

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch fp steuerberatung gmbh & co kg, Schulhausplatz 4b, 6500 Landeck, über die Beschwerde vom 29.8.2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. August 2023 betreffend Einkommensteuer 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit am 5.5.2023 eingebrachter Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 beantragte die Beschwerdeführerin (in Folge kurz: Bf) u.a. Fortbildungskosten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

In Folge wurden mit Einkommensteuerbescheid vom 22.8.2023 (berichtigt nach § 293 BAO am 24.8.2023) die beantragten Betriebsausgaben nicht anerkannt. Als Begründung wurde ausgeführt, dass Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung aufgrund ihrer Nähe zum Bereich der privaten Lebensführung nur dann als Betriebsausgaben abzusetzen seien, wenn sie im Rahmen der ausgeübten beruflichen Betätigung erforderlich seien. Die besuchten Seminare seien allerdings für die Tätigkeit als Physiotherapeutin als nicht notwendig einzustufen.

Mit rechtzeitig am 5.9.2023 eingebrachter Beschwerde brachte die Bf zusammengefasst vor, die Kurse M&M Coaching sowie ***BCM*** seien besucht worden, um mit ihrem Unternehmen als Physiotherapeutin konkurrenzfähig und auf dem neuesten Stand zu bleiben. Die Ausbildungen hätten Themen wie Marketing, Preisgestaltung, Online- und Offline-Präsenz

sowie entsprechende Werbemaßnahmen umfasst. Die Kurse seien gebucht worden, um die berufliche Entwicklung voranzutreiben, keinesfalls aus privaten Motiven. Die Aufwendungen iHv € 17.967,60 seien daher als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens legte die Bf Teilnahmebestätigungen datiert mit 16.9.2023 vor.

Schließlich wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.10.2023 die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei aufgrund der vorgelegten Unterlagen und der Kursbeschreibungen im Internet anzunehmen, dass die Kursinhalte von allgemeinem Interesse und nicht speziell auf die Berufsgruppe der Bf zugeschnitten seien.

Mit Vorlageantrag vom 9.11.2023 reichte die steuerliche Vertretung der Bf zwei Teilnahmebestätigungen datiert mit 30.10.2023 ein. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass aus diesen Unterlagen die Seminarbeschreibungen, die Kursprogramme sowie die Stundenpläne hervorgingen und dementsprechend eindeutig auf einen ausschließlich betrieblichen Nutzen geschlossen werden könne.

Die Beschwerde wurde am 5.1.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf führt als Einzelunternehmerin eine Praxis für Physiotherapie in ***Ort*** (unstrittig).

Die Bf nahm vom 1.7.2022 – 30.9.2022 an einem Kurs mit dem Titel „***MMM***“ und vom 1.10.2022 – 31.3.2023 an einem Kurs mit dem Titel „***BCM***“ teil (unstrittig).

Die Kurse wurden von ***Kursanbieterin*** über eine Online Plattform angeboten und umfassten jederzeit abrufbare Online-Inhalte sowie „Live Calls“. Zusätzlich wurde jeweils ein 3-tägiges Live Seminar durchgeführt (Teilnahmebestätigungen).

Kursanbieterin ist in Deutschland, ***Ort2*** ansässig und beschreibt sich selbst auf ihrer Homepage als „Mindset & Spiritual Coach“ (***www***).

Die Kurse „***MMM***“ sowie „***BCM***“ beschäftigen sich mit Persönlichkeitsentwicklung.

Die „***MMM***“ wurde auf dieser Homepage wie folgt beschrieben:

„Raus aus dem Mangel – REIN in die Fülle: Die M&M ist Dein Programm, wenn Du ein für alle Mal das alte Mangel-Drama- Schwere-Programm sowas von satt hast und bereit bist für radikalen Mindset-Tiefgang, für seelische Heilung & Transformation.“

In der M&M: - Enttarnst Du hartnäckiges, unbewusstes Mangeldenken, - Heilen seelische Verletzungen, und Du verbindest Dich immer mehr mit Deiner Wahrheit und tiefen Essenz, - installierst Du ein natürlich überfließendes Fülle-Reichtums-Mindset (= DIE Basis, um Fülle in Deinem Außen zu erschaffen), - lernst und verinnerlichst Du die magischen Schritte des bewussten Manifestierens, - erfahren Du und Dein Business eine sich täglich spürbar steigende, energetische Transformation, - trainierst Du, konsequent in Fülle zu denken, zu fühlen, zu entscheiden und zu handeln und ziehst damit immer mehr Fülle in jeden Deiner Lebensbereiche, - wirst Du zur wahren Schöpferin und zum wahren Schöpfer Deines atemberaubenden, erfüllten, rundum reichen SEINs.“

Der Kurs „***MMM***“ behandelt keine Themen zur strategischen Ausrichtung hinsichtlich Angebotsgestaltung und Preisbildung sowie zur Erstellung von Kontenmodellen, Steuerrücklagen und Rücklagenbildung im Unternehmensbereich. Der Kurs weist keinen Bezug zur beruflichen Tätigkeit der Bf auf und ist auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse.

Der Kurs „***BCM***“ wurde laut Homepage wie folgt beschrieben:

„Als Einzel-Unternehmerin powervoll, erfolgreich & glücklich. Du und Dein erfolgreiches Herzens-Business stehen im Mittelpunkt. In 6 starken BCM-Monaten: - hebst Du Dein Mindset auf Level erfolgreiche Unternehmerin, erfolgreicher Unternehmer, - steht im Fokus DEINE POSITIONIERUNG, welche Du tief in Dir entdeckst: WER bin ich? WAS ist meins?, -ziehst Du daraufhin echte Wunschkunden magnetisch an, - gehst Du freudvoll in die Sichtbarkeit und machst Dein ganz besonderes Marketing, welches Dir, Deinen Wunschkunden und Deiner Energie entspricht (online und offline), - kreierst Du einzigartige Angebote und rufst Preise ab, die Deine Kasse fröhlich klingeln lassen, - verliebst Du Dich ins Verkaufen und verkaufst mit Freude und höchster Energie Deine Produkte an Deine Wunschkunden, - folgst Du Deiner ureigenen Wahrheit, Deiner Mission, Deinem tiefen Sinn und drückst Dich völlig frei und natürlich in der Welt aus, - machst Du das Universum zu Deinem stärksten Backup und gehst-unstoppable - mit Deinem Herzens-Business auf glitzernden, erfüllenden Erfolgskurs.“

Der Kurs "***BCM***" richtet sich hauptsächlich an Unternehmer und behandelt zwar Aspekte des beruflichen Erfolgs, legt jedoch überwiegend Wert auf die Förderung allgemeiner Lebenszufriedenheit.

Der Besuch der Kurse ist für die Führung eines Unternehmens im Bereich der Physiotherapie weder erforderlich noch notwendig.

Die Bf selbst hat keinen Online-Auftritt.

Die Bf hat die Kosten für die Kurse am 17.6.2022 iHv € 6.866,30 und am 14.9.2022 iHv € 10.436,30 überwiesen (unstrittig).

2. Beweiswürdigung

Zunächst ist auf die bei den einzelnen Feststellungen in Klammern angeführten Beweismittel zu verweisen, die - sofern im Folgenden keine näheren beweiswürdigen Erwägungen dargelegt werden - im jeweiligen Zusammenhang schlüssig und widerspruchsfrei waren und daher den entsprechenden Feststellungen zu Grunde gelegt werden konnten. Sofern Sachverhaltselemente zwischen den Verfahrensparteien unstrittig waren, konnte sich das erkennende Gericht bedenkenlos diesen Ansichten anschließen.

Die Feststellung, dass sich die Kurse „***MMM***“ sowie „***BCM***“ mit Persönlichkeitsentwicklung beschäftigen, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Zum einen bezeichnet sich die Kursanbieterin als „Mindset & Spiritual Coach“. Ein Mindset Coach unterstützt nach allgemeinem Sprachgebrauch Menschen dabei, ihre Denkweisen, Einstellungen und Überzeugungen zu verändern, um positive Veränderungen in ihrem Leben zu bewirken. Die Arbeit eines Mindset-Coaches zählt somit zur Persönlichkeitsentwicklung, zumal darauf abgezielt wird, individuelles Denken und Verhalten zu verbessern.

Zum anderen sind persönlichkeitsbildende sowie persönlichkeitsfördernde Maßnahmen eindeutig aus den Programminhalten auf der Homepage der Kursanbieterin ersichtlich. Daran, dass diese Inhalte auch tatsächlich in den Kursen behandelt wurden, besteht kein Zweifel, insbesondere da sie auf der Homepage explizit so beworben wurden. Im Übrigen hat die Bf den diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung auch nicht widersprochen, insofern diese Feststellung bedenkenlos zu treffen war.

Die Feststellung, dass der Kurs „***MMM***“ keine Themen zur strategischen Ausrichtung hinsichtlich Angebotsgestaltung und Preisbildung sowie zur Erstellung von Kontenmodellen, Steuerrücklagen und Rücklagenbildung im Unternehmensbereich behandelt, ergab sich aus folgenden Überlegungen:

Einerseits stehen diese Inhalte, die erstmals im Rahmen des Vorlageantrags unter Bezugnahme auf eine Teilnahmebestätigung vorgebracht wurden, im klaren Widerspruch - wie auch von der Abgabenbehörde im Vorlagebericht festgestellt - zur Kursbeschreibung auf der Homepage. Andererseits ergeben sich auch aus den anderen Inhalten der Homepage keine Hinweise auf unternehmensrechtliche bzw. betriebswirtschaftlichen Kursinhalte. In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf hinzuweisen, dass sich die Kursanbieterin als „Mindset & Spiritual Coach“ bezeichnet, welche sich zweifelsfrei nicht gerade auf spezifische Fachgebiete wie beispielsweise Unternehmensrecht konzentriert. Daher ist es für das erkennende Gericht weder nachvollziehbar noch glaubwürdig, dass die genannten Themen tatsächlich Teil des Kursinhalts waren.

Demzufolge war auch die Feststellung zu treffen, dass der Kurs „***MMM***“ keinerlei Bezug zur beruflichen Tätigkeit der Bf aufweist und somit auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind. Der Kurs wird beschrieben als *„Dein Programm, wenn Du ein für alle Mal das alte Mangel-Drama- Schwere-Programm sowas von satt hast und bereit bist für radikalen Mindset-Tiefgang, für seelische Heilung & Transformation“*. Es lässt sich somit zweifelsfrei kein Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit im Bereich der Physiotherapie herstellen.

Ferner lässt sich aus der Kursbeschreibung ableiten, dass keine bestimmte Zielgruppe angesprochen wird, sondern dass sie vielmehr allgemein gehalten ist. Dies lässt darauf schließen, dass ein allgemein persönlichkeitsentwickelnder Inhalt im Vordergrund steht und somit bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse ist.

Die Feststellung, wonach sich der Kurs "***BCM***" hauptsächlich an Unternehmer richtet, ergibt sich zweifelsfrei aus der Kursbeschreibung.

Die Feststellung, dass der Kurs Aspekte des beruflichen Erfolgs behandelt, jedoch hauptsächlich Wert auf die Förderung allgemeiner Lebenszufriedenheit legt, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Ein Konnex zum beruflichen Erfolg ist zweifelslos durch die Kursinhalte wie Positionierung, Marketing, das auf die Bedürfnisse des Wunschkunden und der eigenen Energie eingeht, sowie Verkauf und Strategie ersichtlich.

Festzustellen war jedoch, dass der Kurs hauptsächlich darauf abzielt, die allgemeine Lebenszufriedenheit zu fördern. Dies aufgrund des Umstandes, dass sich der Kurs mit Fragen wie *„wer bin ich?, was ist meins?“* und somit der Suche nach Identität und Selbstverständnis oder auch *„der ureigenen Wahrheit, Mission und tiefen Sinn“* beschäftigt. Ferner beschreiben Kursteilnehmerinnen auf der Homepage der Kursanbieterin den Kurs als *„lebensverändernd. Das Coaching war eine Reise, die meine Sichtweise auf mich selbst, meine emotionalen Muster, mein Leben und meine Möglichkeiten komplett transformiert hat. [...] Die Zeit mit ihr (Anm. die Kursanbieterin) hat meine Lebensqualität auf eine Weise verbessert, die ich nie für möglich gehalten hätte.“* [...] *„Die Seelenreise, die ich bis hierher machen durfte, ist in Worten nicht zu beschreiben. Die Tiefe, in die ich mich durch das Coaching begeben habe, ist so berührend und ich habe einmal mehr erfassen dürfen, um was es wirklich, wirklich in diesem Leben geht. Es geht um dich. Wer du wirklich bist, warum du hier bist und was dein Auftrag ist.“* [...] *Ich habe mich durch ihre tiefe, pure, wahrhaftige und zutiefst menschliche und sehr feinfühliges Begleitung so tief selbst erkannt wie nie zuvor in meinem Leben.“*

Keine der Rezensionen hebt Marketing, Verkauf oder Strategie hervor.

Die Feststellung, dass der Besuch der Kurse für die Führung eines Unternehmens im Bereich der Physiotherapie weder erforderlich noch notwendig ist, war aus folgenden Erwägungen zu treffen:

Festzuhalten ist zunächst, dass nach Ansicht des erkennenden Gerichts jeder Kurs vom allgemeinen Interesse oder zur Persönlichkeitsentwicklung im privaten Bereich auch für das berufliche Fortkommen grundsätzlich förderlich sein *kann*.

Dass die Absolvierung der Kurse allerdings nicht notwendig bzw nicht erforderlich für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit der Bf ist, ergibt sich aus dem Umstand, dass die Bf Unternehmerin im Bereich Physiotherapie ist. Für die Ausübung der Tätigkeit als Physiotherapeut ist zunächst eine Ausbildung im weitesten Sinne im Bereich des menschlichen Bewegungsapparats erforderlich. Zweifelsfrei haben die verfahrensgegenständlichen Kurse keinerlei Bezug zu diesem Bereich. Es mag zwar sein, dass Physiotherapeuten persönliche und soziale Fähigkeiten wie Kommunikationsgeschick, Empathie oder Geduld benötigen, insbesondere im Umgang mit ihren Patienten. Dennoch wurden auch diese Aspekte nicht im Rahmen des Kurses behandelt.

Vielmehr wurde festgestellt, dass sich der Kurs „*****BCM*****“ allgemein an Unternehmer und einen beruflichen Erfolg richtet. Im eingeschränkten Ausmaß werden dabei Themen wie „Anziehung von echten Wunschkunden“, „Marketing, welches Dir, Deinen Wunschkunden und Deiner Energie entspricht“ und Preisgestaltung („*kreierst Du einzigartige Angebote und rufst Preise ab, die Deine Kasse fröhlich klingeln lassen*“) sowie „*Verkaufen mit Freude und höchster Energie von Produkte an Deine Wunschkunden*“ vermittelt. Es ist daher zu prüfen, ob diese Inhalte für den Betrieb einer Physiotherapiepraxis erforderlich sind. Selbst als Unternehmerin einer solchen Praxis liegt zweifellos der Schwerpunkt auf fachlicher Kompetenz und der Bereitstellung angemessener Behandlungen. In der Regel werden Patienten von einem behandelnden Arzt überwiesen. Wie jedoch ein Kurs zur Anziehung von "Wunschkunden" in diesem Kontext nützlich sein kann, erschließt sich dem erkennenden Gericht nicht.

Ausschlaggebend für die Feststellung, dass die Kurse nicht notwendig bzw nicht erforderlich für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit als Unternehmerin im Bereich Physiotherapie sind, war der Umstand, dass der Kurs „*****MMM*****“ überhaupt keinen Bezug zur beruflichen Tätigkeit der Bf hat und der Kurs „*****BCM*****“ hauptsächlich Wert auf die Förderung allgemeiner Lebenszufriedenheit legt. Das Vorbringen der Bf, sie betreibe selbständig ein Unternehmen (Physiotherapie) und müsse diese Kurse besuchen, um mit ihrem Unternehmen weiterhin konkurrenzfähig und auf dem neuesten Stand zu sein, ist daher nicht nachvollziehbar.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind Betriebsausgaben.

Gemäß § 4 Abs 4 Z 7 EStG 1988 sind 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, Betriebsausgaben.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen 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.

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 (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050). Ein Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064; VwGH 25.5.2016, 2013/15/0185).

In Bezug auf Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung kann dies wegen der Nähe zum Bereich der privaten Lebensführung allerdings nur dann gelten, wenn im Rahmen der ausgeübten beruflichen Betätigung eine entsprechende (idR psychologische) Schulung erforderlich ist (VwGH 29.3.2012, 2009/15/0197; VwGH 25.5.2016, 2013/15/0185).

Nach den getroffenen Feststellungen weist der Kurs „***MMM***“ keinen Bezug zur beruflichen Tätigkeit der Bf auf und ist auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse. Demzufolge handelt es sich um Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung, welche bereits nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Ferner wurde festgestellt, dass im Rahmen der beruflichen Tätigkeit der Bf als Unternehmerin mit Praxis der Physiotherapie beide Kurse nicht erforderlich bzw notwendig sind. Die Aufwendungen sind daher nach der höchstgerichtlichen Judikatur nicht abzugsfähig.

Dem Beschwerdebegehren konnte daher kein Erfolg beschieden sein und war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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 gegenständlichen Beschwerdefall orientierte sich das erkennende Gericht an der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Im Übrigen handelt es sich im Beschwerdefall ausschließlich um die Beantwortung von Sachverhaltsfragen. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 23. April 2024