



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Bundesinnungsmeister Kommerzialrat Friedrich Nagl und Kammerrätin Ingrid Brunner über die Berufung der BW, vertreten durch Accurata Stb GmbH & Co KG, 3500 Krems, Rechte Kremszeile 62, vom 25. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch ADir. Josef Hiess, vom 26. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 nach der am 24. April 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der **Arbeitnehmerveranlagung 2007** beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die Berücksichtigung von Werbungskosten für die Ausbildung zur Ernährungsberaterin und zur Spielgruppenleiterin. Im Einkommensteuerbescheid 2007 versagte das Finanzamt die Anerkennung von Ausbildungskosten. In der Begründung ist dazu angeführt, dass Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs (einer anderen Haupttätigkeit) abzielen müssen. Es müssten Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen. Nach der Aktenlage sei kein ausreichend konkreter Zusammenhang mit Einnahmen als Ernährungstrainerin gegeben, sodass die Aufwendungen nicht anzuerkennen seien.

In der **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 erläuterte die steuerliche Vertretung, dass die Bw. als Teamassistentin in einer Büroabteilung arbeite. Die Ausbildung zur diplomierten Ernährungsberaterin an der Vitalakademie dauere von April 2007 bis September 2008. Anschließend möchte die Bw. die Gewerbeanmeldung vornehmen.

Nach den LStR impliziere der Begriff der Umschulung einen Berufswechsel zu einer neuen Haupttätigkeit, aus der der überwiegende Teil der Einkünfte erzielt wird. Die Bw. habe die sehr aufwendige und teure Ausbildung natürlich mit dem Ziel vorgenommen, diesen Beruf später als Hauptbeschäftigung auszuüben. Wie hoch die Einkünfte aus der selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit als Ernährungsberaterin sein werden, sei noch nicht absehbar. Die Bw. plane, die derzeitige Tätigkeit zu reduzieren oder ganz aufzugeben. Die Tätigkeit als Ernährungsberaterin werde sowohl in zeitlicher als auch in finanzieller Sicht die Haupttätigkeit darstellen.

Auf einen **Vorhalt** des Finanzamtes antwortete die Bw., dass sie die in der Werbungskosten-aufstellung enthaltene Ausbildung für Leiter/innen und Mitarbeiter/innen von Spielgruppen wieder abgebrochen habe. Für die Ausbildung an der Vitalakademie zur Ernährungsberaterin habe sie keine Förderungen erhalten. Sie habe diese Ausbildung im September 2008 abgeschlossen und arbeite derzeit an der Diplomarbeit. Danach werde sie einen Gewerbeschein beantragen. Konkrete Geschäftspläne gebe es derzeit ebenso wenig wie konkrete Vorbereitungshandlungen. Da die Tätigkeit überwiegend abends bzw. am Wochenende ausgeübt werden soll, werde ihr Dienstverhältnis vorläufig im gleichen Umfang bestehen bleiben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** ab, da die Bw. beabsichtige, die bisherige Tätigkeit als angestellte Teamassistentin vorläufig weiter in vollem Ausmaß auszuüben und die Tätigkeit als Ernährungsberaterin nur abends bzw. am Wochenende. Es sei somit nicht glaubhaft, dass die neue Tätigkeit zur Haupttätigkeit werden solle. Ausbildungskosten für eine Nebentätigkeit fallen aber unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988.

Im **Vorlageantrag** vom 29. Dezember 2008 ergänzte der steuerliche Vertreter, die Bw. plane mit dieser umfassenden und sehr teuren Umschulungsmaßnahme den Einstieg in ein völlig neues Berufsfeld. Da dieser Einstieg unmittelbar nach Abschluss ihrer Diplomarbeit im März 2009 nicht in einem Dienstverhältnis, sondern auf selbständiger Basis geplant sei, werden erst nach einem Anlaufzeitraum ein Kundenstock und entsprechende Einnahmen vorhanden sein. Während dieses Zeitraums werde die Bw. aus wirtschaftlichen Gründen ihr Dienstverhältnis vorerst weiterführen und dieses dann schrittweise reduzieren bzw. völlig beenden. Zwischen der Vorhaltsbeantwortung und der Berufung sei daher kein Widerspruch zu sehen.

Zu Beginn werde die neue Tätigkeit nebenbei möglich sein. Da überwiegend Privatpersonen als Kunden in Frage kommen, werde die Bw. am späteren Nachmittag bis Abend sowie an Wochenenden und Feiertagen tätig sein. Sobald jedoch jeder Abend und das gesamte Wochenende beansprucht werden, plane die Bw. aus zeitlichen Gründen die Beendigung der bisherigen Tätigkeit.

Aber auch wenn das nicht der Fall sein sollte, sei die Abzugsfähigkeit der Umschulungsaufwendungen jedenfalls gegeben, da dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen sei, dass die neue Tätigkeit zur Haupttätigkeit werden müsse. Auch Umschulungsmaßnahmen, die zu Nebenbeschäftigungen führen, seien steuerlich abzugsfähig (UFS 24.4.2007, RV/0526-I/06, *Doralt*, EStG, § 16 Tz 203/4/2, *Pülzl*, SWK 29/2007, S 793).

Nach Vornahme ergänzender Feststellungen teilte das Finanzamt der **Abgabenbehörde zweiter Instanz** mit Schreiben vom 13. Dezember 2011 mit, dass die Bw. bis dato kein Gewerbe angemeldet habe, keine Anmeldung bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft sowie kein Berufswechsel im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt sei und die Bw. auch beim Finanzamt keine selbständige oder gewerbliche Tätigkeit bekanntgegeben habe.

Somit seien nach nunmehr fast fünf Jahren ab Beginn der Ausbildung zur Ernährungsberaterin keine konkreten Umstände zu erkennen, die über die bloße Absichtserklärung der Bw., Einkünfte aus dem neuen Beruf erzielen zu wollen, hinausgehen. Allenfalls sei abzuleiten, dass die Bw. allgemein ihre zukünftigen Berufschancen erweitern bzw. verbessern wollte. Auch aus der neuen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwH 15.9.2011, 2008/15/0321) sei für die Bw. nichts zu gewinnen, weil sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten (Betriebs-)einnahmen nicht ergebe.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. räumte zu diesen Ausführungen ein, dass die Sachverhaltsdarstellungen des Finanzamtes grundsätzlich zutreffen. Die Bw. beabsichtige aber sehr wohl, nebenberuflich im neuen Tätigkeitsfeld tätig zu werden. Durch die persönlichen Umstände wie Verhehlchung, Hausbau und Schwangerschaft sei der Beginn der selbständigen Tätigkeit immer wieder aufgeschoben worden. Außerdem sei zu erwarten, dass die Berufschancen und/oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden. Da nach wie vor nach einer gewissen Umstellungszeit nach der Geburt des Kindes eine selbständige Tätigkeit als Ernährungsberaterin geplant sei, werde die Berufung aufrecht erhalten. Die Ausbildung zur Leiterin und Mitarbeiterin von Spielgruppen sei abgebrochen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist als kaufmännische Büroangestellte tätig und hatte im Jahr 2007 Aufwendungen für Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten und Ausbildungskosten in Höhe von insgesamt 6.363,58 € in Zusammenhang mit Lehrgängen zur diplomierten Ernährungstrainerin und zur Leiterin/Mitarbeiterin von Spielgruppen. Die Ausbildung zur Ernährungstrainerin wurde im Jahr 2008 abgeschlossen, jene zur Spielgruppenleiterin wieder abgebrochen. Strittig ist, ob die Ausbildungskosten als vorweggenommene Betriebsausgaben für eine geplante gewerbliche Tätigkeit als Ernährungstrainerin abzugsfähig sind oder ob diese Aufwendungen dem steuerlich nicht begünstigten Bereich der Lebensführung zuzuordnen sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) sind Betriebsausgaben 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. Eine gleichlautende Regelung enthält § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für Werbungskosten im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich 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 bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004/581, 622, und *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2).

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).

Das Finanzamt hat die Anerkennung der strittigen Aufwendungen in der Berufungsvorentscheidung vom 8. Dezember 2008 mit der Begründung abgelehnt, dass Ausbildungskosten für eine Nebentätigkeit nicht begünstigt seien. Der Verwaltungsgerichtshof hat nunmehr entschieden, dass auch die Umschulung für einen Nebenberuf steuerlich abzugsfähig sein kann (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321). Somit kann der Umstand, dass der neue Beruf allenfalls nur in geringem Umfang neben einer anderen Haupttätigkeit betrieben wird, die Abweisung des Berufungsbegehrens nicht rechtfertigen.

Im Rahmen einer Internet-Recherche eruierte das Finanzamt als Lehrinhalte des dreisemestrigen Kurses „Dipl. VitaltrainerIn Ernährung“

- Ernährungslehre (gesunde Ernährung, Nährstoffe, Lebensmittelkunde, Verdauung, ernährungsbedingte Krankheiten)
- Ernährung und Prävention, vollwertige Ernährung, Zielgruppen gerechte Ernährung (alternative Ernährungsformen, Übergewicht und Essstörungen, Gesundheitsprodukte und Nahrungsergänzungen)
- Führen von Beratungsgesprächen, Tipps für die Selbständigkeit, Trainerkompetenz, Präsentationstechnik, Sprechtechnik, Körpersprache

Das Ausbildungsinstitut Vitalakademie informiert auch darüber (www.vitalakademie.at), dass die Ausbildung zum/zur dipl. ErnährungstrainerIn geeignet ist

- als Zusatzqualifikation für bereits im Gesundheitswesen tätige Personen,
- zur beruflichen Neuorientierung als haupt- oder nebenberufliche/r selbstständige/r ErnährungstrainerIn oder
- als umfassende Grundlagenausbildung bei persönlichem Interesse.

In Hinblick auf die Ausbildungsdauer und -inhalte sowie der Lehrgangsbeschreibung durch das Ausbildungsinstitut kann die Feststellung getroffen werden, dass die gegenständliche Ausbildung so umfassend ist, dass sie grundsätzlich den Umstieg zu einer haupt- oder nebenberuflichen neuen Tätigkeit ermöglicht. Aufgrund nachstehender Erwägungen ist jedoch eine ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung als Ernährungsberaterin derzeit nicht erkennbar.

Auch im Zuge neuerlicher Sachverhaltsermittlungen kam das Finanzamt nämlich zum Ergebnis, dass die Bw. bis Dezember 2011 keinerlei Vorbereitungshandlungen für die tatsächliche Aufnahme einer Tätigkeit als Ernährungsberaterin gesetzt hat. Dieser Sachverhalt wurde seitens der Bw. bestätigt. Nach Abschluss der Ausbildung wurden somit in einem längeren Zeitraum keine weiteren Maßnahmen zur Schaffung einer Einkunftsquelle getätigt. Eine bloße Absichtserklärung ist für eine steuerliche Anerkennung von Aufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben zu wenig.

Der subjektive Wille der Bw. zu einem zukünftigen Einstieg in das neue Berufsfeld als Ernährungsberaterin mag vorhanden sein. Diese Absicht kann jedoch nur dann berücksichtigt werden, wenn die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung für die Außenwelt erkennbar ist (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG, § 4 Anm 57). Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kann weder zum Zeitpunkt des Entstehens der strittigen Kosten noch aus derzeitiger Sicht rückblickend eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung auf Basis der absolvierten Ausbildung als objektiv erwiesen angenommen werden. An dieser Beurteilung kann der Umstand nichts ändern, dass die Bw. aus privaten Gründen an der Weiterverfolgung ihrer beruflichen Ziele derzeit verhindert ist. Auch im letzten Schreiben vom 25. Jänner 2012 konnte die Bw. keinen Zeithorizont zur Aufnahme einer Tätigkeit als Ernährungsberaterin in Aussicht stellen.

Seminare zum Thema Ernährung werden - wie aus der Lehrgangsbeschreibung des Ausbildungsinstituts zu entnehmen ist - auch zur Befriedigung privater Interessen besucht. Gerade Bildungsmaßnahmen, denen ebenso private Interessen zugrunde liegen können, machen eine entsprechende Nachweisführung für die berufliche Veranlassung der Ausbildungskosten erforderlich. Dieser Anforderung wurde seitens der Bw. nicht entsprochen.

Der Hinweis der Bw. hinsichtlich der Verbesserung der Berufschancen bzw. Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulungsmaßnahme ist in dieser Allgemeinheit zu vage, um den erforderlichen konkreten Zusammenhang mit nachfolgenden Einnahmen herzustellen.

Die Ausbildungskosten der Bw. sind daher nicht als Umschulungskosten im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 zu qualifizieren. Aus den gleichen Erwägungen kommen auch Umschulungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als Werbungskosten im Rahmen von nichtselbständigen Einkünften nicht in Betracht.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 8. Mai 2012