte verwendet werden (z.B. Bock, Kasten, Rheuterbrett, Sprossenwand).

So werden etwa für die Hindernisse 7, 12 und 15 lediglich eine Doppelsprossenwand und für das Hindernis 9 ein Barren benötigt.

Der Bf. brachte selbst vor, dass er die Möglichkeit gehabt hätte einzelne Hindernisse in Turnhallen aufzubauen und für den Hindernislauf zu trainieren.

Es wäre demnach für den Bf. durchaus möglich gewesen, sämtliche Hindernisse - wenn auch vielleicht nicht immer in der vorgesehenen Reihenfolge und in ihrer Gesamtheit - in einem Turnsaal zu üben.

Die ebenso in den Richtlinien angeführten Anforderungen im Bereich der Kurz- und Mittelzeitausdauer, sowie im Bereich der konditionellen Eigenschaften - Kraft, Schnelligkeit, Ausdauer - zu erfüllenden Anforderungen wären durch ein allgemeines Ausdauer- und Krafttraining, sowohl im Freien als auch in einem Turnsaal zu trainieren gewesen.

Für die Vorbereitung und die Absolvierung des Hallenhindernislaufes bestand daher keine Notwendigkeit des Baues eines eigenen Hindernisparcours. Die Kosten für den Aufbau des Hindernisparcours waren demnach für die Vorbereitung auf die Aufnahmeprüfung beim EKO Cobra und damit für die berufliche Tätigkeit des Bf. nicht als notwendig zu beurteilen.

Bei einem auf einem Privatgrundstück aufgebauten Hindernisparcours ist zudem nach den Erfahrungen des täglichen Lebens anzunehmen, dass dieser auch privat zur Sportausübung genutzt werden kann und wird. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, wie z.B. für Sportgeräte, die sowohl beruflich als auch privat genutzt werden können, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EstG 1988 fallen.

Ein diesem Grundsatz entgegenstehender Nachweis, dass ein Sportgerät, hier der Hindernisparcours, (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird, wäre vom Bf. zu erbringen gewesen (VwGH 19.3.2008, 2008/15/0074). Dies war jedoch nicht der Fall. Die durch den Bf. gesuchten Möglichkeiten für das Training des Hallenhindernislaufes rechtfertigen den Aufbau eines Hindernisparcours im Freien nicht. Wie schon vorher ausgeführt war der Hindernislauf unter Benützung von in Turnräumen üblichen Geräten zu absolvieren.

Das Vorbringen des Bf. deutet auch insofern auf eine private Veranlassung und Motivation hin, als dargelegt wurde, dass es sich bei dem Aufbau des Parcours um ein gemeinsames Projekt mit seinem Vater gehandelt habe, im Zuge dessen umfangreiches Foto- und Filmmaterial entstanden sei. Insbesondere das gemeinsame Gestalten von Fotobüchern und Trainingsfilmen spricht dafür, dass der Aufbau der Hindernisse auch im privaten Interesse des Bf. und seines Vaters lag.

Zu den einzelnen in der vorgelegten Liste "Material für die Hindernisbahn" angeführten Anschaffungen von insgesamt Euro 2.289,22 brachte der Bf. zwar vor, dass diese zur Herstellung des Hindernisparcours notwendig gewesen seien, die ausschließliche Nutzung der diversen Anschaffungen (wie z.B. Rindenmulch, Standbohrmaschine, Maßband, Schrauben, Muttern, Holz etc.) für rein berufliche Zwecke ist durch diese Angaben jedoch nicht als nachgewiesen anzusehen. So sind sowohl das angeschaffte Werkzeug als auch Schrauben und Holz einer (ebenso) privaten Nutzung zugänglich.

Der Bf. legte zudem zum Nachweis der Anschaffungen keine auf seinen Namen ausgestellte Rechnungen vor - im Gegenteil - sechs Rechnungen lauteten nicht auf ihn als Empfänger, sondern auf seinen Vater (Ing. F.S.). Es handelt sich dabei um Rechnungen der Firmen Sportastic, Werkzeuge-Berlin, Hornbach, Seier-Holz und BauMax in Höhe von insgesamt € 567,84. Bei den restlichen vorgelegten Belegen handelt es sich lediglich um Kassenzettel, die keinen Rechnungsempfänger anführen.

Selbst nachdem das Finanzamt in der BVE, der *Vorhaltcharakter* zukommt, ausführte, dass einerseits Aufwendungen für Schrauben, Standbohrmaschine, Werkzeugtasche, Maßband usgl. Aufwendungen der privaten Lebensführung darstellen und andererseits Ausgaben die andere Personen betreffen (Rechnung auf fremden Namen) nicht anzuerkennen sind, erbrachte der Bf. keine weitere Nachweise, die eine berufliche Veranlassung der Ausgaben untermauert hätten.

Da keine Nachweise bzw. Vorbringen erbracht wurden, dass die gesamten Anschaffungen einerseits für den Bf. und andererseits ausschließlich zu beruflichen Zwecken erfolgten, war die Anerkennung zu versagen.

Die beantragten Aufwendungen stellen somit im Jahr 2013 keine abzugsfähigen Werbungskosten dar.

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde.

Wien, am 2. Oktober 2015