

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Berufungssache des Berufungswerbers B, über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 21.09.2011 in der Fassung der Niederschrift vom 17. Juli 2018 und der Schriftsätze vom 04. Juli 2018 und vom 08. August 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 25.08.2011, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, zu Recht erkannt:

- I. Der Berufung wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
- II. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- III. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war im Streitjahr zunächst als Universitätsassistent prae doch und anschließend als Lektor an der Wirtschaftsuniversität Wien beschäftigt. Der Bw beantragte bei der Arbeitnehmerveranlagung Werbungskosten über insgesamt EUR 5.940,85 zu berücksichtigen. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wurde zunächst erklärungskonform erlassen und in der Folge durch einen Aufhebungsbescheid vom 25. August 2011 gem § 299 BAO aus dem Rechtsbestand beseitigt. Von den beantragten Werbungskosten schied die belangte Behörde mit dem nunmehr - einzig - angefochtenen **Bescheid vom 25. August 2001** einen Betrag von EUR 3.023,96 aus, der auf folgende Werbungskostenpositionen entfiel:

Fachliteratur "Die Schatztruhe: NLP im Verkauf"	€ 29,90
Reisekosten	€ 62,80
Fort- Ausbildung, Umschulung (FAU)	€ 2.931,26

Begründend führte die belangte Behörde aus:

" Kurse für die Verbesserung kommunikativer Fähigkeiten können nicht als Berufsfortbildung betrachtet und Aufwendungen in diesem Zusammenhang somit nicht als Werbungskosten abgesetzt werden. Auch wenn Kurse betreffend "Neuro Linguistik Programming", deren Sinn in der Forderung der Kommunikationsmöglichkeiten bestehen, geeignet sind, die beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern, stellen sie keine berufsspezifische Fortbildung dar. Für diese Beurteilung spricht zunächst der Umstand, dass die Kurse von Angehörigen der verschiedensten Berufsgruppen besucht werden, woraus abgeleitet werden kann, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art ist. Kommunikative Fähigkeiten sind in einer Vielzahl von Berufen auch außerhalb von beruflichen Tätigkeiten, nämlich im Zusammenleben der Menschen ganz allgemein, von Bedeutung."

Mit Schriftsatz vom 20. September 2011 erob der Berufungswerber (Bw) gegen obigen Bescheid form- und fristgerecht **Berufung** und legte darin jene beruflichen Gründe dar, weshalb er die Ausbildung zum NLP-Practitioner gemacht habe, beschrieb seine Berufsbilder an der Wirtschaftsuniversität Wien, trug vor, dass die WU Wien als seine Arbeitgeberin Teile der Kosten von NLP-Seminaren übernommen habe, was das dienstliche Interesse an der Bildungsmaßnahme unterstreiche, und dass er bereits im Streitjahr unmittelbar nichtselbständige Einkünfte als Vortragender aus neu hinzugekommenen kommunikationsbasierten Seminaren iHv EUR 2.600,00 erwirtschaftet habe. Neben seiner Tätigkeit als Lektor habe der Bw noch Psychologie im Diplomstudium sowie Wirtschafts- und Sozialwissenschaften im Doktorat studiert und plane zusätzlich die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater sowie eine fortführende Aus- und Weiterbildung zum Psychotherapeuten. Auch der WAFF habe seine NLP-Ausbildung mit dem "Bildungstausender" von EUR 1.200,00 gefördert. In den Folgejahren plane der Bw selbständige Seminare und Coachings abzuhalten und mittel- bis langfristig strebe er die Ausbildung zum Psychotherapeuten an, woraus er ebenfalls selbständige Einkünfte erzielen werde. Schließlich verwies der Bw auf die Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenats vom 3.6.2005, RV/3677-W/02, vom 13.3.2008, RV/0048-L/06 und vom 1.7.2009, RV/3818-W/08, die seine spezifische Situation unterstützten.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit Vorlagebericht vom 2. Februar 2012 vorgelegt.

Mit E-Mail vom 04. Juli 2018 teilte der Bw mit, dass er das Fachspezifikum zur Psychotherapie Therapierichtung Verhaltenstherapie im Oktober 2018 abschließen werde und sowohl als Psychotherapeut in Ausbildung unter Supervision als auch selbständig als Coach und Trainer arbeite. Darüber hinaus befindet er sich auch noch im Sachspezifikum zu NLPt, in dem ihm weite Teile der NLP-Ausbildung angerechnet würden. Die Ausbildung zum LSB mit NLP habe er unterbrochen, möchte es aber immer noch abschließen.

Anlässlich der **Vorladung** des Bw am 17. Juli 2018 wurde ihm bekannt gegeben, dass dem angefochtenen Bescheid bezüglich der nicht anerkannten Reisekosten über EUR 62,80 und der nicht anerkannten Fachliteratur EUR 29,90 die Begründung fehle. Der Bw gab niederschriftlich an, die Anfechtung der Reisekosten zurückzunehmen, jene bezüglich

der Fachliteratur aufrecht zu erhalten, weil er das Werk in seiner Lehrtätigkeit an der Universität im Gegenstand "Kommunikations- und Verkaufstraining" als Arbeitsmittel verwende.

Über das bisherige Beschwerdevorbringen hinausgehend wurde vorgetragen, dass der Bw im Jahr 2010 am Institut für Handel und Marketing als Lektor und Universitätsassistent tätig gewesen sei und im Rahmen dieser Tätigkeit mehrere kommunikationsorientierte Seminare unterrichtet habe. Für diese kommunikationsorientierten Seminaren hätte er als BWL-Absolvent ursprünglich keine Ausbildung gehabt, jedoch suchte die WU gezielt für diese Seminar einen Nachfolger, weil die Position einer Lektorin vakant geworden war, die diese Seminare unterrichtet hatte. Die WU habe sein Interesse unterstützt und die in der Abgabenerklärung ausgewiesenen Zuschüsse geleistet. Mit der Übernahme des frei gewordenen Faches Kommunikations- und Verkaufstraining habe sich für den Bw ein neues Berufsfeld erschlossen. Etwa 1/5 bis 1/4 seiner nichtselbständigen Einkünfte von der WU im Jahr 2010 würden auf die Tätigkeit als Lehrender in kommunikationsorientierten Seminaren entfallen. Dieser Anteil an der WU sei auch in den Folgejahren relativ gleich geblieben. Daher habe der Bw bereits im Jahr des Beginnes seiner Bildungsmaßnahme unmittelbar aus dem neu erlangten Wissen zusätzliche Einnahmen, konkret Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, lukrieren können, die er sonst nicht erzielt hätte.

Im Folgejahr 2011 habe der Bw mit der Ausübung zweier selbständiger Tätigkeiten begonnen, und zwar mit der Betreuung von Masterarbeiten (FH Wien) und mit Coachings für Unternehmen (Verkaufstraining). Aus Vereinfachungsgründen habe er beide Tätigkeiten in einer gemeinsamen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zusammengefasst. Das Verkaufstraining betreibe er durchgängig bis heute. Daraus erwirtschaftete er jährliche Einnahmen von etwa EUR 2.000,00 bis 3.000,00.

Mit **Beschluss vom 30. Juli 2018** wurde der Bw - unter Angabe der Gründe - in Kenntnis gesetzt, dass das BFG beabsichtige, die auf das *Arbeitszimmer* entfallenden Werbungskosten nicht anzuerkennen. Bezuglich der *NLP-Bildungskosten* wurde mitgeteilt, dass diese überwiegend als Umschulungskosten zu qualifizieren sei, und deren beabsichtigte Aufteilung auf die betrieblichen und nichtselbständigen Einkünfte bekanntgegeben. Zur *WAFF-Förderung* wurde bekanntgegeben, dass diese auf die beiden in den Jahren 2010 und 2011 für den NLP-Practitioner geleisteten Teilbeträge aufzuteilen sei. Die Subvention sei sachlich diesem Kurs zuzuordnen, sodass im Jahr 2010 anteilig 63% des Förderbetrages den Aufwendungen gegenüberzustellen sind.

Mit **E-Mail vom 8. August 2018** teilte der Bw auf obigen Beschluss Folgendes mit:

"Arbeitszimmer"

Zum Arbeitszimmer hat das Finanzamt bereits bei meiner Arbeitnehmerveranlagung 2008 geprüft und der Absetzbarkeit zugestimmt. Anbei finden Sie die damals von mir eingereichten Begründungen und Nachweise sowie eine Bestätigung meines Arbeitgebers, dass er mir kein Büro in den alten Räumlichkeiten der Wirtschaftsuniversität

Wien zur Verfügung stellen konnte (Raummangel – daher der Umzug an den neuen Campus in 1020 Wien im Jahr 2011). Um die Absetzbarkeit im Detail nachvollziehbar zu begründen:

Ich war von April 2008 bis März 2010 als Universitätsassistent an der Wirtschaftsuniversität Wien Vollzeit beschäftigt, mit einer Lehrverpflichtung von 2 Semesterwochenstunden (entspricht insgesamt 2 (Anzahl Semester im Jahr) * 2 (Anzahl Stunden) * 15 (Anzahl Lehreinheiten) * 45 Minuten = 45 Stunden). Diese 45 Stunden im Jahr im Hörsaal bilden also keineswegs den Schwerpunkt einer Tätigkeit als Universitätsassistent bei einer Anstellung von 40 Stunden/ Woche. Darüber hinaus findet auch der Schwerpunkt der Lehre nicht im Hörsaal, sondern vielmehr in der Vorbereitung der Einheiten, der Korrektur von Seminararbeiten und Klausuren sowie in der Nachbereitung statt. Grob gerechnet ist für jede Stunde im Hörsaal zumindest die dreifache Zeit für Vor- und Nachbereitung notwendig. Darüber hinaus liegt der Schwerpunkt der Arbeit eines Universitätsassistenten in der Forschung sowie in weiterer administrativen Bürotätigkeiten. Ein Büro konnte mir in diesen zwei Jahren von der Wirtschaftsuniversität nicht zur Verfügung gestellt werden, da diese in den Räumlichkeiten an der Augasse 2-6 in 1090 Wien bereits aus allen Nähten platzte und der Neubau in 1020 bereits in Planung war. Eine Bestätigung dazu habe ich von meinem Arbeitgeber damals erhalten und ich habe den Großteil meiner Arbeitszeit in meinem, extra dazu eingerichteten, Büro in meiner Wohnung verbracht.

Ab April 2010 bis Mai 2011 war ich nicht an der Wirtschaftsuniversität Wien angestellt, sondern hatte für die Lehraufträge einen (echten) Dienstvertrag. Großzügig gerechnet habe ich in diesem Zeitraum (Sommersemester 2010 bis inkl. Sommersemester 2011) an der WU Wien 12,5 Semesterwochenstunden unterrichtet, d.h. 141 Stunden im Hörsaal verbracht. Dies entspricht durchschnittlich monatlich 10 Stunden im Hörsaal und der Hörsaal ist damit keineswegs der Mittelpunkt meiner Tätigkeit gewesen. Dazu kommen mindestens noch 562,5 Stunden Vor- und Nachbereitung, wobei viele administrative Tätigkeiten dabei noch nicht eingerechnet sind. Mein Arbeitszimmer war in diesem Zeitraum nicht nur notwendig, sondern tatsächlicher Mittelpunkt meiner beruflichen Tätigkeit, da ich keinen anderen Arbeitsplatz zur Verfügung hatte. Dass universitäre Lehre insgesamt keineswegs den Mittelpunkt im Hörsaal hat, ergibt sich darüber hinaus auch bspw. aus den Anstellungsverhältnissen der Senior Lecturer (siehe: Link) an der Wirtschaftsuniversität Wien. Diese werden mit einer Lehrverpflichtung von maximal 16 Semesterwochenstunden (zumeist: 12 SWS) angestellt und sind ausschließlich für Lehre zuständig und angestellt. Dies entspricht bei 220 Arbeitstagen im Jahr lediglich einem Anteil von 20% (bzw. 15,3% bei 12 SWS) im Hörsaal. Der Großteil universitärer Lehre findet damit keineswegs im Hörsaal statt.

Ab Juni 2011 wurde ich wieder an der Wirtschaftsuniversität Wien angestellt und mit dem Umzug auf den neuen Campus in 1020 Wien wurde mir ab September 2011 ein eigenes Büro zur Verfügung gestellt. Ab diesem Zeitpunkt habe ich mein Büro in der Wohnung aufgelöst und auch nicht mehr steuerlich geltend gemacht.

Abschließend zur von Ihnen zitierten Entscheidung bzgl. des Arbeitszimmers bei einem Universitätsprofessor (stellvertretend für viele VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124 VwSlg 8874F/2013, bei einem Universitätsprofessor). Der Universitätsprofessor ist einerseits in Forschung und Lehre frei, im Unterschied zu einem Universitätsassistenten und hat andererseits, im Gegensatz zu mir, ein Büro an der Universität und, damit nachvollziehbar, dort den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit.

Ich bitte Sie daher der vorhergehenden Entscheidung des Finanzamts wieder zu folgen und die steuerliche Absetzbarkeit meines Büros zu berücksichtigen.

NLP-Bildungsmaßnahme

Zur Frage der Stellenausschreibung: Lehraufträge an externe (wie auch interne) Lektoren werden an der Wirtschaftsuniversität nicht ausgeschrieben und dementsprechend existiert auch keine Stellenausschreibung. Die Anforderungen an den/die Vortragenden ergeben sich, zumindest teilweise, aus den Lehrinhalten der entsprechenden Lehrveranstaltung. So habe ich bspw. Kommunikationskonzepte im Verkauf im Sommersemester 2010 in der LV Verkaufsmanagement und bspw. die Psychologie der menschlichen Kommunikation sowie verbale und nonverbale Kommunikation ab Wintersemester 2010 in der LV Kommunikations- und Verkaufstraining unterrichtet. Für beide Lehrveranstaltungen sind psychologische bzw. kommunikative Kenntnisse Grundvoraussetzung. Solche und ähnliche Lehrveranstaltungen habe ich in den folgenden Semestern in unterschiedlichen Ausprägungen immer wieder gelehrt. Eine detaillierte Stundenübersicht zum Verhältnis von nSA und SA kann ich nach 8 Jahren leider nicht mehr anfertigen und schließe mich daher dem von Ihnen geschätzten Verhältnis von 2:3 = nsA:sA an.

Weiterbildungstausender des WAFF über EUR 1.200,00

Den Weiterbildungstausender in Höhe von € 1.200,00 habe ich als Einnahmen-Ausgaben-Rechner vollumfänglich im Jahr 2011 in Abzug gebracht, da mir die Unterstützung im Jahr 2011 ausgezahlt wurde und meines Wissens nach der Zahlungszeitpunkt für E-A-Rechner entscheidend ist. Gilt dies für Förderungen nicht? Sollte dies nun anteilig in 2010 berücksichtigt werden, müsste die Steuererklärung 2011 ebenfalls adaptiert werden. Was muss ich dazu berücksichtigen?"

Am 6. September 2018 teilte die Amtspartei anlässlich einer Fallbesprechung mit, keine Bedenken gegen die Anerkennung der bezüglich der NLP-Ausbildung geltend gemachten Werbungskosten infolge Umschulung sowie der Vorschläges deren betraglicher Zuordnung zu den einzelnen Einkunftsquellen zu haben.

über die Berufung wurde erwogen

Rechtslage ab 2014:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die Ausfertigung von noch vor dem 1. Jänner 2014 verkündeten Rechtsmittelentscheidungen hat jedoch noch im Namen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz nach den zum 31. Dezember 2013 geltenden Verfahrensbestimmungen zu erfolgen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes. Gegenständliche Berufung fällt unter leg. cit. und ist daher als Bescheidbeschwerde zu erledigen.

Rechtzeitigkeit und Zulässigkeit der Berufung

Die Berufung ist form- und fristgerecht und begründet.

Die Durchführung einer Senatsverhandlung oder einer mündlichen Verhandlung wurde nicht beantragt.

Zu erledigen ist die Berufung idF der Niederschrift vom 17. Juli 2018 und der Gegenäußerung vom 8. August 2018.

Sachverhalt

Aufgrund des Berufungsvorbringens und des Ergebnisses der ergänzend durchgeführten Ermittlungen ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Der Bw ist Mag.rer.soc.oec und spezialisierte sich in den Bereichen Handel & Marketing (H&M) und Change Management und Management Development (CMM). Seine berufliche Tätigkeit an der Wirtschaftsuniversität Wien, Institut für Handel und Marketing, (kurz: WU Wien) hat der Bw im Studienjahr 2008/09 begonnen. Er übte diese in Vollzeit aus. Von Jänner 2010 März 2010 war der Bw als Universitätsassistent prae doc an der WU Wien, von April bis Dezember 2010 als Lektor auch an anderen Wiener Universitäten Wiens sowie im Ausland tätig. Seine Tätigkeit umfasste u.a.:

- die Mitarbeit in Forschung und Lehre,
- die Betreuung von Studierenden und
- die selbstständige Abhaltung von Lehrveranstaltungen und Prüfungen

Universitätsassistent/innen sind zur fachlichen, pädagogischen und didaktischen Weiterbildung verpflichtet.

Neben seiner beruflichen Tätigkeit studierte der Bw Psychologie im Diplomstudium, Wirtschafts- und Sozialwissenschaften im Doktorat und absolvierte NLP-Kurse.

Durch die Vakanz einer Lektorenposition im Bereich „Verkaufsmanagement“ und „Kommunikations- und Verkaufstraining“ hat sich der Bw im Frühjahr 2010 intern auf diese Position beworben. Da er darin keine Fachkenntnisse hatte, begann er seine Ausbildung in Kommunikationstechniken und entschied sich für das NLP-Einführungsseminar und NLP-Intensiv- und Auswahlseminar am ÖTZ - Österreichisches Trainingszentrum für Neuro-Linguistisches Programmieren und Neuro-Linguistische Psychotherapie (ÖTZ-NLP&NLPt). Dabei handelt es sich um eine zertifizierte Einrichtung für die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater und zum Psychotherapeuten.

Als interne Ausschreibung existieren dazu laut Angaben des Bw keine Unterlagen, aus denen die geforderten Qualifikationen objektiv entnommen werden könnten.

Bereits im Streitjahr 2010 trug der Bw an der WU Wien kommunikationsspezifische Fächer („Verkaufsmanagement“ im Sommersemester 2010, „Kommunikations- und Verkaufstraining“ im Wintersemester 2010/11) an der WU vor. Die mit dem neuen Wissen zusätzlich erwirtschafteten nichtselbständigen Einnahmen beziffert der Bw mit rund EUR 2.600,00.

Daneben lehrte er an der WU Wien Marketing, Verkaufsmanagement, Methoden der Marketingplanung, Quantitative Methoden der Handels- und Marketingforschung, Fallstudien aus Handel- und Marketing, Methoden der Handels- und Marketingforschung; an der FH Wien Customer Relationship Management 2; an der International Summer University in Hanoi, Vietnam, und an der Donau Uni Krems betreute Master's Thesis.

Der Weiterbildungsfond der WU Wien unterstützte die beiden NLP-Anfangsseminare durch Ersatz von 2/3 der Kosten. Als Lektor war eine weitere Unterstützung seitens der WU nicht mehr möglich.

Das weiterführende Seminar des NLP-Practitioner wurde mit EUR 1.200,00 vom Wiener ArbeitnehmerInnen Förderungsfonds (WAFF) mit dem „Weiterbildungstausender“ gefördert (Bescheid vom August 2011), da das ÖTZ ein vom WAFF anerkannter Bildungsträger war. Der Förderbetrag wurde erst im Jahr 2011 auf das Konto des Bw überwiesen, weil er die Kosten für den NLP-Practitioner in zwei auf die Jahre 2010 und 2011 verteilten Teilbeträgen geleistet hat. Der Bw hat den Förderbetrag zur Gänze entsprechend dem Zuflussprinzip im Jahr 2011 als zugeflossene Einnahme erfasst.

Im Jahr 2011 hat der Bw als Ergebnis seiner neu erlangten Kenntnisse in NLP-basierten Kommunikationstechniken zwei selbständige Tätigkeiten begonnen, und zwar als Betreuer

von Masterarbeiten (FH Wien) und als Coach für Unternehmen (Verkaufstraining). Aus Vereinfachungsgründen hat der Bw die gewerblichen Einkünfte aus beiden Tätigkeiten in einer gemeinsamen E-A-Rechnung zusammengefasst. Das Verkaufstraining, aus dem er seither jährlich einen Umsatz von EUR 2.000,00 bis 3.000,00 erwirtschaftet, betreibt der Bw bis heute.

Das "Coaching" betreffe auch das Dienstverhältnis mit der WU, weil die Betreuung der Studierenden integraler Bestandteil seiner Tätigkeit als Univ.-Assistent sei. "Coaching" bedeute das lösungs- und zielorientierte Begleiten von Studierenden bei ihren Seminar-, Bachelor- oder Diplomarbeiten.

Neben seinen Tätigkeiten an der WU studierte der Bw im Streitjahr 2010 Wirtschafts- und Sozialwissenschaften im Doktorat (voraussichtlicher Abschluss 2015) und Psychologie im Diplomstudium (voraussichtlicher Abschluss als Magister 2016). Die NLP-Ausbildung hat der Bw mit dem Diplom als NLP Master Practitioner im Jahr 2012 abgeschlossen.

Im Jahr 2014 wollte der Bw die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater (§ 94 Z 46 GewO) gemäß dem Ausbildungsplan am ÖTZ mit dem Schwerpunkt Kommunikation (<http://www.nlpzentrum.at/lsb/index.html>) und im Jahr 2018 die weiterführende Ausbildung zum Psychotherapeuten abschließen.

Die Ausbildungen wird dem Bw die selbständige Ausübung der Berufe Lehre und Trainings (sowohl im Bereich Wirtschaft, Kommunikation als auch Psychologie) sowie Coaching, Psychotherapie und Unternehmensberatung ermöglichen. Sämtliche Ausbildungen betrachtet der Bw als einander ergänzend und als untereinandereinander zusammenhängend, weshalb er seine Bildungskosten nicht aufteilt.

Der Berufungsschriftsatz enthält einen ausführlichen Bildungs- und Kostenplan über sämtliche Jahre. Die bis 2013 unmittelbar anfallenden Kurskosten beziffert der Bw mit EUR 16.510,00.

Rückschauend ist festzustellen, dass der Bw die Ausbildung zum Mediator nicht mehr weiter verfolgt. Er hat weiters weder den Doktor in Wirtschafts- und Sozialwissenschaften noch den Magister in Psychologie planmäßig erreicht. Der Grund liegt in einer minimalen Planabweichung.

Im Jahr 2015/2016 befand sich der Bw im Status eines "Psychotherapeuten in Ausbildung unter Supervision" in freier Praxis sowie in klinischer Hypnose/Hynotherapie bei der Milton Erickson Gesellschaft. Als "Psychotherapeut in Ausbildung unter Supervision" ist der Bw in die Liste der Therapeuten Österreichs eingetragen.

In seinem Berufungsschriftsatz plante der Bw folgende nichtselbständige Einnahmen und Betriebseinnahmen:

Jahr	Einkunftsart	Höhe in €
2011:	Universitätsassistent prae doc WU Wien (ab April 2011)	€ 24.000,-
	Lehre im Bereich Kommunikation WU Wien	€ 2.600,-

Lehre an der FH Wien	€ 2.400,-
Externes Kommunikationstraining für Verkaufsmitarbeiter	€ 400,-
Beratung zur Kundenkommunikation	€ 750,-
2012: Universitätsassistent prae doc WU Wien	€ 30.720,-
Lehre im Bereich Kommunikation WU Wien	€ 2.600,-
Lehre an der FH Wien	€ 2.400,-
Beratungsprojekte im Kommunikationsbereich	€ 1.000,-
2013: Universitätsassistent prae doc WU Wien	€ 30.720,-
Lehre im Bereich Kommunikation WU Wien	€ 2.600,-
Lehre an der FH Wien	€ 2.400,-
Beratungsprojekte & Training im Kommunikationsbereich	€ 3.000,-
2014: Universitätsassistent prae doc WU Wien	€ 30.720,-
Lehre im Bereich Kommunikation WU Wien	€ 2.600,-
Lehre an der FH Wien	€ 2.400,-
Beratungsprojekte & Training im Kommunikationsbereich	€ 4.000,-
Coaching/ Lebens- und Sozialberatung	€ 6.400,-
(2 verrechenbare h/Woche à € 80; 40 Wochen)	
2015: Universitätsassistent prae doc WU Wien (bis März 2015)	€ 6.583,-
Lehre im Bereich Kommunikation WU	€ 2.600,-
Lehre an der FH Wien	€ 2.400,-
Unternehmensberatung	€ 3.000,-
Beratungsprojekte & Training im Kommunikationsbereich	€ 6.000,-
Coaching/Lebens- und Sozialberatung	€ 16.000,-
(5 verrechenbare h/Woche à € 80; 40 Wochen)	

Die unmittelbaren Kosten für das Psychotherapeutische Propädeutikum von insgesamt EUR 38.330,00 einschließlich Gruppen-, Einzelselbfahrtung und Supervision fallen laut Ausbildungsplan in den Jahren 2011 bis 2018 an.

Der Bw beabsichtigte im Zeitpunkt der Verfassung des Berufungsschriftsatzes die Eintragung als Lebens- und Sozialberater und strebte die damit einhergehende Gewerbeberechtigung an. Gleiches verfolgte er mit der Unternehmensberaterprüfung und der Weiterbildung zum Psychotherapeuten.

Aus dem elektronischen Steuerakt ergeben sich zur Einnahmen- und Erfolgssituation (Gewinne, Verluste) folgende Zahlen:

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Einnahmen	5.820,00	1.500,00	1.800,00	3.907,50	11.580,00	22.710,00
Erfolg	-1.725,76	159,37	268,93	2.971,57	-1.085,25	70,39

Nach der gemeinsam mit einem anderen Psychotherapeuten in Ausbildung unter Supervision in Wien 1080 betriebenen Praxis ist der Bw im Jahr 2018 bereits nebenberuflich als Psychotherapeut in Ausbildung unter Supervision (Verhaltenstherapie) in freier Praxis tätig. Demnach ist der Bw in Ausbildung zum Verhaltenstherapeuten bei der Österreichischen Gesellschaft für Verhaltenstherapie (ÖGVT), derzeit im Status „Psychotherapeut in Ausbildung unter Supervision“, sowie in klinischer Hypnose/Hypnotherapie bei der Milton Erickson Gesellschaft. Seine weiteren Berufsfelder gibt er auf die Homepage der Gruppenpraxis wie folgt an: wissenschaftlicher Mitarbeiter der Wirtschaftsuniversität Wien, Lektor und Trainer an der Executive Academy der WU Wien sowie der FH Wien, freiberuflich im Training und Coaching für Kommunikation.

Beweismittel und Beweiswürdigung

Verwaltungsakt, Berufungsvorbringen, Vorhaltsbeantwortung vom 16.08.2011 samt Beilagen, Niederschrift vom 17.07.2018, Homepage des Bw (<http://www.xxx> Stand 14.09.2018), elektronischer Steuerakt des Bw

Obige Sachverhaltsfeststellung ergab sich schlüssig aufgrund des Ergebnisses des vom BFG durchgeführten Ermittlungsverfahrens. Der Bw differenziert die Begriffe Einnahmen, Einkünfte und Einkommen nicht nach dem Rechtsverständnis des Einkommensteuerrechts. Abweichend von den Formulierungen des Bw in Eingaben wurden in obiger Sachverhaltsdarstellung die Begriffe iSd EStG verwendet.

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß dem allgemeinen Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch:

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. 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.

§ 19 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBI I 99/2007 – soweit für gegenständlichen relevant - lautet:

"(1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(3) Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr."

Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Von diesem Grundsatz sieht das Gesetz folgende Ausnahme vor: Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

rechtliche Beurteilung:

Bildungsmaßnahme NLP teilweise als Umschulung

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Die ausdrücklich genannte

Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher **künftiges Steuersubstrat** darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt". Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 28.02.2012, 2009/15/0105; VwGH 23.05.2013, 2011/15/0159, nwN). Das Vorliegen jener Umstände, die geeignet sind, das künftige Steuersubstrat einer nach erfolgter Umschulung erschlossenen neuen Einkunftsquelle darzutun, ist aus der Sicht ex-ante zu beurteilen.

Als Umschulungsmaßnahmen iSd§ 16 Abs 1 Z 10 bzw § 4 Abs 4 Z 7 EStG 1988 sind nur solche anzusehen, mit denen die Ausübung von nach den zivilrechtlichen Bestimmungen zulässigen Berufen verfolgt wird. Diese Zielverfolgung ist jedenfalls gegeben. Die Frage, ob die vorzeitig ausgeübte Coachingtätigkeit zivilrechtlich dem Beruf als Unternehmensberater, als Lebens- und Sozialberaters, als Psychologen oder dem freien Bereich zuzuordnen ist, kann im Hinblick auf § 23 Abs 2 BAO auf sich beruhen.

Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher **künftiges Steuersubstrat** darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321, VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0069).

Steuersubstrat der Einkommensteuer sind die Einkünfte, die als Nettogröße nach Abzug von Betriebsausgaben bzw Werbungskosten von den (Betriebs)Einnahmen verbleiben. Fraglich könnte daher sein, ob eine taugliche Einkunftsquelle erschaffen wird und wie die Eignung als Einkunftsquelle zu beurteilen ist, ob allenfalls die zur Liebhaberei ergangene Verordnung unmittelbar oder sinngemäß anzuwenden ist. Laut ständiger Rechtsprechung des UFS/BFG stellt sich die Frage nach Liebhaberei

dann, wenn der neue Beruf nur nebenbei ausgeübt wird und die Gefahr besteht, dass laufend Werbungskostenüberschüsse entstehen. So lange die Absicht zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses noch ungewiss ist, hat die Veranlagung zur Einkommensteuer vorläufig zu erfolgen (vgl UFS 28.10.2011, RV/3052-W/10).

Laut Sachverhalt ist es dem Bw in den Jahren 2010 bis 2016 nicht gelungen, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, der ein Steuersubstrat darstellen könnte. Doch ist zu berücksichtigen, dass der Bw in diesem Zeitraum seine Ausbildung noch gar nicht abgeschlossen hat, also noch gar keine Verpflichtung zur Berufsausübung bestanden hat. Es kann dem Bw nicht zum Nachteil gereichen, dass er schon vor Erlangung des Befähigungsnachweises Einnahmen erwirtschaftet hat und solcherart die steuerliche Wirksamkeit der anfallenden Ausbildungskosten abfedert. Weiters ist als objektives Kriterium festzustellen, dass der vom Bw als Psychotherapeut unter Supervision geleistete Zeiteinsatz nicht als vernachlässigbar angesehen werden kann, wenn im Jahr 2016 Betriebseinnahmen von EUR 22.710,00 erwirtschaftet werden. Dennoch ist dem Bw zu empfehlen, die positive Entwicklung seiner Einkünfte, des einkommensteuerlich relevanten Steuersubstrats im Auge zu behalten.

Bildungsmaßnahme NLP teilweise als Fortbildung

Bezüglich der Lehrtätigkeit ist die NLP-Ausbildung als Fortbildung einzustufen. Die Abgrenzung beider Bildungsmaßnahmen erfolgt anhand des Berufsbildes: liegt die Bildungsmaßnahme innerhalb des Berufsbildes, so liegt Fortbildung vor. Wird jedoch durch die Bildungsmaßnahme ein neues Berufsbild erschlossen, ist Ausbildung anzunehmen, die bis zu Einführung der Umschulung mit BGBI I 106/1999 mW ab dem Jahr 2000 den Lebenshaltungskosten des § 20 EStG 1988 von Lehre und Rechtsprechung zugeordnet wurde und seither bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen als Umschulung absetzbar ist. Der Bw hat mit der NLP-Bildungsmaßnahme die Fähigkeit erworben, ein neues, zusätzliches Fach zu lehren und damit das Berufsbild des Universitätsassistenten bzw -lektors in einem wirtschaftlichen Fachbereich nicht verlassen (vgl. Jakom/Leinneis EStG, 10. Auflage, § 16 Rz 49).

Zuordnung der Bildungskosten zu den Einkunftsquellen

Dass die Ausbildung mit ihrem Fortschreiten immer spezifischer wird und sich von der Tätigkeit an der WU Wien immer weiter wegentfernt und hin zu den selbständigen Berufen LSB, Psychotherapeut verlagert, ist bei der Zuordnung der Kosten zu den Einkunftsquellen zu berücksichtigen. Für die Lehre in kommunikativen Gegenständen ist die Ausbildung zum Psychotherapeuten nicht erforderlich, damit wird ein gänzlich verschiedenes, neues Berufsbild eröffnet. Bereits das Coaching von Verkäufern ist ein von der Tätigkeit als Universitätsassistent und -lektor verschiedenes Berufsbild, sodass auch diesbezüglich nicht mehr Fortbildung, sondern Umschulung vorliegt.

2. WAFF-Zuschuss über EUR 1.200,00

Der Bf hat den Zuschuss des WAFF als Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betrachtet und im Zeitpunkt des Zuflusses erfasst. Ob eine Einnahme vorliegt oder nicht, ist nicht Regelungsinhalt des § 19 EStG 1988. Gegenstand des § 19 EStG 1988 ist lediglich der Zeitpunkt der Erfassung von Einnahmen und Ausgaben (VwGH 05.07.1994, 91/14/0064).

Aufgrund obiger Ausführungen ist davon auszugehen, dass die Bildungskosten als vorweggenommene Betriebsausgaben einer zukünftigen betrieblichen Einkunftsquelle und als Werbungskosten den nichtselbständigen Einkünften zuzuordnen sind. Fraglich ist daher, ob der Zuschuss des WAFF den Einnahmenbegriff beider Einkunftsarten erfüllt. Im angefochtenen Bescheid sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit von EUR 1.827,00 enthalten.

Einordnung des WAFF-Zuschusses bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Was bei den nichtselbständigen Einkünften zu den Einnahmen gehört, ergibt sich aus § 15, 25 EStG 1988. Gemäß § 15 Abs 1 S 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 zufließen, wobei § 2 Abs 3 Z 4 leg.cit. auf § 25 EStG 1988 (Arbeitslohn) verweist. Auch wenn § 25 von Einkünften spricht, sind Einnahmen gemeint. Der Einnahmenkatalog des § 25 ist erschöpfend. Allen aufgezählten Einnahmen ist gemeinsam, dass sie ihre Wurzel in einem Dienstverhältnis iW haben oder hatten. Erfasst werden Einnahmen des Dienstgebers und diesem gleichzuhaltende Personen und Einrichtungen (zB Pensionskassen und Betriebliche Vorsorgekassen). Im Vergleich zum Betriebseinnahmenbegriff ist der Einnahmenbegriff des § 15 EStG 1988 enger.

Den Einnahmenbegriff des § 25 EStG 1988 erfüllen grundsätzlich auch Trinkgelder, doch sind diese steuerfrei gestellt. Auch diese werden von dritter Seite geleistet. Der WAFF-Zuschuss unterscheidet sich von den Trinkgeldern dadurch, dass die nichtselbständige Tätigkeit nicht deshalb ausgeübt wird, um den Zuschuss zu erlangen, also anders als zB der Beruf als Kellner, der sehr wohl auch ausgeübt wird, um Trinkgelder zu erwirtschaften, weshalb diese bis zu ihrer Steuerbefreiung eine Pflichtveranlagungstatbestand darstellten und im Wege der Selbstveranlagung erfasst wurden. Zwischen der Tätigkeit als Universitätsassistent bzw -Lektor und dem WAFF-Zuschuss liegt hingegen nicht eine solche synallagmatische Verbindung wie beim Kellner zu den Trinkgeldern vor.

Da der WAFF-Zuschuss nicht vom Arbeitgeber geleistet wurde, ist er weder vom Dienstgeber im Rahmen des Steuerabzugs vom Arbeitslohn zu erfassen noch löst sein Zufluss mangels Synallagma einen Pflichtveranlagungstatbestand aus. Der WAFF-

Zuschuss erfüllt somit nicht den Einnahmenbegriff gemäß §§ 15, 25 EStG 1988, sondern ist nicht steuerbar.

Neben dem Nettoprinzip wird das Einkommensteuergesetz vom Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit beherrscht (§ 21 Abs 1 BAO). Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt allgemein, dass jeder Abgabepflichtige nach Maßgabe seiner individuellen ökonomischen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung staatlicher Leistungen beitragen soll.

Ebenfalls zu beachten sind der in der Bundesabgabenordnung normierte abgabenrechtliche Gleichheitsgrundsatz des § 114 Abs 1 HS 1 BAO. Bei Letzterem handelt es sich um eine Wiederholung des verfassungsgesetzlich verankerten Gleichheitsgebot des Art 7 Abs 1 B-VG auf einfachgesetzlicher Stufe. Es macht für die Steuerbelastung des Steuerpflichtigen einen Unterschied, ob dieser einen Zuschuss für bestimmte Ausgaben erhalten hat oder nicht. Als Leistung von dritter Seite erfüllt der WAFF-Zuschuss zwar nicht den Einnahmenbegriff des §§ 15, 25 EStG 1988, ist aber aus Gleichheitsgründen und dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise dennoch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu erfassen, weil es eine verfassungswidrige Bevorzugung gegenüber jenen Steuerpflichtigen darstellen würde, die die Werbungskosten tatsächlich selbst zu tragen haben. Der WAFF-Zuschuss ist daher als Ausgabenkürzung (konkret Werbungskostenkürzung) im Zeitpunkt des Abflusses der Ausgabe zu erfassen, sodass nur die Differenz abzugsfähig ist. Werden die zugehörigen Ausgaben verteilt auf mehrere Besteuerungsperioden geleistet, ist auch der Zuschuss aliquot verteilt im Zeitpunkt des Abflusses als Kürzung zu erfassen.

Diese Vorgangsweise wird nach hL und RSp bereits zu Recht von der Praxis bei § 26-Erätzen durch den Arbeitgeber angewendet, sodass nur die nach Gegenverrechnung verbleibenden Differenzwerbungskosten abzugsfähig sind (VwGH 14.01.1986, 85/14/0096; Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 16 Rz 45). Auch die in § 26 EStG 1988 genannten Ersätze sind als nichtsteuerbare Einnahmen anzusehen. Es gibt keine sachliche Rechtfertigung, nichtsteuerbare Ersätze von dritter Seite davon abweichend zu behandeln.

Diese rechtliche Beurteilung folgt jenen Überlegungen, die iZm der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten seit jeher vertreten werden (vgl VwGH 16.11.1993, 93/14/0124 mwN).

Einordnung des WAFF-Zuschusses bei den betrieblichen Einkünften (LSB Coaching)

Anders als für die Betriebsausgaben enthält § 4 EStG 1988 keine Legaldefinition für den Betriebseinnahmenbegriff. Nach hL und RSp sind Betriebseinnahmen betrieblich veranlasste Vermögenszuwächse. Dies entspricht der Umkehrung des Betriebsausgabenbegriffes des § 4 Abs 4 EStG 1988. Der Betriebseinnahmenbegriff ist wesentlich weiter als der Einnahmenbegriff der §§ 15, 25 EStG 1988.

Der Bf hat zufolge seiner für die Folgejahre eingereichten Erklärungen die Gewinnermittlung in Form der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG 1988 gewählt. Selbst wenn aufgrund des weiteren Begriffs der Betriebseinnahmen die

Subsumtion des WAFF-Zuschusses darunter zumindest mittelbar zulässig erscheint, ist zu sagen, dass der Wille des AMS nicht darauf abzielte, dem Bf Betriebseinnahmen zu verschaffen, sondern ihn von Bildungskosten zu entlasten. Daher ist der WAFF-Zuschuss auch bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 im Zeitpunkt des Abflusses der Bildungskosten zu erfassen, sodass nur noch der Differenzbetrag wirksam wird.

Zweckgewidmete Zuschüsse von dritter Seite zur Förderung des Abgabepflichtigen, die ihn von Betriebsausgaben oder Werbungskosten entlasten sollen (Subventionen), stellen keine Betriebseinnahmen oder nichtselbständige Einnahmen dar und sind folglich nicht im Zeitpunkt ihres Zuflusses zu erfassen, sondern kürzen vielmehr im Zeitpunkt des Abflusses die Betriebsausgabe oder Werbungskosten, allenfalls kürzen sie die AfA durch Ermittlung von fiktiven Anschaffungskosten.

3. häusliches Arbeitszimmer

Die vom Bw anteilig geltend gemachte Miete enthält auch einen Anteil für die Möblierung, sodass der Bw neben dem Mietaufwand auch Einrichtungsgegenstände abschreibt.

Ob Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer abzugsfähig sind, ist anhand einer mehrstufigen Prüfung zu lösen, wobei sämtliche Merkmale kumulativ erfüllt sein müssen.

Wohnungsverband:

Der Bw hat den Wohnungsplan vorgelegt, aus dem klar hervorgeht, dass das Arbeitszimmer im Wohnungsverband des Bw liegt und durch eine eigene Tür begehbar ist. Auf das Arbeitszimmer entfallen mit 8,95 m² von 53,78 m².

Charakter als Arbeitszimmer

Der Bw hat die Wohnung möbliert gemietet. Auf den Vorhalt des BFG hin, hat der Bw kopierte Fotos zum Arbeitszimmer vorgelegt, die er auch zur Veranlagung 2008 vorgelegt hatte. Auf diesen Fotos sind ein kleiner typischer Büroschreibtisch erkennbar und ein nur zum Teil abgebildetes Regal mit geschätzten Maßen mit 28 Büchern.

Verglichen mit dem Wohnungsplan zeigen diese Fotos nur etwa 20 % des Zimmers, sodass nicht der gesamte Raum abgebildet wird und nicht nachgewiesen wurde, dass das gesamte fragliche Zimmer zur Gänze *tatsächlich* den Charakter eines Wohn- oder Büorraumes hat (Doralt/Kirchmyr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 11. Lfg (Juli 2007), § 20, Tz 104/2). Dass zB die Tätigkeit als Univ.-Ass. prae doc umfangreiche Bücher und Literatur, die es in vollen Schränken aufzubewahren gelte, erforderlich gemacht hätte, ist aufgrund dieser Fotos nicht anzunehmen. Obige 28 Bücher können sowohl mit der Doktorarbeit als auch dem Psychologiestudium in Zusammenhang stehen. Als Beweismittel für die Nutzung im Jahr 2010 sind sie bereits deshalb nicht geeignet, weil es sich exakt um jene Fotos handelt, die der Bw im Einkommensteuerverfahren 2008

vorgelegt hat, wobei der Bescheid am 24.04.2009 erlassen wurde. Über das Streitjahr 2010 sagen diese Fotos daher nichts aus.

Zu bedenken ist, dass der als Arbeitszimmer bezeichnete Raum nicht einmal 9 m² hat und der Bw dennoch nicht das gesamte Zimmer abgebildet hat. Da bereits der Charakter des gesamten Zimmers als Arbeitszimmer nicht nachgewiesen wurde, liegt kein abzugsfähiges Arbeitszimmer vor. Nachgewiesen wurde lediglich ein Arbeitsplatz, der aber ein Arbeitszimmer noch nicht notwendig macht.

Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit

Alternativ wird begründet:

Ob ein häusliches Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, ist anhand des typischen Berufsbildes zu beantworten.

Das typische Berufsbild des Universitätslektors ist: Der Universitätslektor hält Lehrveranstaltungen zur Vermittlung fachlicher Kenntnisse in einem Bereich, in dem er selber einen Hochschulabschluss besitzt. Dabei betreut er wissenschaftliche Literatur wie Diplom- und Doktorarbeiten und ist der Einhaltung von wissenschaftlichen Standards verpflichtet.

Das typische Berufsbild des Universitätsassistenten prae doc besteht in der Forschung (insbesondere Verfassen einer Dissertation), der Lehre und Verwaltung.

Damit hat der Bw mit beiden Berufsbildern in typisierender Betrachtungsweise den Mittelpunkt der Tätigkeit an der Universität, und zwar im Vortragssaal (Hörsaal).

Was die Vortragstätigkeit anlangt, so ist ausreichend auf die Judikatur hinzuweisen, wonach ein Vortragender in typisierende Betrachtungsweise den Mittelpunkt seiner Vortragstätigkeit im Vortragssaal, und ebenfalls nicht im häuslichen Arbeitszimmer hat (VwGH 03.07.2003, 99/15/0177).

Dass die WU als Arbeitgeberin dem Bw kein Arbeitszimmer zur Verfügung gestellt hat, weist das häusliche Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der Tätigkeit der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit aus (zB VwGH 19.12.2000, 99/14/0283; VwGH 02.06.2004, 2003/13/0166 mwN). Weiters hat die WU dem Bw ausschließlich bestätigt, dass er Zuhause einen ARBEITSPLATZ benötige, nicht jedoch ein Arbeitszimmer. Ein bloßer Arbeitsplatz erfordert aber kein eigenes Arbeitszimmer, sondern konnte auch in der Wohnküche (konkret Größe 28 m²) untergebracht werden.

In typisierender Betrachtungsweise hat der Bw als Universitätsassistent prae doc und Lektor den Mittelpunkt seiner Tätigkeit im Hörsaal an der Universität. Diese Betrachtung gilt auch für den Universitätsprofessor, sodass der Einwand, ein Universitätsprofessor hätte an der Universität ein Arbeitszimmer und deshalb dort im UNIVERSITÄREN Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit, geht daher fehl. Seine Tätigkeit als Universitätsassistent prae doc und Lektor ist zur Frage nach dem Mittelpunkt der Tätigkeit

mit einem Universitätsprofessor vergleichbar, weshalb diese Judikatur analog anwendbar ist (VwGH 16.12.2003, 2001/15/019).

Notwendigkeit:

Weiterhin alternativ wird schließlich ausgeführt, dass die Kriterien der Notwendigkeit des Arbeitszimmers nicht erfüllt sind. Bereits der Zusatz „prae doc“ signalisiert, dass er eine Tätigkeit ausübt, die ihm die Arbeit an seiner Dissertation ermöglichen soll. Der Bw hat neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit im Jahr 2010 die NLP-Ausbildung begonnen, Psychologie und studiert und den Abschluss des Doktorats in BWL (Wirtschafts- und Sozialwissenschaften) betrieben. Daher war das Arbeitszimmer weder nach der Art der Tätigkeit notwendig noch wurde der Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt, wobei beide Elemente kumulativ erfüllt sein müssen. Zu dem weiters fehlenden Nachweis, dass der Raum tatsächlich entsprechend eingerichtet war, wird auf obige Ausführungen zum Charakter als Arbeitszimmer verwiesen (Vgl VwGH 24.04.2002, 98/13/0193; VwGH 26.05.2004, 2000/14/0207 mwN).

4. Verfahrensrecht

Zu dem Einwand, dass der WAFF-Zuschuss im Jahr 2011 zur Gänze als Einnahme erklärt und im Bescheid erfasst worden sei, ist zu sagen, dass dieser Umstand auf einer unzutreffenden Rechtsansicht beruht. Aus dieser unrichtigen rechtlichen Beurteilung lassen sich keine Rechte dahingehend ableiten, dass für das Jahr 2010 eine ebenfalls rechtswidrige Beurteilung Platz zu greifen hätte, um eine - teilweise - Doppelerfassung zu vermeiden. Das gilt umgekehrt auch für das Arbeitszimmer, dessen Mietaufwand in den Jahren 2008 und 2009 zu Unrecht als Werbungskosten anerkannt wurden und die die belBeh nun ebenfalls nicht mehr richtigstellen kann. Bemerkt wird, dass die Änderung der Rechtsansicht - abgesehen vom Erfordernis der nicht eingetretenen Bemessungsverjährung - für sich allein keinen Wiederaufnahmsgrund darstellt.

5. Darstellung der Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Einkommensteuer 2010:

Zunächst ist der WAFF-Zuschuss von EUR 1.200,00 linear auf die geförderten Teilbeträge von EUR 2.400,00 im Jahr 2010 und EUR 1.390,00 im Jahr 2011 zu verteilen, sodass im Jahr 2010 eine Ausgabenkürzung von EUR 756,00 wirksam wird.

In Anbetracht der unter Punkt 1 dargelegten Bedeutung der Bildungsmaßnahme für die Ausübung der selbständigen mit Fortschreiten derselben werden sodann im Jahr 2010 die Bildungskosten wie im Beschluss vom angekündigt im Verhältnis 2:3 = nichtselbständige Arbeit : selbständige Arbeit aufgeteilt.

Kosten NLP	Abzgl Ersatz WU, WAFF	Steuerlich wirksam	§ 16 Abs 1 Z 10 EStG	§ 4 Abs 4 Z 7 EStG
260,00	- 173,33	86,67	0,00	86,67
490,00	- 326,67	163,33	0,00	163,33
2.400,00	- 756,00	1.644,00	657,60	986,40

Summen:

3.150,00		1.894,00	657,60	1.236,40
----------	--	----------	--------	----------

Ermittlung Bemessungsgrundlagen

	Gegenstand	Erklärung	Finanzamt	BFG
	1. Werbungskosten:			
a	Arbeitsmittel	338,87	338,87	338,87
b	Fachliteratur	29,90	0,00	29,90
c	Reisekosten	972,00	909,20	909,20
d	Fort- Ausbildung, Umschulung	3.066,26	135,00	657,60
	Miete Azi, Internet 60% ...	1.533,82	1.533,82	240,68
	Summe	5.940,85	2.916,89	2.176,25
	2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	1.827,00	1.827,00	751,34

Aufgrund der niedrigeren selbständigen Einkünfte ist ein Veranlagungsfreibetrag von EUR 708,66 in Abzug zu bringen.

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.

Gegenständliche Falllösung kann sich auf eine gesicherte Judikatur des Verwaltungsgerichtshof stützen. Bereits aus diesem Grund war die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 15. Februar 2019