



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Hubert Fischer gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, deren Muttersprache Englisch ist, bezog im Jahr 2001 Einkünfte als Grenzgängerin nach L, wo sie bei der H-AG als Übersetzerin und Dolmetscherin tätig war, in Höhe von umgerechnet 380.357 S. Zusätzlich verdiente sie als Schreibkraft in der inländischen Ordination ihres geschiedenen Gatten Dr.LS 41.505,00 S an unselbständigen Einkünften. Unter der Überschrift "Berufsausbildungskosten Ernährungsberaterin" beehrte die

Berufungswerberin die Absetzung eines Betrages von 107.230,00 S als Betriebsausgaben für das Jahr 2001. Das Finanzamt verneinte in seinem Einkommensteuerbescheid vom 10. Dezember 2002 eine Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten als Betriebsausgaben, da die Ausbildungskosten nicht in einem Zusammenhang mit der konkret ausgeübten Tätigkeit als Übersetzerin stünden.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin aus, sie habe die Ausbildung zur Ernährungsberaterin schon vor längerem absolviert und die zusätzlichen Kurse, deren steuerliche Absetzbarkeit nunmehr strittig sei, besucht, um auf dem laufenden zu bleiben. Es handle sich daher um eine Fortbildung. Zur Sicherstellung des Rechts auf Ausübung der Tätigkeit als Ernährungsberaterin habe sie auch den Gewerbeschein gelöst. Die Tätigkeit als Ernährungsberaterin habe sie bisher lediglich im Bekanntenkreis auf unentgeltlicher Basis ausgeübt. Auch wenn sie noch keine Einkünfte erzielt habe, seien die in Frage stehenden Kosten betrieblich veranlasst und müßten als anlaufbedingte Betriebsausgaben steuerliche Berücksichtigung finden.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Im hierauf eingebrachten Vorlageantrag beantragte die Berufungswerberin neuerlich die Anerkennung der Kurskosten als Betriebsausgaben bzw. in eventu als Werbungskosten. Sie betonte, es handle sich nicht um eine neue Ausbildung, sondern nur um eine Verbesserung von Kenntnissen im bereits ausgeübten Beruf. Übrigens verrichte sie in der Ordination des Dr.LS eine der Ernährungsberaterin ähnliche Tätigkeit und lege diesbezüglich eine Bestätigung des Dr.LS betreffend die Zweckmäßigkeit des Kursbesuches vor. In einer handschriftlichen Erklärung fügte die Berufungswerberin ergänzend an, sie wolle nicht auf Dauer Schreibkraft in der ärztlichen Ordination bleiben und sich zu einem "Zeitpunkt, wenn es ihr möglich sei, selbständig machen".

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebsausgaben:

Gemäß § 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Zu ihnen zählen gemäß § 4 Abs 4 Z 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999, Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Die Begriffe "Betriebsausgaben", "betrieblich veranlasst" setzen definitionsgemäß notwendigerweise einen zumindest potentiellen Betrieb voraus. Der Argumentation der

Berufungswerberin, sie sei aufgrund ihrer schon vor längerer Zeit abgeschlossenen Ausbildung zur Ernährungsberaterin, die sie allerdings bisher nur in der Form verwertet habe, dass sie unentgeltlich Bekannte beraten habe, bereits betrieblich tätig geworden und daher auch berechtigt, Fortbildungs- oder Ausbildungskosten (wie für das Kursmodul im Jahr 2001) als Betriebsausgaben geltend zu machen, kann nicht gefolgt werden. Entsprechend § 23 EStG 1988 ist ein Gewerbebetrieb nämlich eine mit Gewinnabsicht unternommene, nachhaltige Betätigung, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Die bloße gelegentliche Umsetzung persönlicher Kenntnisse und Fähigkeiten auf unentgeltlicher Basis im Freundes- und Bekanntenkreis erfüllt diese Erfordernisse nicht und ist daher nicht als Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinn, sondern als dem privaten Bereich zuzuordnende Lebensgestaltung anzusehen. Die damit etwa zusammenhängenden Aufwendungen oder Ausgaben sind gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Zeigt ein Steuerpflichtiger durch in der Außenwelt erkennbare Handlungen die Absicht, einen Gewerbebetrieb zu eröffnen, so können die in der "Vorbereitungszeit" getätigten Aufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben geltend gemacht werden (vgl. VwGH vom 26.11.1979, 2846/78). Auf den Fall der Berufungswerberin bezogen, wären darunter etwa der Widerruf des Ruhens ihres Gewerbescheines, die Anmietung von Geschäftsräumlichkeiten, die Anschaffung von Arbeitsmitteln, die Erstellung von Finanzierungskonzepten zu verstehen. Tatsächlich liegt von ihrer Seite jedoch nur die Absichtserklärung vor, sich zu einem nicht näher definierten Zeitpunkt, nämlich wenn es ihr möglich sei, selbständig machen zu wollen. Der Gewerbeschein der Berufungswerberin ist zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Entscheidung ruhend gestellt. Eine Betriebseröffnung, die auch heute noch nicht in unmittelbarer Planung ist, wurde im Streitjahr 2001 nicht vorbereitet. Dies wurde von der Berufungswerberin auch nicht behauptet. Die im Jahr 2001 bezahlten Kosten für das Kursmodul aus dem Bereich der Ernährungsberatung stehen daher nicht in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit Einnahmen aus der Ausübung einer gewerblichen Ernährungsberatung. Sie sind daher weder unter dem Titel der Aus-, noch der Fortbildungskosten einer Abzugsfähigkeit nach § 4 Abs 4 Z 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 als vorweggenommene Betriebsausgaben zugänglich.

Werbungskosten:

Analog zur Bestimmung des § 4 Abs 4 Z 7 EStG 1988 für den Bereich der Betriebsausgaben, statuiert § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit für den

Bereich der Werbungskosten. Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 versteht man unter Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erhaltung der Einnahmen. Die eventualiter-Geltendmachung der Kurskosten als Werbungskosten bezieht sich auf die Tätigkeit der Berufungswerberin in der psychiatrisch-neurologischen Praxis ihres geschiedenen Gatten Dr. LS. Die Berufungswerberin ist aufgrund ihrer Ausbildung zur Ausübung des Gewerbes der Ernährungsberaterin, ausgenommen zu medizinischen Zwecken, berechtigt. Rückfrage bei der WKV ergab, dass es neben dieser Form der Ernährungsberatung noch jene mit medizinischer Ausbildung, Ausrichtung Diätassistenz, gibt. Der/die medizinisch ausgebildete Ernährungsberater/in ist üblicherweise in Krankenhäusern oder Arztpraxen angestellt, kann aber auch als Freiberufler/in tätig sein. Der/die alternativ ausgebildete Ernährungsberater/in, in diese Gruppe ist die Berufungswerberin einzureihen, übt auf der Grundlage eines Gewerbescheins in aller Regel ein selbständiges Gewerbe aus. Herr Dr. LS bestätigte der Berufungswerberin schriftlich, dass ihre Kenntnisse aus dem Bereich der Ernährungs- und Lebensstilberatung in seiner Praxis von Nutzen seien und insbesondere auf dem Gebiet der psychosomatischen Erkrankungen neue Behandlungsmöglichkeiten eröffneten. Der absolvierte Kurs sei daher als Fortbildung im Rahmen der Tätigkeit als Arztassistentin anzusehen. Weiters listete er den jeweiligen Einsatzbereich der Berufungswerberin in seiner Praxis im Laufe der Jahre auf: Sie sei anfangs EEG-Assistentin, in der Folge medizinisch-technische Hilfskraft und Sekretärin, sowie zuletzt Schreibkraft gewesen.

Von Fortbildungskosten spricht man dann, wenn sie der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienen. Entsprechend der vorgelegten Auflistung war die Berufungswerberin in der Arztpraxis im wesentlichen als Hilfs- und Schreibkraft tätig. Den weitaus überwiegenden Teil ihrer Einkünfte bezog sie als Dolmetscherin/Übersetzerin bei der H-AG. Die Kosten einer EEG-Assistentin, medizinisch-technischen Hilfskraft, Sekretärin oder Schreibkraft in einer Arztpraxis für Kurse mit medizinischen Berührungspunkten (Ernährungs- und Lebensstilberatung) berechtigen nicht zu der Annahme, es handle sich um eine Fortbildung im bereits bisher ausgeübten Beruf und seien insofern als Werbungskosten absetzbar. Dass sich der Arbeitsplatz in einer Arztpraxis befindet, darf hier vielmehr als Zufall angesehen werden bzw. in dem familienhaften Verhältnis zwischen Berufungswerberin und Arbeitgeber zu suchen sein.

Abzugsfähigkeit als Ausbildungskosten ist dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Die erworbenen Kenntnisse müssen in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit

verwertet werden können. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Die Verwandtschaft liegt etwa vor bei Friseurin/Kosmetikerin, Dachdecker/Spengler, Fleischhauer/Koch. Nicht wird eine solche für die Berufsbilder der Schreibkraft (wenn auch in einer Arztpraxis)/ Ernährungsberaterin anzunehmen sein. Wenn auch Dr. LS die Nützlichkeit der spezifischen Kenntnisse der Berufungswerberin für seine Praxis bestätigt und dies nicht unglaublich ist, genügt dies nicht für eine Anerkennung als Ausbildungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 10 EStG idf BGBl. I Nr. 106/1999. In einer Zeit der Zunahme degenerativer Krankheitsbilder sind Kenntnisse auf dem Gebiet der Ernährungs- und Lebensstilberatung vielmehr von allgemeinem Interesse und demgemäß auch im Rahmen der von der Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeit von Nutzen. Dass eine berufliche Notwendigkeit vorliegt verneint jedoch der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde 2. Instanz. Es wurden auch die Kosten bzw. ein wesentlicher Anteil der Kosten – was ein Indiz in Richtung Notwendigkeit gewesen wäre – nicht vom Arbeitgeber getragen. Die Abzugsfähigkeit der Kosten für das Kursmodul als Werbungskosten ist daher auch unter dem Titel der Ausbildungskosten nicht gegeben, sondern sind diese in den Bereich der Kosten privater Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 zu verweisen.

Nur am Rande und ohne näher darauf eingehen zu wollen, weil nicht weiter entscheidungsrelevant, wird auf die besonderen formalen und inhaltlichen Erfordernisse hingewiesen, die an vertragliche Ausgestaltungen unter nahen Angehörigen, bzw. Personen in einem "nahen-Angehörigen-Verhältnis" zu stellen sind. Sie müssen insbesondere dem Fremdvergleich standhalten, d.h. unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden/worden sein (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, 3. Aufl, Seite 788, Orac-Verlag, 1993).

Die Berufung war aus den dargestellten Gründen spruchgemäß abzuweisen.

Feldkirch, 9 April 2003