

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 25. April 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 29. März 2012, betreffend Einkommensteuer 2010 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

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin wurde vom Finanzamt aufgrund der elektronischen Abgabenerklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2010 vom 21. Februar 2011 am 22. Februar 2011 antragsgemäß zur Einkommensteuer 2010 veranlagt. Dabei wurden auch die von der Beschwerdeführerin beantragten Reisekosten (€ 1.209,00) sowie Aus- und Fortbildungskosten (€ 1.800,00) als Werbungskosten anerkannt.

Aufgrund eines berichtigten Lohnzettels wurde mit dem Bescheid vom 14. März 2011 das Verfahren für die Einkommensteuer 2010 von Amts wegen wieder aufgenommen und im damit verbundenen Sachbescheid vom gleichen Datum die Einkommensteuer so korrigiert, dass sie sich um € 0,20 verringerte.

Am 27. Januar 2012 erstellte das Finanzamt einen Vorhalt, in welchem es die Beschwerdeführerin aufforderte, bekanntzugeben, ob sie aufgrund ihrer Aufwendungen für eine Schauspielausbildung bereits Einkünfte erzielt habe und dies nachzuweisen.

Mit dem Bescheid datiert vom 29. März 2012 nahm das Finanzamt das Verfahren für die Einkommensteuer 2010 der Beschwerdeführerin erneut von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) wieder auf und beschränkte sich in der Begründung auf eine formelhafte Wiedergabe des Gesetzestextes, ohne den tatsächlichen Wiederaufnahmsgrund näher zu beschreiben.

Im neu erstellten Einkommensteuerbescheid 2010 vom gleichen Datum wurden die von der Beschwerdeführerin begehrten Werbungskosten für Aus- und Fortbildung sowie die dazugehörenden Reisekosten steuerlich nicht anerkannt. Dies wurde damit begründet, dass die Beschwerdeführerin trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht

beigebracht habe. Geltend gemachte Aufwendungen könnten nur insoweit berücksichtigt werden, als Beweismittel vorlägen.

Die Beschwerdeführerin verfasste am 23. April 2012 die am 25. April 2012 beim Finanzamt eingelangt Berufung gegen den letztgenannten Einkommensteuerbescheid 2010 datiert vom 29. März 2012. Darin beantragte sie die nicht anerkannten Aufwendungen als Werbungskosten aufgrund einer Umschulung anzuerkennen. Sie habe im Jahr 2010 die Schauspielschule A GmbH besucht, welche eine staatlich genehmigte Schule für Schauspiel & Acting, Entertainment, Film und Fernsehen sei, um eine Tätigkeit als Schauspielerin hauptberuflich auszuüben. Einnahmen aus ihrer Tätigkeit als Schauspielerin habe sie bisher keine erzielt, da sie während der Ausbildungszeit an zahlreichen freiwilligen Projekten teilgenommen habe, aber bezahlte Auftritte nicht erlaubt gewesen seien. Bereits Anfang März 2011 habe die Beschwerdeführerin die erneut beigelegten Nachweise gemeinsam mit dem Antrag zur Arbeitnehmerveranlagung an das Finanzamt übermittelt.

Beigelegt war eine Aufstellung der Beschwerdeführerin, die mit dem Eingangsstempel des Finanzamtes vom 22. Februar 2011 versehen ist, welche genau die Fahrten zur Schauspielschule samt Aufstellung der gefahrenen Kilometer und der monatlich gezahlten Ausbildungsgebühr auflistet. Ebenso beigelegt war ein Kontoauszug, aus welchem Überweisungen an die Schauspielschule hervorgehen.

Das Finanzamt wies das Berufungsbegehren der Beschwerdeführerin mit Berufungsvorentscheidung datiert vom 25. Mai 2012 als unbegründet ab und erklärte, dass die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müsse, in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) zu sehen sei. Die Aufwendungen der Beschwerdeführerin seien als solche, welche nur aufgrund eines persönlichen Interesses getätigt würden, von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen. Abzugsfähig seien Aufwendungen, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes beitragen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen würden.

Der am 25. Juni 2012 verfasste Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr als Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht zu werten; siehe oben) wurde von der Beschwerdeführerin damit begründet, dass sie seit Oktober 2011 Theater-, Film- und Medienwissenschaft studiere. Es sei daher nicht von Aufwendungen für die Lebensführung, sondern von konkreten Umschulungsmaßnahmen auszugehen. Das im Jahr 2011 begonnene Studium zeige die Ernsthaftigkeit eine Schauspielausbildung zu machen und aus dieser Ausbildung Einkünfte zu erzielen.

Die Beschwerdeführerin teilte im Wege ihres steuerlichen Vertreters am 3. September 2012 durch E-Mail dem Finanzamt noch mit, dass nachdem der Bildungskarenz ausgelaufen, sie beim Arbeitsmarktservice in Wien gemeldet sei.

Beigelegt waren Inskriptionsbestätigungen für das Wintersemester 2011 unter Sommersemester 2012 (Bachelor Studium Theater-, Film- und Medienwissenschaft).

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Wie sicher aus dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien ergibt, hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2010 eine staatlich genehmigte Schauspielschule im Einzugsbereich ihres damaligen Wohnortes besucht und dafür Reisekosten und Schulgeld im von ihr als Werbungskosten beantragten Ausmaß getragen. Einkünfte aus dieser Tätigkeit und auch aus ihrem späteren Studium der Theater-, Film- und Medienwissenschaft hat sie bisher nicht erzielt. Vielmehr hat sie seit 2010 zumindest 15 mal den Arbeitgeber gewechselt. Die Firmennamen und Branchen der jeweiligen Arbeitgeber legen eine Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Schauspielerin nicht nahe.

Wie aus einer kurzen Internetrecherche ersichtlich, gehört die Beschwerdeführerin zum Ensemble des Vereins Theater B und hat dort in den Jahren 2010 bis 2012 die Rollen der Lady Marian in Robin Hood, der Brünhild in Nibelungensage Teil 1 und die der Elisabeth Lavanza in Frankenstein verkörpert. Einkünfte aus dieser Tätigkeit hat sie keine erklärt.

Nach der eigenen Darstellung auf der Facebook Info Seite des Vereins ist *„Theater B ein Verein, der sich zum Ziel gesetzt hat, Amateurtheater auf höchstmöglichen Niveau zu präsentieren. Dabei ist uns der Kontakt zum Publikum sehr wichtig.“*.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 85/2008 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu diesen Werbungskosten zählen nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch *„Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.“*

Nun sieht aber § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 im Sinne einer Gleichbehandlung derjenigen ohne Privatleben, welches in irgendeiner Weise das berufliche berührt, mit denjenigen, welche beides miteinander verbinden können, vor, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, nicht abzugsfähig sind. Dabei besteht insofern ein einheitliches Abzugsverbot als sich private und berufliche Veranlassung nicht trennen lassen (vergleiche etwa unter Hinweis auf die Vorjudikatur VwGH 24.11.2016, 2014/13/0045). Bei der Unterscheidung zwischen beruflicher Veranlassung und Lebensführung ist dabei nach der ständigen Judikatur eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden (siehe plastisch: VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156: *„Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete*

tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss.")

Diese Grenze gilt auch dort, wo im § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten einzeln angeführt werden, wie etwa dem schon genannten § 16 Abs. 1 Z 10 EStG. Dies ändert jedoch nichts an der notwendigen Abgrenzung, Aufwendungen entweder der beruflichen beziehungsweise betrieblichen Aus- oder Fortbildung beziehungsweise Umschulung oder der in privaten Lebensführung begründeten Wissensvermittlung, welche auf Persönlichkeitsbildung abzielt, zuzuordnen.

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner/Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt genutzte veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die privaten Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr 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 31.03.2011, 2009/15/0198; unter Verweis auf Vorjudikatur).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Wie Aufwendungen zu beurteilen sind, welche im Rahmen einer erwerbsorientierten Umschulung anfallen, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. April 2017 (Ra 2015/15/0069) mit folgenden Worten ausgesprochen:

„Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich aber weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis (vgl. wiederum VwGH vom 28. Februar 2012, 2009/15/0105).

Im Erkenntnis vom 25. Oktober 2011, 2011/15/0047, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass steuerlich zu berücksichtigende Umschulungskosten solche Aufwendungen sind, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen.

Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. VwGH vom 15. September 2011, 2008/15/0321).

Im Erkenntnis vom 23. Mai 2013, 2011/15/0159, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit einer mit der konkreten Absicht auf künftige Einnahmenerzielung betriebenen Umschulungsmaßnahme nicht davon abhängt, ob es dem Steuerpflichtigen nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, verschafft doch grundsätzlich keine Ausbildung eine Garantie, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können .“

Legt man diese Kriterien an den Fall der Beschwerdeführerin an, so zeigt sich, dass es dieser zweifellos bisher nicht gelungen ist, aus der beabsichtigten Tätigkeit als Schauspielerin einen finanziellen Erfolg zu erzielen.

Würde dies allein noch nicht verhindern, dass eine erwerbsorientierte Umschulung zur Schauspielerin zum erfolgreichen Werbungskostenabzug führen kann, so lässt sich allein aus der erklärten subjektiven Absicht als Schauspielerin Einkünfte erzielen zu wollen, noch nicht mit abschließender Sicherheit auf die Erwerbsorientierung des von der Beschwerdeführerin besuchten Schauspielkurses schließen.

Betrachtet man die vorliegenden Sachverhaltselemente, nämlich das Besuchen eines kurzen Schauspielkurses, der aufgrund seiner Länge nicht mit einer fundierten Schauspielausbildung vergleichbar ist und die wiederholten Auftritte der Beschwerdeführerin auf einer Amateurbühne, welche sie auch nach dem Beschwerdejahr

fortgeführt hat, so lässt dies in einer Gesamtbetrachtung nur Schluss zu, dass die Beschwerdeführerin den von ihr besuchten Schauspielkurs ausschließlich als Amateurdarstellerin nutzt. Ein vergebliches Versuchen, in der kommerziellen Theaterwelt Fuß zu fassen, hat die Beschwerdeführerin nicht mal behauptet. Insofern ist diese Tätigkeit wohl nahezu ausschließlich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Sie unterliegt damit dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 und war die Beschwerde daher spruchgemäß 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.

Dieses Erkenntnis folgt der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in der rechtlichen Beurteilung des gegebenen Sachverhaltes. Insoweit ergibt sich keine über den konkreten Fall hinausgehende rechtliche Fragestellung und wurden daher keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung berührt.

Linz, am 13. November 2017