

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, AdresseBf.in, über die Beschwerde vom 8.2.2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2.2.2022 betreffend Einkommensteuer 2020 zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin erzielte im Jahr 2020 Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Direktvertrieb, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrerin und bezog Weiterbildungsgeld des AMS von 28.3.2020 bis 30.6.2020.

In ihrer Erklärung zur Einkommensteuer für das Jahr 2020 wurden unter anderem Aus- bzw. Fortbildungskosten in Höhe von 2.922,98 € als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 22.11.2021** wurde die Beschwerdeführerin wie folgt aufgefordert: Zwecks Überprüfung werde ersucht, die geltend gemachten Aus-/Fortbildungskosten in der Höhe von 2.922,98 € anhand von Belegen nachzuweisen. Welche Ausbildung hätte sie konkret gemacht und inwiefern würde sie diese beruflich nutzen?

Dieser wurde von der Beschwerdeführerin wie folgt **beantwortet**:

Da sie in einer Mittelschule unterrichte befürworte und unterstütze ihr Arbeitgeber die Ausbildung zum Mentaltrainer. Diese Ausbildung stelle einen erheblichen Mehrwert ihrer Tätigkeit dar und werde im täglichen Unterrichtsgeschehen mit den Kindern erfolgreich eingesetzt.

Beigelegt wurde eine Hotelrechnung über einen Aufenthalt von 12. bis 15.6.2020 über 283,50 €, eine Überweisungsbestätigungen in Bezug auf den Seminarveranstalter in Höhe von 720,00 €, 500,00 € und zweimal 200,00 €.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 30.11.2021** wurde die Beschwerdeführerin nochmals aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Es ergehe neuerlich das Ersuchen um Übermittlung der Nachweise (Kursbestätigung, Rechnung und Zahlungsbestätigung – falls noch nicht übermittelt) für die Aus- und Fortbildungsaufwendungen. Aus den bisher übermittelten Überweisungsbelegen gehe nicht hervor, wofür diese Beträge bezahlt worden wären.

Mit **Schreiben vom 6.4.2022** wurde obiger Ergänzungsvorhalt noch einmal an die Beschwerdeführerin übermittelt.

Mit **Schreiben vom 11.5.2022** wurden unter anderem folgende Schriftstücke eingereicht:

Eine Rechnung vom 3.2.2020 über 1.800,00 € eines Veranstalters betreffend Ausbildung „Pferdegestützter Coach“ & „**2**“, Fernstudium plus Praxisseminar Juni 2020, eine Überweisungsbestätigung über 20,20 € an die Hochschulstiftung der Erzdiözese, eine Hotelrechnung über 283,50 € (12.-15.6.2020) und eine Aufstellung über Kilometer- und Taggeld in Höhe von 228,07 €.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 vom 2.2.2022** wurden die Aus- und Fortbildungskosten nicht anerkannt und wie folgt begründet:

Da das weitere Ergänzungsersuchen vom 30.11.2021 bis heute unbeantwortet geblieben wäre, könnten die beantragten Aus- und Fortbildungskosten in der Höhe von 2.922,98 € nicht gewährt werden. Aus den von der Beschwerdeführerin im Zuge des Ergänzungsersuchens vom 22.11.2021 übermittelten Zahlungsbelegen gehe nicht hervor, dass diese Ausgaben/Aufwendungen in Zusammenhang mit den beantragten Aus-/Fortbildungskosten stehen würden.

Die Beschwerdeführerin hätte im Jahr 2020 steuerfreie Einkommensersatz erhalten, die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen würden (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei würden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet werden, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatz weiterbezogen worden wären. Daraus werde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet werde. Mit diesem Durchschnittsteuersatz werde das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Mit **Schreiben vom 8.2.2022** wurde gegen diesen Bescheid **Beschwerde** erhoben und wie folgt begründet:

Sie sei vom System aufgefordert worden, ergänzende Unterlagen hochzuladen. Dies hätte sie am 29.11. erledigt. Daraufhin hätte sie vom System keine Benachrichtigung auf ihre angegebene E-Mail-Adresse erhalten. Erst der neue Bescheid sei ihr per Mail am 3.2.2022 zugestellt worden, sie hätte vorher keine weiteren Benachrichtigungen erhalten. Da es sich um ein technisches Problem handeln würde, würde sie ersuchen, 2 Tage Zeit zu geben, um nochmals alles hochzuladen. Sie ersuche, das Ansuchen vom 30.11.2021 nochmals zuzustellen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 2.6.2022** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2020 vorläufig festgesetzt und die strittigen Werbungskosten wurden nicht anerkannt mit folgender Begründung:

Die Beschwerde werde abgewiesen, die als Aus- /Fortbildungskosten begehrten Aufwendungen (Ausbildung zur Bachblütenenergetikerin und Pferdecoach) in der Höhe von 2.922,98 € würden in keinem Zusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften stehen und daher allenfalls Umschulungskosten darstellen. Da aus heutiger Sicht nicht abschätzbar sei, ob aus dieser Tätigkeit eine steuerlich relevante Einkunftsquelle entstehe, erfolge die Veranlagung jedoch vorläufig. Würde sich in absehbarer Zeit eine relevante Einkunftsquelle ergeben, würden die Aufwendungen nachträglich anerkannt werden.

Mit **Schreiben vom 30.6.2022** wurde der **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt und wie folgt ausgeführt:

Bei den eingereichten Rechnungsunterlagen handle es sich um die Ausbildung zum Mentaltrainer für Menschen inkl. Pädagogischer Ausbildung. Diese sei eine tiergestützte Intervention an Schülerinnen und Schülern. Es gehe hier um die Arbeit mit Menschen und nicht um eine Pferdeausbildung. Bitte nicht verwechseln. Diese erreichte Zusatzqualifikation sei mit ihrem Arbeitgeber abgesprochen, um sie an ihrem Schulstandort durchzuführen. Diese befähige sie auch mit der Kindergruppe zu ***3*** Standorten zu fahren und zu arbeiten. Für diese Ausbildung sei mit ihrem Arbeitgeber Bildungskarenz vereinbart worden. Den kleineren Betrag betreffend Bachblütenausbildung werde sie zu einem späteren Zeitpunkt einreichen. Es sei aber die oben genannte Ausbildung inkl. Nächtigung, Fahrten und Ausbildung vor Ort anzuerkennen. Die Ausbildung zur Mentaltrainerin sei für die Verbesserung ihrer Arbeitsleistung und solle an ihrer Schule durchgeführt werden.

Mit **Vorlagebericht vom 20.2.2023** wurde die obige Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt

Im beschwerdegegenständlichen Jahr hätte die Beschwerdeführerin von 28.3. – 30.6.2020 Weiterbildungsgeld des AMS bezogen, ab 1.7.2020 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrerin und daneben hätte sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt.

In ihrer Einkommensteuererklärung hätte sie unter anderem Aus-/Fortbildungskosten in Höhe

von 2.922,98 € erklärt.

Am 2.2.2022 sei der gegenständliche Bescheid erlassen worden, wobei die Aus-/Fortbildungskosten nicht anerkannt worden wären.

Weiters seien steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 2.596,82 € als „Einkommen ohne Umrechnung“ aus der Hochrechnung herausgenommen worden (Einkünfte Bildungsdirektion 10.387,26 €/12 Monate x 3 Monate (= für Bezug Weiterbildungsgeld AMS) = 2.596,82 €).

Stellungnahme

- Ausbildung „Pferdegestützter Coach“ & „***2***“; Ausbildung „Dipl. Bachblütenenergetikerin“

Bildungsmaßnahmen/Kurse, die allgemeine zugänglich sind und nicht ausschließlich auf die Anwendbarkeit im ausgeübten Beruf abstellen würden, würden auf Grund der allgemeinen Art nicht zu Werbungskosten führen. Auch wenn derartige Kenntnisse im pädagogischen Bereich angewendet werden könnten, reiche dies nicht zur Begründung der beruflichen Notwendigkeit aus.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde würden die beantragten Kosten für die Bildungsmaßnahmen nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 darstellen.

- Hochrechnung (§ 3 Abs. 2 EStG 1988)

Erhalte ein Steuerpflichtiger steuerfreie Bezüge iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so seien nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogenen Einkünfte seien nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen.

Laut dem vorliegenden Versicherungsdatenauszug hätte die Beschwerdeführerin von 28.3.2020 – 30.6.2020 Weiterbildungsgeld vom AMS und ab 1.7.2020 Einkünfte von der Bildungsdirektion bezogen.

Da nicht gleichzeitig während des Bezuges der Transferleistung (Weiterbildungsgeld) Einkünfte von der Bildungsdirektion bezogen worden wären, seien seitens der Abgabenbehörde irrtümlich steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 2.596,82 € aus der Hochrechnung herausgenommen worden.

Das Finanzamt beantrage, die Beschwerde als unbegründet anzuweisen und den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2020 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt werde und die Einkünfte iHv 2.596,82 € in die Hochrechnung miteinbezogen würden.

Am **4.1.2024** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Beschwerdeführerin abgefertigt:

„1.

Die von Ihnen geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten betragen 2.922,98 €. Reichen Sie eine Aufstellung ein, aus der hervorgeht, welche Aufwendungen in welcher Höhe zu den 2.922,98 € führen und welchen Ausbildungs- oder Fortbildungsmaßnahmen diese zuzurechnen sind.

2.

Laut Vorlageantrag vom 30.6.2022 sind die Kosten betreffend Ausbildung zur Bachblütenenergetikerin nicht mehr gegenständlich. Nehmen Sie dazu Stellung.

3.

Werden die Kosten im Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit als Lehrerin oder einer anderen Tätigkeit geltend gemacht oder als Umschulungsmaßnahme (zielt auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes ab)?

Sollten diese für eine Umschulungsmaßnahme angefallen sein: Wann wurden Einkünfte in welcher Höhe aus dieser Tätigkeit erzielt? Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sind einzureichen.

4.

Haben Sie diesbezüglich Förderungen erhalten bzw. wurde vom Arbeitgeber ein Ersatz geleistet? Wenn ja, durch wen in welcher Höhe?

5.

Sämtliche Seminarprogramme und Skripten sind in Kopie einzureichen.

War für die Bildungsmaßnahme die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe oder eine bestimmte Basisausbildung Voraussetzung? Wenn ja, welche?

6.

Werden die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrerin geltend gemacht, sind folgende Fragen zu beantworten:

Die berufliche Notwendigkeit ist glaubhaft zu machen. In welcher Form wurden die erlangten Kenntnisse bereits eingesetzt?

Die Vereinbarung mit ihrem Arbeitgeber betreffend Bildungskarenz ist einzureichen.

7.

*Laut Vorlageantrag vom 30.6.2022 werden tiergestützte Interventionen an Schüler*innen ohne Pferd vorgenommen. Wie darf man sich eine solche Intervention vorstellen?*

*Zudem würden Sie mit Kindern (Schüler*innen?) zu ***3*** Standorten fahren und dort arbeiten. Was ist ein ***3*** Standort? Welche Arbeiten werden dort vorgenommen? Finden diese Fahrten im Rahmen des Unterrichts statt?*

8.

Es wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -416,14 € erklärt. Um welche Tätigkeit handelt es sich dabei? Reichen Sie eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ein.“

Mit **Schreiben vom 26.1.2024** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

Ad 1.

Die genaue Aufstellung sei beigelegt. Der überwiegende Teil der Maßnahmen seien ihrer Tätigkeit als Lehrerin zuzuordnen, der Wifi-Kurs ihrer Tätigkeit im Direktvertrieb.

Ad 2.

Den Betrag über die Bachblütenausbildung würde sie zu einem späteren Zeitpunkt einreichen, würde das jemals relevant werden.

Ad 3.

Ihre erworbenen Fähigkeiten und Kenntnisse aus der Coaching-Ausbildung würden aktuell ausschließlich im Rahmen ihrer unterrichtlichen Tätigkeit in der Mittelschule eingesetzt. Dies finde im Rahmen ihres Einsatzes im regulären Unterricht als Klassenvorständin, Bildungs- und Berufsorientierungslehrerin, Berufsorientierungskoordinatorin, in Supplierstunden am Schulstandort aber auch künftig auf Schulveranstaltungen wie Schwimm-, Schikurs-sowie Sportwochen als Alternativprogramm statt.

Es würden keine Einkünfte aus ihrer Coachinausbildung zustande kommen.

Ad 4.

Sie hätte keine Förderungen oder Ersätze vom Arbeitgeber bzw. von anderen Stellen erhalten.

Ad 5.

Das Bildungsinstitut sei ausdrücklich nicht damit einverstanden, die gewünschten Skripten auszuhändigen, da es sich um kostenpflichtige Unterlagen handle, die mit den Kursgebühren der Teilnehmerinnen und Teilnehmer abgedeckt würden.

Sie übermittle den Schulungsplan unter „Modulübersicht pferdegestütztes Coaching“.

Für diese Bildungsmaßnahme war zum damaligen Zeitpunkt keine bestimmte Berufsgruppe vorausgesetzt, jedoch wäre bzw. sei eine pädagogische Grundausbildung von Vorteil.

Ad 6.

Wie unter 3.

Ad 7.

Derzeit setze sie ihre erworbenen Fähigkeiten und Kenntnisse aus der Coaching-Ausbildung ausschließlich im Rahmen ihrer unterrichtlichen Tätigkeit in der Mittelschule ein. Zu ihren Aufgaben würden die Tätigkeit als Klassenvorständin, Bildungs- und Berufsorientierungslehrerin, Berufsorientierungskoordinatorin und natürlich als Supplierkraft zählen. Sie hätte die Aufgabe, die Schülerinnen und Schüler auf die Lebens- und Berufswelt vorzubereiten. Dazu gebe es zahlreiche Übungen aus der Coachinausbildung, die von ihr gut vorbereitet aber auch spontan am Schulstandort durchgeführt würden. In Problemfällen könne sie auch beratend hinzugezogen werden, was einen erheblichen Vorteil für Schülerinnen und Schüler, Kolleginnen und Kollegen und ihren Arbeitgeber darstelle.

Ad ***3***:

Grundsätzlich würde sie gerne mit Schulgruppen zu ***3*** Standorten fahren, jedoch seien solche Fahrten derzeit aufgrund der hohen Buskosten nicht möglich.

*„Der Begriff ***3*** fasst alle Interventionen zusammen, die die positive und unterstützende Wirkung der Natur, von Tieren und Pflanzen nutzen, um Menschen zu helfen und sie zu fördern. Dabei geht es konkret um die Förderung der körperlichen und seelischen Gesundheit, der*

*sozialen Gegebenheiten, aber auch um pädagogische Maßnahmen und die der persönlichen Entwicklung.“ (www.***.at)*

Ad 8.

Sie sei nebenberuflich im Direktvertrieb selbständig und würde einen aufrechten Gewerbeschein besitzen. Aufgrund der Covid 19-Pandemie sei 2020 ein Betretungsverbot ausgesprochen worden. Daher hätten keine Homepartys durchgeführt werden dürfen. Aus diesem Grund hätte sich 2020 ein Verlust ergeben.

Beigelegt wurde eine Bescheinigung zum Nachweis einer Bildungskarenz von 19.11.2019 bis 30.6.2020.

Zudem eine Aufstellung betreffen Aus-und Weiterbildung 2020, die sowohl die gegenständlichen Seminare, als auch einen Wifi Kurs Direktvertrieb und einen Beitrag Österreichische Hochschülerschaft umfasst.

Zudem wurde vorgelegt ein **Schulungsplan „Coach für pferdegestützte Gesundheitsförderung und Mentaltraining (Horseassisted Mental Health Coach)“,** der auszugsweise wie folgt lautet:

„1. Modul: Grundregeln – Coaching und Fragetechniken – Pferdegestützte Aktivität:

Berufsbild und rechtliche Situation, Kommunikation, die vier Seiten einer Nachricht, Fragen und Fragetechniken, Inneres Team, Spiegelneuronen, Arbeiten mit der Gruppe;

2. Modul: Mentaltraining:

Erlernte Hilflosigkeit, Entscheidungen treffen, Das Gesetz der Resonanz, Unser Nervensystem, Urteilsheuristiken, die Neuroplastizität des Gehirns, Wahrnehmung;

3. Modul: Theoretische Grundlagen Stressmanagement: Das vegetative Nervensystem, Das Fass des Lebens, die Stressampel;

4. Modul: Resilienz – Ressourcenarbeit – NLP:

Basiswissen NLP, Spiegelneuronen, Anker, Gebrauchsanweisung Visualisieren;

5. Modul: Biografiearbeit – inneres Kind – Psychoneuroimmunologie:

Identität und Sinn, Techniken der Biografiearbeit, die Bedeutung von Geschichten im Mentaltraining, Psychosomatik und Organsprache;

6. Modul: Basis Unternehmerwissen:

Wichtige Punkte für die Selbständigkeit, Rechtliches, wo melde ich was an und wem sage ich Bescheid, Feindbild Finanzamt oder wie geht das mit der Steuer, Preisgestaltung;

7. Modul: Unternehmerwissen – Werbung – Soziale Medien:

Meine Zielgruppe, das Logo, Vorträge;

8. Modul: Bonusmaterial:

Antreibertest, Nervenzelle, der Rollenkuchen, meine Motivation, Placebogeschichten, Gedanken spiegeln;

9. Modul: Praxiselemente:

Führen Mini-Parcours, Vertrauensübung, Hütchenspiel, Abgrenzung/Raum einnehmen.

Mit **Auskunftsersuchen vom 1.2.2024** wurden folgende Fragen an den Seminarveranstalter gerichtet:

*„Vorliegend ist eine Rechnung betreffend Ausbildung „Pferdegestützter Coach“ & „***2***“, Fernstudium plus Praxisseminar Juni 2020 vom Februar 2020.*

1.

Für beide Kurse sind der Seminarplan sowie die Seminarskripten einzureichen.

Werden die Kurse mit einer Prüfung abgeschlossen? Wird ein Abschlusszeugnis/-zertifikat vergeben?

2.

Ist die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe bzw. eine konkrete Vorbildung für die Absolvierung notwendig?

Im Hinblick auf die oben angeführten Kurse sind Teilnehmerlisten, die Namen anonymisiert, jedoch versehen mit der jeweiligen Berufsgruppe, aus der die Personen stammten, einzureichen.“

Mit **Schreiben vom 21.2.2024** wurde wie folgt geantwortet:

1.

Ja, die Kurse würden mit einer Prüfung abschließen. Ja, die Teilnehmer würden Abschlusszertifikate bzw. Stalltafeln von Seiten des Bildungsinstitutes bzw. des gemeinnützigen Vereines *****4***** erhalten.

2.

Nein, die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe sei nicht erforderlich. Für die Praxis relevant sei der geübte Umgang mit Pferden, also dass hier Vorbildung bzw. Erfahrung vorhanden sei. Es werde aber kein konkreter Abschluss gefordert.

Beigelegt wurde der schon von der Beschwerdeführerin übermittelte **Schulungsplan** „Coach für pferdegestützte Gesundheitsförderung und Mentaltraining“ und ein **Schulungsplan** „*****4*** Trainer*in**“, aus dem auszugsweise folgende Inhalte zu entnehmen sind:

- Modul 1: Reitpädagogik, Kinder mit „erwachsenen Krankheiten“, Allgemeines zum Lebewesen Pferd, Bewegung und Gesundheit;
- Modul 2: Grundlagen gelungener Pädagogik, Erziehung heute – Erziehung 2.0;
- Modul 3: Grundbedürfnisse des Kindes, Die vier Bindungsqualitäten, Das erste bis sechste Lebensjahr, Das Schulkind, Ziele der Erziehung, Gefühle;
- Modul 4: Was bedeutet sensorische Integration, Taktils System, Ursachen für Wahrnehmungsstörungen;
- Modul 5: Grundlagen der Mensch-Tier-Beziehung, Interaktionsformen;
- Modul 6: Was ist Mobbing, Erlernte Hilflosigkeit, Die Rolle der Schule und der Lehrer, Cybermobbing, Umgang mit Ängsten;
- Basiswissen für Unternehmer – der Weg in die Selbständigkeit.

Weiters wurde vorgelegt eine **Teilnehmerliste** „Pferdegestütztes Coaching“, woraus sich kein homogener Teilnehmerkreis ableiten lässt. Unter der Kategorie Beruf finden sich Krankenschwestern, Angestellte der chemischen Industrie, eine Landwirtin, eine Energetikerin, eine Tischlerin, eine Hausfrau, eine Köchin, Lehrerinnen, Kindergartenpädagoginnen, eine

Studentin, eine Verkäuferin, eine Kanzleikraft, eine Kosmetikerin, Sozialarbeiterinnen usw. Zudem wurde vorgelegt eine **Absolventenliste** *****4*****, woraus sich kein homogener Teilnehmerkreis ableiten lässt. Unter der Kategorie Beruf finden sich 3 Lehrerinnen, jedoch etwa auch eine pharmazeutisch kaufmännische Angestellte, eine Polizeibeamtin, eine Lohnverrechnerin, eine Köchin, eine IT-Angestellte, eine Flugbegleiterin, eine Bankangestellte, Einzelhandelsangestellte, eine Lagerarbeiterin, eine Kindergruppenbetreuerin, eine Landwirtin, Krankenschwestern usw.

Übermittelt wurden auch die Seminarunterlagen „*****4*****“ und „Pferdegestütztes Coaching“.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 13.2.2024** wurden die oben angeführten Ermittlungsergebnisse an die Amtspartei versendet und wie folgt ausgeführt:

„1.

Dem Antwortschreiben der Beschwerdeführerin ist zu entnehmen, dass die gegenständlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als Lehrerin als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Von allfälligen Umschulungskosten wird daher nicht ausgegangen. Nehmen Sie dazu Stellung.

2.

Laut Vorlagebericht wird die Erlassung eines vorläufigen Bescheides beantragt. Sie werden daher aufgefordert, anzugeben, worin die geforderte Ungewissheit iSd § 200 BAO besteht.

3.

Die bisher laut Aktenlage beantragten Aus-/Fortbildungskosten betrugen 2.922,98 €. Nunmehr werden von der Beschwerdeführerin Aufwendungen in Höhe von 3.031,65 € geltend gemacht. 240,00 € davon entfallen auf die selbständige Tätigkeit und sind nach Ansicht des BFG als dortige Ausgaben zu veranschlagen.

20,20 € entfallen auf den Hochschülerschaftsbeitrag. Wird dessen Werbungkosteneigenschaft von Seiten der Amtspartei bestritten? Wenn ja, legen Sie dar, weshalb.

*Für die Lehrgänge „Pferdegestützter Coach“ und „*****2*****“ verbleiben daher Aufwendungen in Höhe von 2.711,45 €.“*

Mit **Schreiben vom 8.3.2024** wurde wie folgt geantwortet:

Ad 1.:

Laut Homepage des *****5***** Centers sei unter der Rubrik „Standort“, an dem das Angebot des *****5***** Centers zu finden sei, auch die Beschwerdeführerin als mögliche Ansprechperson mit eigenem Standort angeführt.

Dies lasse darauf schließen, dass kein ausschließlicher Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit als Lehrerin vorliege, weshalb auch von allfälligen Umschulungskosten ausgegangen werden könne.

Ad 2.:

Die Beschwerdeführerin gebe an, dass die Ausbildung zur Bachblütenenergetikerin derzeit nicht relevant sei und in absehbarer Zeit diesbezüglich auch nichts Weiteres geplant sei.

Weiters gebe sie an, dass keine Einkünfte aus der Coachingsausbildung erzielt werden würden.

Da feststehe, dass keine betrieblichen Einkünfte aus der Tätigkeit Bachblütenenergetikerin und Trainerin erzielt würden und somit die Ungewissheit iSd § 200 BAO nicht mehr vorliegen würde, könne der Bescheid endgültig erlassen werden.

Ad 3.:

Das Finanzamt teile die Ansicht des BFG, dass 240,00 € als Betriebsausgaben und 20,20 € als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Aufwendungen für Lehrgänge „Pferdegestützter Coach“ und „***2***“:

Eine weitere Internetrecherche hätte ergeben, dass die Beschwerdeführerin auch als Ansprechperson mit eigenem Standort für Reitpädagogik nach dem ***4***-Konzept aufscheinen würde. Einkünfte aus der Tätigkeit als Coach bzw. Reitpädagogin würden nicht erklärt bzw. laut Mail vom 26.1.2024 keine Einkünfte aus der Coachinausbildung erzielt. Laut den übermittelten Teilnehmerlisten sei der Personenkreis der Teilnehmerinnen nicht auf eine bestimmte Berufsgruppe eingeschränkt (kein homogener Teilnehmerkreis).

Daher seien die Aufwendungen für die Lehrgänge „Pferdegestützter Coach“ und „***2***“ privat veranlasst und nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Daran würde auch die Vereinbarung mit dem Arbeitgeber über die Bildungskarenz nichts ändern.

Mit **Vorhalt vom 12.3.2024** wurde die obigen Ermittlungsergebnisse an die Beschwerdeführerin übersendet.

Mit **Schreiben vom 29.3.2024** wurde unter anderem folgende Stellungnahme durch die Beschwerdeführerin eingereicht:

Ad 1.

Sie hätte im Juni 2020 die Coaching- und Mentaltrainer-Bildungsmaßnahme in erster Linie abschließen können, da dies mit ihrem Arbeitgeber vereinbart gewesen wäre, der auch ihre Bildungskarenz befürwortet hätte. Grundsätzlich hätte ihr Einsatz als Mittelschul- und Beratungslehrerin durch diese Coaching-Ausbildung aufgewertet werden sollen. Aus diesem Grund hätte sie diese Bildungskosten bei den Werbungskosten veranschlagt. Die Grundlage für diese Annahme hätte sie der Internetseite des BMF, der Arbeiterkammer und dem Steuerbuch 2020 entnommen.

Die absolvierte Aus- und Fortbildungsmaßnahme stehe mit ihrer derzeitigen Arbeit in der Schule im Zusammenhang und verbessere ihre Tätigkeit erheblich. Daher hätte sie ihre entstandenen Ausgaben bei den Werbungskosten als unselbständige Arbeitnehmerin als Lehrerin veranschlagt.

Als Umschulungskosten könnten ihre beantragten Kosten nicht gerechnet werden, da sie eine Tätigkeit außerhalb der Schule nicht anstrebe und auch keine Einkünfte erzielen würde. Die Arbeiterkammer zähle eine Maßnahme als Umschulung, wenn sie derart umfassend sei, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermögliche, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei. Zusätzlich müsse diese Umschulung auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, was in ihrem Fall ebenfalls nicht gegeben sei.

Stellungnahme zum Foto auf der Homepage:

Nach Abschluss des Kurses hätten sie sich als Absolvent*innen auf der Homepage des Institutes listen lassen dürfen. Für sie hätten sich zu diesem Zeitpunkt keine Kontakte oder Einkünfte ergeben.

Aufgrund der Fotos dürfe nicht automatisch auf eine selbständige Arbeit geschlossen werden.

Ad 2.

Es würden keine Einkünfte als Bachblütenenergetikerin oder als Coach erzielt werden.

Ad 3.

Sie teile die Ansicht bezüglich der 240,00 € und der 20,20 €.

Ad Aufwendungen für die Lehrgänge „Pferdegestützter Coach“ und „***2***“:

Es würden keine Einkünfte als Coach bzw. Reitpädagogin erzielt.

Der Personenkreis der Teilnehmer*innen sei zwar nicht auf eine bestimmte Berufsgruppe eingeschränkt, jedoch hätte sie sich damals als Lehrerin angesprochen gefühlt. Da dies auf der Homepage des Instituts bei der Zielgruppe zu lesen gewesen wäre:

*„Menschen, die immer schon etwas mit Pferden tun wollten, ohne dabei selbst reiten zu müssen (man ist am Ende nicht Reitlehrer*in), die gerne mit Kindern arbeiten wollen oder es schon tun (Kindergärtner*innen, Lehrer*innen).“*

Auch auf der eingereichten Teilnehmer*innenliste des Bildungsinstitutes seien ebenfalls Pädagog*innen zu finden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erzielte im Jahr 2020 Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Direktvertrieb und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrerin ab 1.7.2020 und erhielt zudem Weiterbildungsgeld des AMS im Zeitraum 28.3.2020 bis 30.6.2020.

Strittig ist die Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Lehrerin in Höhe von 2.771,45 €, die im Zusammenhang mit einer Ausbildung zum pferdegestützten Coach samt ***2*** angefallen sind.

Vom Arbeitgeber wurden keine Ersätze geleistet, Förderungen wurden nicht in Anspruch genommen.

Nach den Angaben der Beschwerdeführerin ist die Erzielung von selbständigen Einkünften als Mentalcoach bis dato nicht erfolgt.

Von der Beschwerdeführerin wurde die Ausbildung als solche „zum Mentaltrainer für Menschen mit pädagogischer Ausbildung“ bezeichnet. Die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe ist dafür nicht Voraussetzung, nach den Angaben der Beschwerdeführerin sei eine pädagogische Ausbildung aber von Vorteil. Es handle sich dabei um eine tiergestützte Intervention bei Schülerinnen und Schülern. Ihre Arbeitsleistung würde verbessert werden und es solle auch an der Schule umgesetzt werden. Sie sei auch befähigt, mit den Schülern zu ***3*** Standorten zu fahren und zu arbeiten.

Die Beschwerdeführerin zählt zwar ihre verschiedenen Funktionen an der Schule auf, die konkrete Anwendung der erworbenen Kenntnisse geht daraus nicht hervor.

Auch auf Nachfrage, wie man sich eine tiergestützte Intervention ohne Tiere vorstellen könne, **wurde nicht vorgebracht, wie die Anwendung der erworbenen Kenntnisse erfolgen kann.**

Dass sie als Lehrerin ihre Schüler auf die Lebens- und Berufswelt bestmöglich vorbereiten soll, ist als **allgemeine Anforderung** zutreffend, lässt aber **keine Rückschlüsse auf die Notwendigkeit** der gegenständlichen Ausbildung zu.

Aus den vorgelegten Seminarunterlagen gehen folgende Schwerpunkte des Lehrganges „Pferdegestützter Coach“ hervor:

1. Modul: Grundregeln – Coaching und Fragetechniken – Pferdegestützte Aktivität:
Berufsbild und rechtliche Situation, Kommunikation, die vier Seiten einer Nachricht, Fragen und Fragetechniken, Inneres Team, Spiegelneuronen, Arbeiten mit der Gruppe;
2. Modul: Mentaltraining:
Erlern der Hilfflosigkeit, Entscheidungen treffen, Das Gesetz der Resonanz, Unser Nervensystem, Urteilsheuristiken, die Neuroplastizität des Gehirns, Wahrnehmung;
3. Modul: Theoretische Grundlagen Stressmanagement: Das vegetative Nervensystem, Das Fass des Lebens, die Stressampel;
4. Modul: Resilienz – Ressourcenarbeit – NLP:
Basiswissen NLP, Spiegelneuronen, Anker, Gebrauchsanweisung Visualisieren;
5. Modul: Biografiearbeit – inneres Kind – Psychoneuroimmunologie:
Identität und Sinn, Techniken der Biografiearbeit, die Bedeutung von Geschichten im Mentaltraining, Psychosomatik und Organsprache;
6. Modul: Basis Unternehmerwissen:
Wichtige Punkte für die Selbstständigkeit, Rechtliches, wo melde ich was an und wem sage ich Bescheid, Feindbild Finanzamt oder wie geht das mit der Steuer, Preisgestaltung;
7. Modul: Unternehmerwissen – Werbung – Soziale Medien:
Meine Zielgruppe, das Logo, Vorträge;
8. Modul: Bonusmaterial:
Antreibertest, Nervenzelle, der Rollenkuchen, meine Motivation, Placebogeschichten, Gedanken spiegeln;
9. Modul: Praxiselemente:
Führen Mini-Parcours, Vertrauensübung, Hütchenspiel, Abgrenzung/Raum einnehmen.

Dem Schulungsplan „***4*** Trainer*in“ sind auszugsweise folgende Inhalte zu entnehmen:

- Modul 1: Reitpädagogik, Kinder mit „erwachsenen Krankheiten“, Allgemeines zum Lebewesen Pferd, Bewegung und Gesundheit;
- Modul 2: Grundlagen gelungener Pädagogik, Erziehung heute – Erziehung 2.0;
- Modul 3: Grundbedürfnisse des Kindes, Die vier Bindungsqualitäten, Das erste bis sechste Lebensjahr, Das Schulkind, Ziele der Erziehung, Gefühle;
- Modul 4: Was bedeutet sensorische Integration, Taktils System, Ursachen für

Wahrnehmungsstörungen;

- Modul 5: Grundlagen der Mensch-Tier-Beziehung, Interaktionsformen;
- Modul 6: Was ist Mobbing, Erlernte Hilflosigkeit, Die Rolle der Schule und der Lehrer, Cybermobbing, Umgang mit Ängsten;
- Basiswissen für Unternehmer – der Weg in die Selbständigkeit.

Die gegenständlichen Seminarreihen vermitteln Kenntnisse, die unzweifelhaft im Rahmen der Tätigkeit als Lehrerin verwendet werden können, die aber zudem **für den privaten Lebensbereich** von Bedeutung sind. Es liegt folglich ein so genannter Mischaufwand vor.

In nicht unerheblichem Ausmaß liegen Programmpunkte vor, die der **eigenen Persönlichkeitsentwicklung** dienen (Stressmanagement, NLP, Ressourcenarbeit, Biografiearbeit, Unternehmerwissen).

Auf der Homepage der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik (***3***) findet sich folgende Definition von tiergestützten Interventionen:

*„Unter tiergestützten Interventionen fasst man alle gezielten Maßnahmen zusammen, die unterschiedliche Tierarten als unterstützendes Element im Sinne von ***3*** einsetzen. Tiergestützte Interventionen gibt es in vielen Fachgebieten, etwa in der Therapie, Pädagogik, Rehabilitation, Pflege, (Re) Integration und der sozialen Arbeit.“*

Es handelt sich folglich um eine **allgemeine psychologische Ausbildung, die in einer Vielzahl von beruflichen Zusammenhängen hilfreich ist, ebenso aber im Bereich der privaten Lebensführung**. Die erlernten Fähigkeiten sind im Umgang mit Menschen in allen Lebensbereichen nützlich.

Zudem richtete sich der Lehrgang an die interessierte Allgemeinheit (nicht etwa an Angehörige einschlägiger Berufe). **Die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe und praktische Berufserfahrung sind keine Voraussetzungen** (BFG 3.9.2015, RV/7102574/2013). Lediglich Erfahrung und Vorbildung im Hinblick auf den Umgang mit Pferden wird vorausgesetzt.

Wie die übermittelte Teilnehmer- bzw. Absolventenliste zeigt, war **kein homogener Teilnehmerkreis** gegeben. Die Teilnehmer bzw. Absolventen kommen aus den verschiedensten Berufen, die ein sehr unterschiedliches Bildungsniveau erfordern.

Dass die vermittelten Fähigkeiten im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit der Beschwerdeführerin notwendig wären, lässt sich aus dem Vorgebrachten nicht ableiten.

Unstrittig ist der Betrag von 20,20 € Hochschülerschaftsbeitrag als Werbungskosten (die nichtselbständigen Einkünfte betreffend) anzuerkennen, zudem ein Aufwand in Höhe von 240,00 € als Ausgaben im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Unstrittig sind die Einkünfte in Höhe von 2.596,82 € nicht aus der Hochrechnung zur Ermittlung des Steuersatzes (§ 3 Abs. 2 EStG 1988) herauszurechnen.

Nach den Ausführungen der Amtspartei liegt keine Ungewissheit iSd § 200 BAO vor.

Rechtliche Beurteilung

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet wie folgt:

Werbungskosten sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 16 Abs. 2 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 Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Im Gegensatz dazu dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 1 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.

Im Erkenntnis des BFG 18.2.2011, RV/1333-L/07, RV/389-L/09, wird folgendes festgehalten:
„Sind Lehrgangsthemen von allgemeiner Art, dass sie nicht geeignet sind, eine berufsspezifische Wissensvermittlung aufzuzeigen bzw. erfolgt die Weiterbildung in Fertigkeiten, die ganz allgemein ebenso für den außerberuflichen Bereich Bedeutung haben, können psychologische Bildungsmaßnahmen auch bei einem Lehrer entsprechend der Bestimmung des § 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 nicht zu Werbungskosten führen.“

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH darf die Behörde Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen sie aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder 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 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** (siehe etwa VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237; 27.6.2000, 2000/14/0096).

Um zu vermeiden, dass Steuerpflichtige Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb in den einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen entsprechenden Beruf haben, während andere Steuerpflichtige derartige Aufwendungen aus dem versteuerten Einkommen decken müssen, darf in solchen Fällen nach der zitierten Judikatur des VwGH eine Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen (BFG 18.2.2011, RV/1333-L/07, RV/389-L/09).

Da der absolvierte Lehrgang in erheblichem Ausmaß Kenntnisse vermittelt, die der privaten Lebensführung zuzurechnen sind und von der Beschwerdeführerin die berufliche Notwendigkeit nicht glaubhaft gemacht wurde, war die Beschwerde betreffend Fortbildungskosten „Pferdegestützter Coach“ und „***2***“ als unbegründet abzuweisen.

Der Hochschülerschaftsbeitrag in Höhe von 20,20 war als Werbungskosten (die nichtselbständigen Einkünfte betreffend) anzuerkennen, zudem ein Aufwand in Höhe von 240,00 € als Ausgaben im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weshalb in diesen Punkten der Beschwerde Folge zugeben war.

Die Einkünfte in Höhe von 2.596,82 € waren nicht aus der Hochrechnung zur Ermittlung des Steuersatzes (§ 3 Abs. 2 EStG 1988) herauszurechnen, der Bescheid daher dahingehend abzuändern.

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.

Die Frage der beruflichen oder privaten Bedingtheit einer Bildungsmaßnahme ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten. Die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist folglich nicht zu erwarten und eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 3. April 2024