

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch AMCUR - Wirtschaftstreuhand GesmbH, Ingen-Housz-Gasse 4 Tür 9, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 8. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 8. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hat im Rahmen ihrer am 26.06.2019 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung unter der Kennzahl 722 (Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulungen) einen Betrag iHv. € 1.500,00 und unter der Kennzahl 724 (sonstige Werbungskosten) einen Betrag iHv. € 1.300,00 geltend gemacht.

Mit Vorhalt (Ersuchen um Ergänzung) vom 03.07.2019 wurde sie vom Finanzamt ersucht, die geltend gemachten Kosten mittels geeigneter Belege und Unterlagen nachzuweisen und den Zusammenhang zu ihrer nicht-selbstständigen Tätigkeit darzulegen.

Mit elektronisch eingebrachter Vorhaltsbeantwortung vom 05.07.2019 übermittelte die Bf. Honorarnoten einerseits vom Gesangsstudio R.A. für seine Tätigkeit als Stimmbildner und Gesangslehrer und andererseits von I.H.– Psychotherapeutin & Supervision“ für „Coaching“ und teilweise auch für „psychotherapeutische Selbsterfahrung“. Sie führte dazu aus, die Stimmbildung sei für ihre Tätigkeit als Verlagslektorin und Leiterin in der Absicht erfolgt sei, bei Vertragsverhandlungen und Projektpräsentationen entsprechend professionell agieren zu können. Regelmäßiges „Coaching“ im Zusammenhang mit beruflichen Herausforderungen

diene dem bestmöglichen Umgang mit MitarbeiterInnen und Arbeitsbedingungen zum Zwecke einer effizienten wie gleichermaßen erfüllenden Tätigkeit. Die für diese in Anspruch genommenen Leistungen von der Bf. privat getragenen Investitionen würden zur Optimierung des beruflichen Vorankommens dienen.

Im angefochtenen Bescheid wurde den geltend gemachten Fortbildungskosten bzw. sonstigen Werbungskosten der Abzug versagt, weil diese Maßnahmen für die ausgeübte Tätigkeit nicht unmittelbar notwendig seien und hauptsächlich den privaten Bereich betreffen.

In ihrer fristgerecht erhobenen Beschwerde führte sie folgende Argumente für ein berufsbegleitendes Coaching und Stimmbildung im Beruf als programmverantwortliche Lektorin des Wissenschafts- und Lehrbuchverlags ins Treffen:

Aufgrund der raumgreifenden Digitalisierung universitärer Lehr- und Lerninhalte sei es aktuell notwendig, ganz neue Teams zusammenzustellen und erfolgreich zu führen. Anders als bei reinen Printprodukten (Büchern) setzen diese Teams sich aus anderen Denk- und Arbeitswelten (Informatik, Videotechnik etc.) kommenden freien MitarbeiterInnen und DienstleisterInnen (Start-ups, Neue Selbstständige) zusammen, die durch ihre im Verlag verankerte Vermittlungsposition mit den AutorInnen an innovativen Produkten (Stichwort: blended learning) arbeiten.

Zugleich seien bei derzeit im Handel sinkenden Umsätzen mit Büchern die Kosten für die skizzierte notwendige Implementierung neuer Kooperationsnetzwerke, Workflows und Ressourcen gegenüber dem CEO und Controlling im Unternehmen schlüssig zu argumentieren. Anforderungen, die weit über die noch vor einigen Jahren gültige Jobbeschreibung einer angestellten Lektorin (Lesen von Manuskripten etc.) hinausgehen und neben ökonomischem Basiswissen vor allem neue Social Skills (Verhandlungs- verbunden mit klarem Argumentationsgeschick, vorgetragen mit fester und nicht zitternder Stimme, kluge Auswahl der MitarbeiterInnen etc.) verlangen. Es sei satzsaft bekannt, eine starke Stimme verschaffe sich mehr Gehör und Autorität, was eben in den vielen Verhandlungen nahezu unabdingbar sei. Damit werde vollinhaltlich der Legaldefinition des § 16 EStG („Werbungskosten sind die Ausgaben oder Aufwendungen zur Erwerbung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen.“) entsprochen. Damit ältere MitarbeiterInnen ihren Arbeitsplatz auch weiterhin erhalten können, werde es aufgrund der Knappheit von offenen Stellen am Arbeitsmarkt, vor allem für ältere MitarbeiterInnen, immer notwendiger und dringlicher nicht nur selbst aktiv berufsspezifische Fortbildung zu betreiben, sondern auch selbst hätten sich die Anforderungen an eine angestellte Lektorin (Lesen von Manuskripten etc.) aufgrund der raumgreifenden Digitalisierung und damit zusammenhängender Herausforderungen (auch im Bereich Personalmanagement) geändert.

Mit Beschwerdevorentscheidung wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab, da die Aus- und Fortbildungskosten (Coaching und Stimmbildung) für die ausgeübte Tätigkeit nicht unmittelbar notwendig seien und hauptsächlich den privaten Bereich betreffen. Am 09.09.2019 brachte die Bf. elektronisch einen Vorlageantrag ein.

Im Vorlagebericht gab die belangte Behörde den Akteninhalt wieder und vertrat unter Angabe

von Judikaturziten die Ansicht, dass bei gemischt veranlassten Aufwendungen das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 greife.

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen, seien nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind.

Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, sei zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Dies sei anhand der Lehrinhalte zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung vorliegt, oder ob es sich um eine Fortbildungsveranstaltung handelt, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet ist und auch Anziehungskraft auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen.

Sowohl „Stimmbildung“ als auch „Coaching“ bzw. „psychotherapeutische Selbsterfahrung“ stellten Lehrinhalte dar, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet sind und zur Deckung privater Interessen dienen können. Aus den vorgelegten Honoraren sei ein besonderer berufsspezifischer Inhalt nicht ersichtlich.

Gerade das „Coaching“ und insbesondere die „psychotherapeutische Selbsterfahrung“ weise einen Nahebezug zur Persönlichkeitsentwicklung und damit zur privaten Lebensführung auf. Eine "feste" Stimme und argumentative bzw. rhetorische Fähigkeiten seien nicht unbedingt als berufsspezifische Bedürfnisse einer Verlagslektorin bzw. -Leiterin zu beurteilen. Diese Fähigkeiten werden in einer Vielzahl von Berufen benötigt und decken letztlich in bedeutendem Ausmaß auch private Interessen. Mögen beide in Anspruch genommenen Leistungen auch im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit als Verlagslektorin und -leiterin von Vorteil sein, so stellten diese (allgemein gehaltenen) Fortbildungsmaßnahmen keine berufliche Notwendigkeit dar und seien letztlich der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Mit Schreiben vom 02.11.2021 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. zur Ergänzung Ihres Vorbringens in der Weise auf, weil aus den vorgelegten Honorarnoten des R.A. lediglich 25 Einheiten für Leistungen für die Tätigkeit als Stimmbildner und Gesang verrechnet wurden. Ebenso geht aus den verrechneten Einheiten für „Coaching“ nicht näher hervor, welche Beratungsleistungen erbracht wurden. Daher wurde die Bf. ersucht, darzustellen, welche Inhalte in den Sitzungen besprochen wurden. Dies werde anhand der von der Psychotherapeutin & Supervisorin vorhandenen Gesprächsprotokolle glaubhaft zu machen sein. Dem Bundesfinanzgericht sei es nicht möglich, ohne genauere Informationen über den Inhalt des vorgetragenen Lehrstoffes (der veranstalteten Sprechübungen) bzw. der Beratungsleistungen die berufliche Notwendigkeit des geltend gemachten Aufwandes festzustellen. Abgesehen davon liege bis dato auch keine Bestätigung des Arbeitgebers über eine eventuelle Dienstfreistellung oder Zuzahlungen zu den bezogenen Leistungen vor. Im

Übrigen werde der Bf. zu den geltend gemachten Werbungskosten größere Sachverhaltsnähe als der Abgabenbehörde zuzubilligen sein.

In einem Antwort E-Mail vom 05.11.2021 führte die steuerliche Vertreterin der Bf. Folgendes aus:

„Unsere Mandantin möchte die Angelegenheit nun doch als erledigt betrachten, da sie in der Beschwerdeergänzung umfassend dargelegt hat, warum Stimmbildung und Coaching für sie notwendig waren. Zur Sicherung und Erhaltung ihrer Anstellung musste sie in jeder geforderten Situation kompetent auftreten. An dem hat sie gearbeitet, da ihr damals in wichtigen Gesprächssituationen oft die Stimme weggebrochen ist. Die Gesprächsprotokolle dazu sind vertraulich und die möchte sie keinesfalls vorlegen. Seitens des Arbeitgebers gab es keine Dienstfreistellung oder Zuzahlungen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Aufwendungen für Fortbildung- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung (Kennzahl 722):

Aus den vorgelegten Honorarnoten des Gesangstudios R.A. geht hervor, dass insgesamt 25 Einheiten für die Tätigkeit als Stimmbildner und Gesanglehrer beansprucht wurden. Eine medizinisch-logopädische Indikation wurde von der Bf. nicht behauptet.

2. Sonstige Werbungskosten, Kosten für Coaching (Kennzahl 724):

Aus den vorgelegten Honorarnoten der I.H., Psychotherapeutin & Supervisorin geht hervor, dass 13 Einheiten für „Coaching“ verrechnet wurden.

Nähere Angaben über den genauen Inhalt der in Anspruch genommenen Leistungen wurden trotz nochmaliger Aufforderung zur Konkretisierung unter Hinweis auf die Vertraulichkeit der Gesprächsprotokolle nicht gemacht. Daher war es dem Bundesfinanzgericht nicht möglich, weitere inhaltliche Sachverhaltsfeststellungen zu treffen, ob eine überwiegende bzw. nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung der beantragten Ausgaben als Werbungskosten vorgelegen war.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen stützen sich vorwiegend aus den vorgelegten Honorarnoten und dem bf. Vorbringen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten 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. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen abzugsfähig (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103, mwN).

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist zu sprechen, wenn die vermittelten Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Es sollen auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort-)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Von einer begünstigten Bildungsmaßnahme wird somit jedenfalls dann zu sprechen sein, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.09.2005, 2003/14/0090).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung jedoch 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, 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, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (Doralt, EStG²⁰, § 20 Tz 21/2, VwGH 6.11.1990, 90/14/0176, und 28.02.1995, 94/14/0154).

Nicht abzugsfähig sind daher Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (z.B. Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein) (vgl. EB 1766 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP zu BGBl I 106/1999).

In Hinblick auf das Einzelcoaching ist auszuführen, dass die bearbeiteten Themen im Einzelnen nicht bekannt sind. Da diese geltend gemachten Aufwendungen im Regelfall einen Nahebezug zur Persönlichkeitsentwicklung aufweisen, sind sie im Zweifel der privaten Lebensführung zuzuordnen. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass bei Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, die Behörde diese nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen darf, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 27.06.2000, 2000/14/0096, 28.05.2008, 2006/15/0237). 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 vom 31.03.2011, 2009/15/0198).

Im gegenständlichen Fall wurde ein Einzelcoaching durchgeführt. Dadurch ist nicht von einem heterogenen Teilnehmerkreis, sondern von einer auf den Bf. persönlich abgestimmten Leistung auszugehen, was im Gleichklang mit einem homogenen Teilnehmerkreis einerseits als Indiz für die berufliche Notwendigkeit zu werten wäre. Andererseits ist aber davon auszugehen, dass dieses Einzeltraining von jedermann gebucht werden kann und nicht auf eine bestimmte Berufsgruppe zugeschnitten ist. Welche Themen und Problemstellungen in den Sitzungen erarbeitet wurden, ist mangels Vorlage entsprechend aufschlussreicher Unterlagen nicht weiter überprüfbar. Daher ist die berufliche Notwendigkeit nicht ausreichend nachgewiesen, da es nicht möglich war, eingehende Feststellungen über nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung zu treffen (vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0237, 31.05.2011, 2008/15/0226). Aus der vorhin erwähnten Judikatur ist abzuleiten, dass die Notwendigkeit der geltend gemachten Aufwendungen sich nicht lediglich von unbewiesenen Prozessbehauptungen ableiten darf. Weiters gab die Bf. an, dass die Bildungskosten vom Arbeitgeber nicht getragen und auch keine Dienstfreistellung gewährt wurden.

Ein Sprech- und Stimmtraining (UFS 28.12.2012, RV/2164-W/12) ist zwar geeignet, die beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern, stellt jedoch keine berufsspezifische Fortbildung dar. Daher gelten die Ausführungen zum Einzelcoaching sinngemäß. Ein Sprechtraining weist einen Nahebezug zur privaten Lebensführung auf, da die eigene Ausdrucks- und Kommunikationsfähigkeit in so gut wie allen Lebenslagen von Bedeutung ist. Als Abgrenzungskriterium der beruflichen von der privaten Veranlassung wäre daher die

bereits erwähnte Notwendigkeit zur prüfen. Diese ist nur in Ausnahmefällen bspw. wenn die Vortragstätigkeit als berufliche Haupttätigkeit anzusehen wäre, gegeben. Die Anerkennung solcher Aufwendungen als Werbungskosten war daher in Hinblick auf die gleiche Sachlage entsprechend den zum Einzelcoaching dargelegten Gründen zu versagen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Im Übrigen wird auf die oa. VwGH-Judikatur verwiesen.

Wien, am 10. November 2021