



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Johannes Böck, Dr. Wolfgang Baumann und Elisabeth Isabella Krejci über die Berufung der P, 1XXX Wien, I-Gasse, vertreten durch Dr. Anton Schirmbrand, Steuerberater, 1230 Wien, Anton Baumgartner Straße 44/C 5/1704, vom 31. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch Mag. Chang Teng-Hsi, vom 26. November 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 nach der am 6. Juni 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), war für den berufungsgegenständlichen Zeitraum als Assistentin der Geschäftsführung tätig und machte in der "online" eingebrachten Einkommensteuererklärung 2008, Umschulungskosten in Höhe von € 6.206,11 geltend, die aus den nachstehenden Aufwendungen resultieren:

Bezeichnung:	Betrag:
Kurskosten für Kinesiologie:	5.237,30 €
Nächtigungen:	144,00 €

Bezeichnung:	Betrag:
Diäten (6 Tage à € 26,40):	158,40 €
Kilometergeld:	174,84 €
Hilfsmittel (Klangschalen etc.):	266,90 €
AfA für Notebook:	116,00 €
Literatur:	108,67 €
Insgesamt:	6.206,11 €

Die Kurskosten für Kinesiologie, Diäten, Aufwendungen für Nächtigungen, Kilometergelder, Hilfsmittel (Klangschalen etc.) und für Literatur wurden wie folgt ermittelt:

Kurskosten und Kilometergelder:

Bezeichnung:	Betrag:	Bezeichnung:	Betrag:
2 jährige integrative B1.-Kinesiologin:	4.194,00 €	Distanz in km (Wien bis Rabenstein a.d. Pielach):	77,50
4 Einheiten Einzel-Supervision:	470,40 €	Anzahl der Tage (2 x 3 Tage):	6
SE EDxTM Level 3 und 4	200,00 €		
SE EDxTM Level 2	300,00 €	Kilometergeldsatz:	0,376
Kurskosten:	5.164,40 €	Kilometergelder:	174,84

Aufwendungen für Tages- und Nächtigungsgelder:

Bezeichnung:	Betrag:	Bezeichnung:	Betrag:
Tagespauschale:	26,40	3 Nächtigungen GH L.:	90,00
Anzahl Kurstage:	6	2 Nächtigungen GH L.:	54,00
Tagesdiäten:	158,40	Nächtigungsgelder:	144,00

Aufwendungen für Literatur und AfA für Notebook:

Bezeichnung:	Betrag:	Bezeichnung:	Betrag:
HB der energetische Psychotherapie:	26,52 €	AK Notebook 17.11.2008:	699,00
Buch "Wunscherfüllung":	19,95 €	Nutzungsdauer (Jahre):	3
NLP Master Handbuch:	62,20 €	jährliche AfA:	233,00
SUMME – Literatur:	108,67 €	Halbjahres-AfA 2008:	116,00

Die Ausbildung aus "integrativer Kinesiologie" mit 330 Stunden wurde lt. dem vorgelegten Diplom vom 19. April 2009 im Jahre 2009 beim Institut B1. abgeschlossen. In Zusammenhang mit dieser Ausbildung hat die Bw. noch keine Einkünfte erzielt. Daneben hat die Bw. im Ausmaß von 750 Stunden beim gleichen Institut eine weitere Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin absolviert, die im Jahre 2012 beendet wurde. Es ist auch noch keine Gewerbeanmeldung für den Beruf der Lebens- und Sozialberaterin erfolgt, da der Beruf noch nicht ausgeübt werde. Die Aufwendungen betreffend die Seminare aus "Energetischer Psychotherapie" im Gesamtbetrag von € 500,-- wurden vom Lebensgefährten der Bw., D.S., getragen.

Im Zuge der Veranlagung der Bw. zur Einkommensteuer 2008 wurden die vorstehenden, als Aus- und Fortbildungskosten beantragten "Umschulungskosten" in Höhe von € 6.136,21 (d.s. € 6.206,11 abzüglich AfA-Notebook iHv € 69,90) nicht anerkannt. Hinsichtlich der beantragten

AfA betreffend das Notebook wurde ein Privatanteil von 40% ausgeschieden und die zum Abzug zugelassene Absetzung für Abnutzung wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
AK Notebook 17.11.2008:	699,00
davon 60% (exkl. Privatanteil 40%):	419,40
Nutzungsdauer (Jahre):	3
jährliche AfA:	139,80
Halbjahres-AfA 2008:	69,90

Begründend führte das Finanzamt aus, Umschulungskosten seien erst dann abzugsfähig, wenn sie so umfangreich seien, dass eine neue berufliche Tätigkeit begonnen werden könne. Dies insbesondere, da die Aufwendungen für die Ausbildung zur Lebensberaterin offensichtlich in keinem Zusammenhang mit ihrer jetzigen beruflichen Tätigkeit stünden. Sollte die Bw. innerhalb von fünf Jahren hauptberuflich als Lebensberaterin arbeiten und Einkünfte erzielen, so könne sie gemäß § 295a BAO einen Antrag auf einen rückwirkenden Abänderungsbescheid stellen und diese Ausgaben als Werbungskosten geltend machen. Von den beantragten Aufwendungen für das Notebook (AfA) wurde 40% Privatanteil abgezogen, daraus resultierten anerkannte Werbungskosten iHv € 69,90.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde mit Eingabe vom 31. März 2010 berufen und die Berücksichtigung der geltend gemachten Umschulungskosten in Höhe von insgesamt € 6.206,11 als vorweggenommene Werbungskosten (ohne Notebook-Privatanteil) beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, die Argumente des Finanzamts seien widersprüchlich, da zum einen Teile der Aufwendungen für das Notebook als Umschulungskosten anerkannt, aber der Großteil der geltend gemachten Kurskosten und die damit in Zusammenhang stehenden Kosten hingegen nicht anerkannt worden wären. Außerdem gehe aus Rz 360ff der Lohnsteuererrichtlinien 2002 hervor, dass Umschulungskosten anzuerkennen seien, wenn – wie im konkreten Fall offenkundig – von keiner Privatnutzung der erworbenen Kenntnisse ausgegangen werden könne. Der in der Bescheidsbegründung gegebene Hinweis auf die Möglichkeit einer späteren rückwirkenden Anerkennung der Aufwendungen sei weder durch das Gesetz noch durch die Richtlinien gedeckt. Auch wären die Parteienrechte (§ 115 BAO) der Bw. verletzt worden, indem das Finanzamt ihm unbekannte Beweismittel im Vorhinein abgelehnt habe.

Im Zuge der Durchführung eines Vorhalteverfahrens wurde seitens des Finanzamtes mit Aktenvermerk vom 25. Oktober 2010 festgehalten, dass die weitere Ausbildung betreffend "Lebens- und Sozialberatung" erst im Jahre 2009 begonnen und im Dezember 2010 abgeschlossen sein werde. Das Finanzamt vermerkte weiters, dass sich die Bw. selbständig machen und anfangs die selbständige Arbeit neben der unselbständigen Beschäftigung ausüben wolle.

Nach der Eingabe vom 15. Jänner 2011 werde voraussichtlich erst mit **März 2012** mit regelmäßigen Umsätzen in Höhe von **€ 2.000,--** pro Monat zu rechnen sein, da zur Umsetzung noch eine weitere Ausbildung (Lebens- und Sozialberatung – in der sich die Bw. gerade befinde) notwendig bzw. sinnvoll sei. Für die selbständige Arbeit werde ein Raum angemietet werden. Die Supervision sei ein fixer Bestandteil der Ausbildung aus Kinesiologie und müsse in Anspruch genommen werden, um die Ausbildung abschließen zu können. Diese sei auch speziell für die Projektarbeit mit der "Projektklientin" notwendig.

"EDxTM" sei ein zertifizierter Lehrgang zum "EDxTM-Trainer" (Energy Diagnostic and Treatment Methods, Dr. G). Dies sei eine energetisch ausgerichtete Methode die Kinesiologie unterstützen könne und beruhe auf der Annahme, dass die Ursache aller negativen Emotionen eine Störung innerhalb des körpereigenen Energiesystems darstelle. Dies sei besondere bei Ängsten aller Art inklusive sozialer Ängste indiziert und auch gut geeignet fürs Abnehmen und zur Rauchentwöhnung.

Die Überweisungen für die Seminare seien vom Lebensgefährten der Bw., D.S., gemacht worden, da er der Bw. zu diesem Zeitpunkt gerade Geld geschuldet habe. D.S. habe daher einfach die Seminargebühr überwiesen. Die Tagespauschale für die in R. besuchten Seminare sei Vorort vom Seminarhotel eingenommen worden, da die Bw. in einem günstigeren Hotel bzw. Pension übernachtet habe.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2011 mit der Begründung ab, dass hinsichtlich der geltend gemachten Umschulungskosten die objektive Absicht fehle, in diesem Bereich hauptberuflich tätig zu sein. Der Begriff "Umschulung" impliziere, dass nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels (von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit) gemeint seien. Eine Beschäftigung gelte als Haupttätigkeit, wenn daraus der überwiegende Teil (mehr als die Hälfte) der Einkünfte erzielt werde. Dabei seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen nicht zu berücksichtigen.

Außerdem richte sich die Ausbildung auch an allgemein interessierte Personen, die an der Selbsterfahrung Interesse haben und ihr privates Leben mit der erworbenen Selbstkompetenz bereichern wollen. Aus den Beschreibungen der Ausbildungsmodule sei zusätzlich erkennbar, dass die Ausbildung in einzelnen Bereichen auch persönlichkeitsbildende Elemente bzw. Module enthalte, die einen engen Konnex zur Privatsphäre aufweisen.

Die erheblichen Lehrgangsgebühren von € 12.000,-- (ca. 5.500 für den Kinesiologie-Lehrgang und ca. € 7.000,-- für den Lebensberater-Lehrgang) und die von der Bw. dargestellten Ausbildungsschritte ließen darauf schließen, dass eine neue Tätigkeit angestrebt werde. Da aber die Bw. ihre gesamte Ausbildung (Kinesiologie & Lebensberatung) noch nicht beendet habe sei

daher noch ungewiss, ob die von der Bw. gesetzten Ausbildungsschritte unmittelbare Anwendung in der folgenden selbständigen Tätigkeit finden und diese Tätigkeit auch als Haupttätigkeit ausgeübt werde. Aus diesem Grund könne eine endgültige Entscheidung hinsichtlich der von der Bw. getroffenen Bildungsmaßnahmen derzeit nicht getroffen werden.

Bis zur Erbringung des Nachweises, dass einer Tätigkeit im Zusammenhang mit der Umschulung tatsächlich als Haupttätigkeit ausgeübt werde, seien die Umschulungskosten gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Im gegenständlichen Fall würden derzeit mehr Gründe gegen die zukünftige Haupttätigkeit des mit der Ausbildung angestrebten Berufsbildes sprechen als dafür. Da die geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung nach der mündlich erteilten Auskunft teils der Finanzierung der Wohneinrichtung (Küche, Neuverlegung des Fußbodens) und teils der Finanzierung der Ausbildungsgebühren gedient haben, seien bei der Erlassung der Berufungsvorentscheidung Sonderausgaben iHv € 3.286,80 nicht zum Abzug zugelassen worden.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2011 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und stellte den Antrag auf eine mündliche Verhandlung sowie eine Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat. Im Vorlageantrag wird darauf verwiesen, dass seitens des Finanzamtes durch Nichtanhörung der Bw. Parteienrechte gröblich verletzt worden seien: Insbesondere habe die Bw. den Eindruck gehabt, dass die ihr im Info-Center zur Weiterleitung abgenommenen Belege vom zuständigen Referenten nicht in ihrem gesamten Inhalt wahrgenommen worden seien. Herr G. habe zwar am Telefon erklärt, dass er sich die zusätzliche Begründung anhören, aber sicher den ergangenen Bescheid nicht abändern werde und eine Vorsprache daher sinnlos sei. Es werde daher eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Mit Eingabe vom 2. September 2011 wird zu den strittigen Umschulungskosten ausgeführt, der Vertreter des Finanzamtes verkenne mit dem Hinweis auf die "mögliche Privatnutzung der Ausbildung" die Rechtslage vollkommen. Mit einer möglichen Privatnutzung könnten alle Betriebsausgaben eines Steuerpflichtigen bestritten werden, da beispielsweise ein Linienflugzeug der AUA, ein LKW eines Großfrächters "privat" genutzt werden könnten. Der ebenfalls vorläufigen Veranlagung ermangle es an den Tatbestandsvoraussetzungen, der Sachverhalt liege vollständig offen. Es werde daher beantragt, die Entscheidung des Finanzamtes der Rechtsansicht des BMF und der Rechtsprechung des VwGH anzugleichen und die seinerzeit geleisteten Ausbildungskosten ex tunc als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Nach der Eingabe vom 6. Mai 2013 handle es sich bei der Ausbildung aus "integrativer Kinesiologie" und der Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin jeweils um zwei unabhängige Ausbildungen, die einerseits sehr gut gemeinsam ausgeführt werden können, da sie sich aus-

gezeichnet ergänzen. Beide Tätigkeiten habe die Bw. bis dato nicht ausgeführt, da die Ausbildung noch nicht abgeschlossen sei und die Bw. noch mehr Wissen benötige, um sich selbstständig zu machen, um von der Tätigkeit auch leben zu können. Bis dato sei daher weder eine Gewerbeanmeldung erfolgt oder Einnahmen erzielt worden, da der Beruf noch nicht ausgeübt werde. Es gebe jedoch einen "Business-Plan" für den Start. Zu den einzelnen gemachten Aufwendungen wird wie folgt Stellung genommen:

Die *Tages-* und *Nächtigungsgelder* (€ 158,40 bzw. € 144,--) seien laut der vorliegenden Rechnung und der tatsächlichen Diäten ermittelt worden. Die Tagespauschale sei vom Seminarhotel immer zu bezahlen gewesen und sei Standard, wenn man nicht im Seminarhotel gewohnt habe. Bezüglich der *Kilometergelder* (€ 174,84) gebe es kein Fahrtenbuch, da sich die Bw. für die Fahrten ein Auto ausborgt habe. Die Kilometerabrechnung sei daher aufgrund der tatsächlichen Kilometer gemacht worden. Die Aufwendungen für *Literatur* (€ 108,67) betreffen im Teilbetrag von € 19,95 das Buch "Wunscherfüllung" und im Teilbetrag von € 62,20 das "NLP Master Handbuch".

Die "integrative B1. Kinesiologie" (im Folgenden BKi.) sei eine Verbindung von kinesiologischen Muskeltest (eine Art Bio-Feedbacksystem ihres Körpers) und einer emotional-energetischen Sichtweise des Menschen. Mittels Muskeltest würden strukturelle, Biochemische, dicht/fein-energetische, familiendynamische und emotionale Stressoren gefunden, welche Störungen im gesamten menschlichen Energiesystem verursachen können. Die BKi. gehe davon aus, dass jede körperliche Krankheit (Schmerzen, Gefühlszustände, etc.) durch einen verdrängten emotionalen energetischen Konflikt (VEEK) oder bindenden Glaubenssatz mitverursacht sei. ... Der Körper sei der Spiegel der Seele. Durch eine genaue Ortung der Ursachen und der Zusammenhänge der blockierten Emotionen, können diese mittels geeigneter Techniken gelöscht werden. Durch Einbeziehung von Resource- und Glaubenssatzarbeit werden die Selbstheilungskräfte des Klienten aktiviert und das Wohlbefinden nachhaltig verbessert. Was mache einen B1.-Kinesiologen aus:

- erfolgreicher Diplom-Abschluss an der 1. österreichischen Schule für B1.-Kinesiologie,
- Selbsterfahrung, die voraussetzt, dass der B1.-Kinesiologe all seine Themen und Metaprogramme integriert habe und somit kongruent authentisch handle,
- B3 (feinfühlig und in energetischer, psychisch-emotionaler Selbstkompetenz),
- Testverfahren (aller oben genannten Ebenen),
- reiches Umfeldwissen (Partnerschaft, Psychiatrie, Resonanzgesetze, Entwicklungspsychologie),
- vielfältige Zugänge (Körpersprache, Bodyreading, Enneagramme, regressive Frage-techniken etc.),
- Coaching (Kommunikation, NLP, Gesprächstechnik, Ressourcenarbeit, etc.).

In der *Kinesiologie* gebe es keine Diagnose – und auch nur eine energetische Behandlung, welche sehr gut für die Menschen, die Lebensberatung benötigen, einsetzbar sei.

Eine BKi. bzw. Kinesiologie-Sitzung wirke auf allen Ebenen des menschlichen Systems – Körper, Energie, Emotionen, Gedanken und Seelenkraft. Das Wort "Kinesiologie" leite sich aus dem Altgriechischen ab und heißt übersetzt "Lehre der Bewegung". Der amerikanische Chiropraktiker Dr. Goodheart habe den direkten Zusammenhang zwischen psychischen und physischen Vorgängen im menschlichen Körper und der Muskelfunktion entdeckt. Der aus dieser wissenschaftlichen Entdeckung entwickelte Muskeltest stelle ein effizientes Testverfahren dar, bei dem der Körper als Bio-Feedback-Messgerät, als Rückmeldesystem, verwendet werde und Störungen präzise festgestellt werden. Für die Kinesiologie gebe es folgende Anwendungsbereiche:

- Störungen des körperlichen oder seelischen Wohlbefindens wie zB Schlafstörungen, Alpträume, Phobien, Ängste (wie Existenzängste, Verlustängste, etc.), Selbstzweifel, ständige Müdigkeit, Antriebslosigkeit, Freudlosigkeit, Stress, Nervosität, Erschöpfungszustände, Burn out, ...
- immer wiederkehrende (Beziehungs-)Probleme jeglicher Art im Bereich der Partnerschaft, Familie, Kinder, Beruf, ...
- hemmende Emotionen wie zB Ärger, Wut, Traurigkeit, Trauer, Selbstzweifel, Unsicherheit, Ängstlichkeit, Einsamkeit, Schuldgefühle, ...
- Mangel an Selbstbewusstsein, Selbstvertrauen, Selbstwert, Selbstfürsorge und Selbstliebe
- mangelnde Beziehung zum eigenen Körper
- Unvermögen, sich abzugrenzen und loszulassen
- Gewichtsthemen, Essattacken
- energetisch prägende Erlebnisse oder Traumata wie sie zB bei der Geburt, in der Kindheit und Schule, bei Krankheit oder Tod eines geliebten Menschen, durch Unfälle entstehen können
- chronische oder psychosomatische Schmerzen oder Erkrankungen (nach medizinischer Abklärung)
- körperliche Symptome (nach medizinischer Abklärung) wie zB Bluthochdruck, Verdauungsprobleme, etc.,
- Verspannungen aller Art und Schmerzen zB Rückenschmerzen, Gelenkschmerzen, Kopfschmerzen, Migräne, Menstruationsbeschwerden, etc.
- Psycho-energetische Begleitung bei der Ausleitung von Schwermetallen, da oft alte Themen und Emotionen dabei wiederkehren (begleitende Unterstützung bei der Zahn-sanierung durch Entfernung von Amalgam).

Hinsichtlich der beantragten Aufwendungen für Literatur im Gesamtbetrag von € 108,67 wird ausgeführt, das Buch "*Wunscherfüllung*" sei für die Arbeit mit Klientinnen notwendig. Gemäß dem Motto, "alles was wir uns wünschen, das werden wir erhalten oder auch nicht" werde von Gwynn Rheyden erklärt, warum das Gesetz der Anziehung gar nicht so einfach sei, wie es scheine und warum es intensive Übung brauche, um es wirklich für sich nutzen zu können.

Ebenso sei das "*NLP Master Handbuch*" (Neurolinguistisches Programmieren) für die Arbeiten mit Klienten notwendig. NLP sei heute eine der effektivsten Trainingsmethoden zur Erweiterung der konstruktiven Veränderung menschlichen Erlebens und Verhaltens. NLP sei die angewandte Summe neuer Erkenntnisse der Psychologie, Sprach- und Gehirnforschung und mache erfolgreiche Kommunikation sowie zielorientiertes Denken und Handeln für die persönliche und berufliche Weiterentwicklung lern- und lehrbar. Mit NLP lernen sie:

- Ziele für sich und andere zu formulieren,
- guten Kontakt und Vertrauen aufzubauen,
- Sprache und Körpersprache wirkungsvoll einzusetzen,
- unbewusste Fähigkeiten und Erfahrungen zu nützen,
- Denkmuster und Handlungsweisen zu verstehen,
- Stress, Ängste und Zwänge abzubauen,
- Lösungen für Probleme und Konflikte zu finden,
- Fremdbestimmung in Selbstbestimmung zu verwandeln und
- die eigenen Wünsche und Vorhaben kreativ und erfolgreich zu verwirklichen.

NLP sei in den 70er Jahren an der Universität von Kalifornien, Santa Cruz, vom Informatiker Richard Bandler und vom Sprachwissenschaftler John Grinder gemeinsam mit Leslie Cameron, Judith DeLozier und Robert Dilts entwickelt worden. Sie haben sich dabei mit der Frage beschäftigt, was erfolgreiche Menschen von weniger erfolgreichen unterscheidet und wie dieser Unterschied methodisch beschreib- und lehrbar wäre. ... Auf Basis der Gemeinsamkeiten der Forschungen aus den Bereichen Wahrnehmungspsychologie, Lerntheorie, Allgemeine Bedeutungslehre, Systemtheorie und Kybernetik und Syntaktische Strukturen haben Bandler und Grinder ein Kommunikationsmodell entwickelt, dem sie den Namen "NLP – Neuro-Linguistisches Programmieren" gegeben haben:

- N..** wie Neuro – weil wir unsere Umwelt mit unseren Sinnen wahrnehmen,
- L..** wie Linguistisch – weil wir diese Erfahrungen sprachlich beschreiben und bewerten,
- P..** wie Programmieren – weil wir unsere bewussten und unbewussten Verhaltensweisen nach diesen Bewertungen ausrichten – und auch verändern können.

In den 80er und 90er Jahren sei NLP für die europäischen Kultur- und Wertesysteme weiterentwickelt und heute erfolgreich im Coaching, in der Pädagogik, in Konfliktmanagement und Mediation, in der Lebens- und Sozialberatung, im Management, in der Psychotherapie und in der Supervision eingesetzt worden. Dies überall dort, wo es um Verbesserung der Kommunikation und die Entwicklung und Verwirklichung menschlicher Potentiale gehe.

In den folgenden Ausführungen werden die 12 Grundannahmen des NLP dargestellt, denen zufolge jeder Mensch u.a. im Laufe seines Lebens sein individuelles Modell der Welt entwickle und sein Verhalten entsprechend dieser "subjektiven Landkarte" ausrichte. Dauerhafte Veränderung sei nur möglich, wenn der ursprüngliche Sinn und Nutzen des Verhaltens berücksich-

tigt, erhalten oder transformiert werden könne. Geist und Körper seien Bereiche desselben kybernetischen Systems und würden einander wechselseitig und systemisch beeinflussen. Wenn ein Mensch etwas lernen und tun könne – könne es – im Rahmen biologischer Grenzen – potentiell jeder andere auch. Jeder Mensch sei einzigartig und solle dementsprechend behandelt werden.

Die Diplome betreffend die absolvierten Ausbildungen würden nachgereicht, da sie sich bei der Familie der Bw. in Kärnten befinden würden. Die Bw. lege Wert auf eine staatlich anerkannte Beraterausbildung mit Weiterbildungsmöglichkeiten, um ihr Wissen breit zu fächern, wenn sie mit Menschen arbeite.

Lebens- und Sozialberatung sei hingegen ein *reglementiertes Gewerbe* und seit 1. Jänner 1989 neben Medizin, Psychotherapie und Psychologie die vierte Säule im österreichischen Gesundheitswesen. Dabei handle es sich um ein Berufsbild, welches in den letzten 23 Jahren erfolgreich neue Tätigkeitsbereiche von Beratung etabliert habe. Lebens- und Sozialberatung sei eine beratende, betreuende und begleitende Tätigkeit, die Menschen in schwierigen sozialen, emotionalen oder Krisensituationen Hilfestellung anbiete. Die Beratungsthemen und -anlässe seien dabei so vielfältig wie der Alltag und umfasse u.a. folgende Themen:

- Umgang mit belastenden Gefühlen und emotionalen Blockaden
- Beratung bei Mangel an Selbstbewusstsein, Selbstwert, Selbstvertrauen und Selbstliebe
- Beratung bei Konflikten und Problemen in Beziehungen, der Partnerschaft, Ehe und Familie
- Konfliktberatung bei Streit in der Familie oder im Beruf
- Begleitung bei intensiven Lebensphasen oder Lebenskrisen
- Umgang mit Krankheit und Abschied
- Beratung bei Berufswahl, Berufs- und Stellenwechsel, Teamarbeit, Mobbing
- Entscheidungsfindung
- Stressbewältigung und Burn-out-Prävention
- Vermittlung von Entspannungstechniken
- Persönlichkeitsentwicklung, Entdecken des eigenen Potentials und persönlicher Ressourcen
- Selbsterfahrung, Erkennen der eigenen Verhaltensmuster und Glaubenssätze
- Zielarbeit, Sinnfindung und Spiritualität

Die *Lebens- und Sozialberatung* sei eine beratende und begleitende Tätigkeit, die Menschen in schwierigen sozialen, emotionalen oder belastenden Krisensituationen Hilfestellung anbiete. Der diplomierte Lebensberater unterstütze den Klienten in der Findung seiner persönlichen Lösungen und eigenständigen Ressourcen um neue Strategien zur Bewältigung seiner Alltagsprobleme zu kreieren. Das Ziel sei letztendlich, die Balance zwischen geistiger, seelischer,

körperlicher und sozialer Ebene wieder herzustellen. Die Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin betreffe die nachstehenden Inhalte:

Einführung, Psychohygiene 1-2, Partnerschaft & Beziehung, Coaching 1-3, Erwachsen & Sein, Energy Event, EDxTM 1-2, Grundlage Aufstellungsarbeit, Geld, Beruf und Selbstwert, Krisenintervention, Systembrett 1-2, BWL & Marketing, Krisen Trauma, Grundlage Psychodrama, Die Kraft der Stille, Spirituelle Krisen, Transpersonalität, Psychiatrische Krisen, Grundlage Mediation, Grundlage Psychodrama, Recht, Abschluss.

Diplomierte Lebensberater würden mit Methoden auf Grundlage wissenschaftlicher Erkenntnisse arbeiten. Sie unterstützen den Klienten in der Findung und Erörterung seiner eigenständigen Ressourcen und persönlichen Lösungen bzw. dabei, neue Verhaltensweisen und Strategien zur Bewältigung seiner Alltagsprobleme zu kreieren.

Der *Klangmassage* würden uralte Erkenntnisse über die Wirkung von Klängen zu Grunde liegen, die schon vor über 5000 Jahren in der *indischen* Heilkunst Anwendung gefunden haben. Nach der östlichen Vorstellung sei der Mensch aus Klang entstanden, sei also Klang. Sei der Mensch mit sich und seiner Umwelt in Einklang, dann sei er auch in der Lage, sein Leben frei und kreativ zu gestalten. Ein gesunder Mensch schwingt harmonisch.

Bei der Arbeit mit *Klangschalen* würden unterschiedliche Klangschalen auf und über dem bekleideten Körper angeschlagen. Der Klient liege auf seinen Wunsch hin auf der Massageliege oder auf einer weichen Matte am Boden, was die Erdverbundenheit stärke. Sowohl durch die beruhigenden, harmonisierenden Klänge, als auch durch sanfte vibrierende Schwingungen der Klangschalen entstehe ein Gefühl der Geborgenheit, Vertrauen und Sicherheit und bewirke eine sehr wirksame Tiefenentspannung. In der Klang-Entspannung geschehe das Loslassen von Alltagsstress, Problemen, Sorgen und Unsicherheit. Der Körper sei bereit, Altes und Hinderliches, Blockaden, Verspannungen und Schmerzen mehr und mehr loszulassen. Energiefluss und Selbstheilungskräfte würden angeregt, der Körper könne wieder in Harmonie kommen. Eine Klangmassage sei "Wellness" für Körper, Geist und Seele. Die wichtigsten Wirkungsmerkmale der Körperarbeit mit Klangschalen seien:

tiefe Entspannung und rasches Erreichen innerer Ruhe und Gelassenheit, Erholung und Regeneration, Ankommen hier und jetzt, sanftes Lösen von Verspannungen, Blockaden und Schmerzen im Körper, Unterstützung beim Loslassen von alten Mustern, sanfte "Massage" jeder einzelner Körperteile, Anregung des Energieflusses, Aktivierung der Selbstheilungskräfte, Verbesserung des Schlafverhaltens, Verbesserung der Körperwahrnehmung, Stärkung des Selbstbewusstseins, der Kreativität und Schaffenskraft, Stärkung des Urvertrauens sowie Harmonisierung von Körper, Geist und Seele.

Nach der Mail vom 4. Juni 2013 habe die Bw. keine weiteren Belege verfügbar, um die Differenz bei den Kurskosten iHv € 72,71 (d.s. € 5.237,11 abzüglich € 5.164,40) zu belegen.

In der am 6. Juni 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung teilt die Bw. zur betragsmäßigen Differenz iHv € 72,90 (d.s. € 5.237,30 abzüglich € 5.164,40) mit, dass diese aus den von ihr vorgenommenen Ratenzahlungen resultieren würden.

Auf die Frage, welche Aufwendungen der damalige Lebensgefährte beschriften habe und ob über die behauptete Abschlagszahlung Rückzahlungsunterlagen vorliegen, teilt die Bw. mit, dass es sich dabei um einen Betrag von rund € 500,-- für die EDxTM Seminare gehandelt habe. Einen Beleg über die damaligen Verbindlichkeiten des Lebensgefährten an die Bw. gebe es bis dato nicht. Es wird weiters ein Diplom zur diplomierten integrativen B1.-Kinesiologin vom 19. April 2009 vorgelegt.

Über Frage der Vorsitzenden erläuterte die Bw., dass sie bislang nicht selbständig tätig geworden sei, weil die Anfangsinvestionskosten von rund € 8.000 für sie derzeit nicht finanzierbar seien. Sie müsste extra einen Raum anmieten, diesen einrichten und einen Behandlungstisch erstehen. Die Behandlung von Kunden in den privaten Wohnräumen werde als nicht ausreichend professionell erachtet. Die Ausbildung habe sie durch einen Kredit der Raiffeisen Bank in Betrag von € 3.500 (zweckgebunden) finanziert. Die Rückzahlung des Kredites betrage € 50,-- im Monat, sie wisse aber nicht wie lange der Kredit noch laufe. Der Kreditvertrag werde vorgelegt werden.

Des weiteren habe die Bw. wegen mehrfacher Umzüge einen laufenden Bausparkredit zu bedienen, wobei die Gesamtkreditrückzahlungen rund € 350,-- monatlich betragen würden. Der Bausparkredit sei vermutlich in 5 Jahren zurückbezahlt, erst dann stünden der Bw. ausreichend Mittel zur Verfügung um die selbständige Tätigkeit aufzunehmen.

Das monatliche Nettoeinkommen betrage derzeit rund € 1.500,--, 14x jährlich zuzüglich einer allfälligen Prämie in Höhe eines Monatsbezuges bei Zielerreichung. Die monatlichen Mietkosten würden sich auf rund € 600,-- belaufen.

Die Frage der Vorsitzenden, ob eine Aufnahme der Tätigkeit rund zehn Jahre nach Beendigung der Ausbildung sinnvoll sei, wird von der Bw. dahin gehend beantwortet, dass sie laufend Seminare besuche und Supervisions-Stunden erhalte. Die Seminare würde sie mindestens sechsmal jährlich besuchen und es würden dabei je Seminar Kurskosten von € 150,-- bis € 300,-- anfallen. Der Aufwand um sich laufend weiterzubilden belaufe sich auf € 2000,-- pro Jahr.

Über Befragen des Beisitzers Dr. Baumann teilt die Bw. mit, dass sie nichtselbständig in einem Unternehmen tätig sei, welches als Tochter der WKÖ, Unternehmen bei Standardisierungsprozessen begleite. Der monatliche Bruttobezug belaufe sich auf € 2.700,--. Die Bw. befindet sich seit zwei Jahren in einem aufrechten Dienstverhältnis. Davor sei sie für diverse Unternehmen mit kurzen Unterbrechungen laufend tätig gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 sind Betriebsausgaben 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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

Nach § 4 Abs. 5 EStG sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 sind als Kilometergelder höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.

Nach § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Taggeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung nach Kalendertagen, steht das Taggeld für den Kalendertag zu.

Wenn nach § 26 Z 4 lit. c EStG bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, nicht abgezogen werden.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Aufwendungen für die Absolvierung des Lehrganges aus "integrativer Kinesiologie" beim Institut B. einschließlich der Aufwendungen für Tagesdiäten, Nächtigungen, Kilometergelder, Klangschalen, Literatur und Notebook abzugsfähige Umschulungskosten darstellen. Dies insbesondere dann, wenn nach der Eingabe vom 15. Jänner 2011 die Bw. beabsichtigte, die Tätigkeit aus "integrativer Kinesiologie" bereits ab März 2012 neben der unselbständigen Beschäftigung als Assistentin

der Geschäftsführung auszuüben, aber bis dato keine Einnahmen bzw. Umsätze aus Tätigkeit im Bereich der integrativen Kinesiologie erzielte, keine Handlungen setzte, die auf eine konkrete Ausübung dieser Tätigkeit hindeuten und letztlich noch nicht absehbar ist, zu welchem Zeitpunkt die Bw. eine derartige Tätigkeit beginnen wird.

Da die Bw. die zukünftige Tätigkeit als Kinesiologin nebst ihrer unselbständigen Tätigkeit selbständig ausüben möchte, sind die damit zusammenhängenden Aufwendungen nach den Regeln des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 zu beurteilen, dessen Wortlaut jenem des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 entspricht.

Ab dem Jahr 2003 sind die Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen dann abzugsfähig, wenn sie derart *umfassend* sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die Umschulungen müssen umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht als Umschulungskosten abzugsfähig. Solche Aufwendungen können hingegen – wenn sie mit der bisherigen Tätigkeit in Zusammenhang stehen – Aus- oder Fortbildungskosten darstellen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, § 4, Tz 329/1).

Das Wesen einer (gesetzlich nicht definierten) Umschulung besteht in einem *Berufswechsel* unter Beendigung der bisher ausgeübten beruflichen Tätigkeit mit dem Ziel der Erlangung einer neuen wirtschaftlichen Existenzgrundlage (vgl. UFS 24.1.2011, GZ. RV/0011-G/08). Nach der jüngsten Rspr des VwGH spricht für eine erwerbsorientierte Umschulung, wenn der Stpfl. seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt (vgl. VwGH 15.9.2011, Zl. 2008/15/0321).

Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" somit dem der "vorweggenommenen Werbungskosten" an. Die Anerkennung sog. vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren *Einnahmen* aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen, d.h. wenn die Aufwendungen im Zeitpunkt der Veranschlagung auf die Vorbereitung und Aufnahme einer bestimmten Tätigkeit gerichtet sind, somit ein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist. Es reicht somit nicht aus, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf ermöglicht (vgl. UFS 17.8.2011, RV/0010-K/09). Die angestrebte Tätigkeit muss zur Sicherung des *künftigen Lebensunterhaltes* dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen.

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Diese ausdrücklich genannte Tatbestandsvoraussetzung ist iVm dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG

1988 zu sehen. Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder auch nur einem Interesse an Neuorientierung entspringen. Der Stpfl. muss daher nachweisen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielt.

Die Situation der Bw. muss über eine bloße *Absichtserklärung* zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Denn Bildungsmaßnahmen, deren Grund in der privaten Lebensführung (Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik) liegen, sind nicht abzugsfähig. Dienen die Bildungsmaßnahmen beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus (vgl. Doralt, EStG, § 16 Tz 203/5/1).

Es ist weiters ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden steuerbaren Einnahmen erforderlich, wobei die tatsächliche Absicht der Einnahmenerzielung iZm einer Ausbildung je nach Ausbildung unterschiedlich schwierig zu dokumentieren ist (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG § 16 Anm. 143).

Ob der Wille besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive des Stpfl. der Bildungsmaßnahme zu Grunde liegen (zB **hobbymäßiges Verwerten**), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Spricht das Gesamtbild der Verhältnisse nach Ersterem, liegen Werbungskosten vor. Das "Abzielen" ist somit veranlagungsjahrbezogen **nach Art einer Liebhabereibeurteilung** zu prüfen (vgl. Wiesner/Grabner/ Wanke, EStG, § 16, Rz. 143).

Bei wirtschaftlich oder technisch ausgerichteten Bildungsmaßnahmen wird eine tatsächliche *Absicht* der Einnahmenerzielung im Zusammenhang mit einer Ausbildung leichter nachzuweisen sein als bei einer kunst- oder kulturorientierten Ausbildung (vgl. Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, S. 622). Auch im Fall dieser gesundheitsorientierten Ausbildung zur Kinesiologin muss die Absicht der *Einnahmenerzielung* plausibel gemacht werden, da die Zielgruppe auch allgemeininteressierte Personen enthält.

Die Intensität der Nachweisführung muss umso höher sein, je mehr sich die Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen oder Neigungen eignet. Eine besondere Nachweisführung ist nach den LStRL dann notwendig, wenn die derzeitige Einkünfteerzielung nicht gefährdet oder die Umschulung keine höheren Einkünfte erwarten lässt (vgl. Doralt, EStG, § 16, Rz 203/4/2).

Die **Verwaltungsübung** verlangt zur Abzugsfähigkeit, dass Umschulungsmaßnahmen derart umfassend sein müssen, dass sie den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen. Aufwendungen für *einzelne Kurse* oder *Kursmodule* sind nicht abzugsfähig (zB Aufwendungen für den Besuch eines einzelnen Krankenpflegekurses, der für sich allein keinen Berufsumstieg sicher-

stellt). Derartige Aufwendungen sind nur abzugsfähig, wenn sie Aus- oder Fortbildungskosten darstellen (vgl. Rz 1350 ESt-RL 2000 iVm Rz 358 LSt-RL 2002).

Lassen die Umschulungsmaßnahmen keine konkrete Absicht zur Schaffung einer neuen Einkunftsquelle erkennen, sind sie nicht abzugsfähig (vgl. UFS 27.2.2012, GZ. RV/3505-W/10).

1. umfassende Schulungsmaßnahme:

Im vorliegenden Fall unterscheidet sich das im Bereich der integrativen Kinesiologie erworbene Wissen klar vom derzeit ausgeübten Beruf als Assistentin der Geschäftsführung. Die Bw. beendete ihre 2008 begonnene Ausbildung aus integrativer Kinesiologie im Ausmaß von 330 Stunden beim Institut B1., die sie zur Berufsausübung als selbständige Kinesiologin berechtigt - dies neben der zusätzlich bei diesem Institut erworbenen und im Jahre 2012 abgeschlossenen Qualifikation als Lebens- und Sozialberaterin im Ausmaß 750 Stunden.

Bei den beim Institut B1. absolvierten Ausbildungen im Bereich der "integrativen Kinesiologie" sowie der Lebens- und Sozialberatung handelt es sich jeweils um zwei voneinander *unabhängige* Berufsqualifikationen, die sich zwar gegenseitig ergänzen und fördern, aber durchaus auch voneinander isoliert ausgeübt werden können.

2. geplante Haupttätigkeit:

Die Verwaltungsübung setzt auf das Abzielen auf eine andere Haupttätigkeit voraus und verweigert die Abzugsfähigkeit bei der Ausbildung für eine **Nebentätigkeit**. So muss zumindest im vorliegenden Fall erkennbar sein, dass die Bw. ihren künftigen Lebensunterhalt **zumindest zu einem wesentlichen Teil** aus den Einkünften als **Kinesiologin** und als **Lebens- und Sozialberaterin** bestreitet.

Der Unabhängige Finanzsenat hat zu diesem Thema schon wiederholt Stellung bezogen, hat aber noch keine einheitliche Linie entwickelt. Höchstgerichtliche Rechtsprechung zu dieser Problematik existiert noch keine.

Der Unabhängige Finanzsenat vertrat 2007 in einer Entscheidung die Ansicht, die Ausbildung für einen **Zweitberuf** (Nebenbeschäftigung) reiche nicht aus, um sie als Umschulung zu qualifizieren (vgl. UFS 8.2.2007, GZ. RV/2955-W/06). Dabei ging es um die Ausbildung zum NLP-Coach und NLP-Trainer, wobei diese Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt werden sollte. Die entscheidende Behörde stellte fest, dass aus dem Gesetz und den Erläuternden Bemerkungen nicht hervorgehe, dass Ausbildungskosten für eine Nebenbeschäftigung absetzbar sein sollten. Im Gegenteil werde mit dem Beispiel Krankenpflegerin/Druckereibeschräftigte (iVm "Branchen mit rückläufigen Arbeitsplatzchancen") ein typischer Fall eines **Berufswechsels** erwähnt.

Mehrere Entscheidungen der Berufungsinstanz schlossen sich diesen Ausführungen an und verwiesen dabei u.a. auf *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 16 Rz 142, die

verlangen, dass die angestrebte neue Tätigkeit **zeitlich** gegenüber der bisherigen Tätigkeit **überwiegen** und zur Sicherung des **Lebensunterhaltes** dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen muss (siehe zB zur Ausbildung eines EDV-Technikers zum "Body-vital-Trainer" in UFS 7.3.2007, GZ. RV/0632-L/05; Ausbildung eines Beamten zum Lebens- und Sozialberater in UFS 12.9.2007, GZ. RV/0372-K/06; Ausbildung einer Kindergärtnerin zur Yoga-Lehrerin in UFS 31.03.2008, GZ. RV/1938-W/07; Ausbildung eines Bankangestellten zum Saxophonisten in UFS 31.1.2008, GZ. RV/2121-W/07).

Die erstgenannte Entscheidung wurde von Pülzl massiv kritisiert (Pülzl, SWK-Heft 29/2007, S. 793), wobei ihm in der Folge von Renner zugestimmt wurde (Renner, SWK-Heft 2/2008, S. 38ff, Fußnote 5).

Auch der Unabhängige Finanzsenat sprach sich in mehreren Entscheidungen für die Abzugsfähigkeit aus, obwohl nur Nebentätigkeit bzw. ein Zweitberuf geplant waren (siehe etwa zur NLP-Ausbildung einer Naturschutzbeamtin in UFS 10.11.2006, GZ. RV/0220-F/06; Ausbildung einer PÄDAK-Professorin zur Psychotherapeutin in UFS 24.4.2007, GZ. RV/0526-I/06; sinngemäß zur Ausbildung einer Flugbegleiterin zur Wellnesstrainerin in UFS 19.9.2007, GZ. RV/0739-L/06). Diese Entscheidungen zitieren alle Doralt, der zu folgendem Schluss kommt (siehe Doralt, Kommentar zum EStG 9. Lfg., § 16 Tz 203/4/2):

Nach dem Gesetzeswortlaut sind nur "Umschulungsmaßnahmen" abzugsfähig, also Aufwendungen, die auf einen Berufswechsel ausgerichtet sind. Nach dem Gesetzeszweck sind aber auch Aufwendungen abzugsfähig, die auf eine andersgeartete Nebentätigkeit abzielen; gefördert wird nämlich auch der Wechsel "aus Branchen mit rückläufigen Arbeitsmarktchancen"; Voraussetzung kann es danach nicht sein, dass der bisherige Beruf zur Gänze aufgegeben wird; gefördert wird vielmehr auch die Erzielung von Zusatzeinkommen.

So mittelfristig nicht geplant ist, die neue Tätigkeit zum (alleinigen) Hauptberuf zu machen, obwohl sie nicht nur in einem untergeordneten Ausmaß ausgeübt werden soll und nicht zu mehr als 50% der gesamten Beschäftigung betragen soll, ist abzuklären, ob dieser Plan als Umschulung zu werten sein kann. Falls ja, ob das Ausmaß der geplanten Tätigkeit für die steuerliche Abzugsfähigkeit schädlich sein kann.

Entgegen der Verwaltungsübung ist es **nicht erforderlich**, dass die Ausbildung auf die Ausübung des neuen Berufes als **Hauptberuf** abzielt. Es wird vielmehr als ausreichend angesehen, wenn die geplante neue Tätigkeit neben den bisherigen alten Beruf tritt, der weiterhin ausgeübt werden soll. Dabei muss allerdings beachtet werden, dass diese Aussage nur insoweit gelten kann, als Betätigung **ernsthaft** und **nicht** nur **hobbymäßig** betrieben wird. Würde daher ein **Ausmaß** angestrebt, das nur mehr **als geringfügig beurteilt** werden könnte, würde dies jedenfalls **gegen** die steuerliche **Abzugsfähigkeit** der Ausbildungskosten sprechen (vgl. UFS 25.6.2008, GZ. RV/0044-S/08).

Die subjektive Absicht, einen anderen Beruf ausüben zu wollen, kann nur an Hand objektiver Umstände beurteilt werden:

Die Bw. stand 2008 in einem ungekündigten Beschäftigungsverhältnis als Assistentin der Geschäftsführung und absolvierte die vom B1. College® angebotenen Ausbildungen im Bereich der integrativen B1. ®-Kinesiologie sowie der Lebens- und Sozialberatung.

Laut Homepage des B1. College® richtet sich die Ausbildung u.a. an:

Menschen, welche eine seelische und energetische Integration, innere Entfaltung und ein tiefes Verständnis ihres Wesens suchen, um ihre Lebensplanung autonom zu gestalten.

Menschen, welche keine Kinesiologieausbildung suchen, aber an der Selbsterfahrung Interesse haben und ihr berufliches wie privates Leben mit der neu erworbenen Selbstkompetenz bereichern wollen.

Die vorstehenden Ausführungen auf der Homepage des B1. College® weisen darauf hin, dass sich die Ausbildung nicht ausschließlich an Interessierte richtet, die das dabei vermittelte Wissen ausschließlich in ihrem Beruf einsetzen wollen. Sie wendet sich daneben zusätzlich an allgemein am Thema interessierte Personen, bei denen das in diesen Kursen vermittelte Wissen dazu dient, deren Selbstkompetenz zu bereichern. Es handelt sich damit um keine Ausbildung, die ausschließlich beruflich verwertbar ist.

Der Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit muss ernstlich und zielstrebig in nach außen hin erkennbaren Bemühungen verfolgt werden. Solche ernsthafte, nach außen hin erkennbare Bemühungen den neu erlernten Beruf auch tatsächlich ausüben zu wollen, um daraus Einnahmen zur Sicherung des Lebensunterhalt erzielen zu können, konnte der Unabhängige Finanzsenat nicht feststellen.

Die Bw. beendete die Ausbildungen in den Bereichen der "integrativen Kinesiologie" und der "Lebens- und Sozialberatung" in den Jahren 2010 und 2012. Bis dato ist keine Gewerbeanmeldung erfolgt und wurden auch keine Einkünfte als Kinesiologin erzielt, obgleich die Ausbildung bereits im Jahre 2010 beendet wurde und nach den Ausführungen in der Eingabe vom 15. Jänner 2011 ab März 2012 mit monatlichen Umsätzen iHv € 2.000,-- pro Monat zu rechnen sei. Ebenso wenig wurden die bisher ausgeübten beruflichen Tätigkeiten zu Gunsten der neu erworbenen Berufsqualifikationen in den Bereichen der "integrativen Kinesiologie" und der Lebensberatung reduziert.

Zur Ausübung einer Tätigkeit im Bereich der "integrativen Kinesiologie" müsste die Bw. – nach den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung – weitere Investitionen iHv rund € 8.000,-- tätigen, die derzeit für sie nicht finanzierbar seien, da noch weitere Kredite laufen bzw. rückbezahlt werden müssen. Insbesondere wird eine Behandlung von Kunden in privaten Wohnräumen als nicht ausreichend professionell erachtet. Wie lange der bisher aufgenommene Kredit noch laufe, kann die Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung nicht beantworten.

Der Frage der Vorsitzenden im Rahmen der mündlichen Verhandlung, ob die Aufnahme einer Tätigkeit rund zehn Jahre nach Beendigung der Ausbildung sinnvoll sei, hält die Bw. entgegen, dass sie laufend Seminare besuche und Supervisionsstunden erhalte. Auch der Aufwand, um sich laufend weiterzubilden, beläuft sich auf ca. € 2.000,-- pro Jahr. Im Übrigen wurde eine Tätigkeit im Bereich der "integrativen Kinesiologie" mit der Begründung noch nicht aufgenommen, dass die Bw. sich auf diesem Gebiet entsprechend fortbilden möchte, um als Kinesiologin mit profunden Kenntnissen arbeiten zu können.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und aufgrund des ihr zur Verfügung stehenden finanziellen Rahmens und der von ihr geschätzten weiteren Investitionskosten iHv € 8.000,-- wird sich die Bw. nicht in absehbarer Zeit ein weiteres berufliches Standbein im Bereich der Kinesiologie und der Lebens- und Sozialberatung zur Erzielung nicht gerade geringfügiger Einkünfte schaffen.

Für eine Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Umschulungskosten wäre erforderlich, dass die Bw. ernsthaft bemüht ist, den Beruf tatsächlich auszuüben und damit relevante, und nicht nur geringfügige Einnahmen zu erzielen. Andernfalls wäre davon auszugehen, dass diese Ausbildungen primär der Befriedigung privater Interessen und der Ermöglichung der Ausübung eines Hobbys dienen.

Für das ernsthafte Bemühen eine anderen Beruf im Bereich der integrativen Kinesiologie auszuüben würden Akquisitionsmaßnahmen, Investitionen in Anlagegüter, Maßnahmen in der Anmietung und Ausgestaltung von speziellen Betreuungs- und Verhandlungsräumen etc. sprechen. Derartige Maßnahmen, die auf die Entfaltung einer künftigen Berufstätigkeit hindeuten könnten, sind im vorliegenden Fall in keiner Weise dokumentiert.

Dies umso mehr, als die Bw. ab dem Jahre 2009 trotz mehrerer kurzfristig wechselnder Beschäftigungsverhältnisse sowie des Erhaltes von AMS-Bezügen iHv € 4.283,40 (2010) bzw. € 3.044,40 (2011) nicht einmal in einem geringfügigen Ausmaß eine werbende Tätigkeit in den Bereichen aus "integrativer Kinesiologie" bzw. Lebens- und Sozialberatung entfaltet hat.

Abzugsfähige Umschulungskosten werden im vorliegenden Fall auch nicht dadurch dokumentiert, dass die Bw. beim Institut "C." eine Tätigkeit als Kinesiologin angeboten hat. Dies insbesondere, als es sich bei dieser Tätigkeit um eine reine "Volunteer-Tätigkeit" handelt und die Bw. daraus keine nennenswerten Einnahmen erzielt hat.

Im vorliegenden Fall ist somit die objektive Absicht in absehbarer Zeit sich ein weiteres berufliches Standbein zur Erzielung nicht gerade bloß geringfügiger Einkünfte zu schaffen nicht dokumentiert. Die von der Bw. gesetzten Handlungen gehen nicht über die *Absichtserklärung* zur Erzielung von künftigen Einnahmen hinaus. Wenngleich mit Eingabe vom 6. Mai 2013 ein sog. "Business Plan" für den Start einer beruflichen Tätigkeit als Kinesiologin angesprochen

wurde, existiert ein solcher "Business Plan" in der Tat nicht. Die für das Jahr 2008 beantragten Umschulungskosten iHv € 6.206,11 werden somit nicht zum Abzug zugelassen.

Hinsichtlich der beantragten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung im Gesamtbetrag von € 3.286,80, die iZm der Rückzahlung aufgenommener Darlehen stehen, wurden keine Nachweise für die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen wie Leistungserbringung durch einen gewerberechtlich befugten Unternehmer erbracht (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, § 18 Rz. 91 iVm Rz 100). Darüber hinaus hat sich im Zuge bei der mit 18. Jänner 2011 erfolgten mündlichen Vorsprache der Bw. beim Finanzamt ergeben, dass die diesen Sonderausgaben zu Grunde liegenden Darlehensrückzahlungen im Gesamtbetrag von € 3.286,80 auch Ausbildungsgebühren betreffen, die an das B1.-College entrichtet wurden. Diese Sonderausgaben werden daher nicht zum Abzug zugelassen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Juni 2013