

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/1100410/2011

Schillerstraße 2
6800 Feldkirch
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache a, gegen den Bescheid des Finanzamtes c vom 16. August 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), Gemeindesekretärin in b, brachte am 11. Juli 2011 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 elektronisch beim Finanzamt c ein, wobei sie Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 4.145,26 (Fachliteratur € 462,08, Reisekosten € 166,32, Aus-/Fortbildungskosten € 3.516,86) geltend machte.

Mit Ergänzungsersuchen vom 15. Juli 2011 ersuchte das Finanzamt die Bf. die erhöhten Werbungskosten mit entsprechenden Belegen nachzuweisen bzw. eventuelle

Kostenersätze des Arbeitgebers bekanntzugeben. Die Bf. ist diesem Ergänzungsersuchen nicht nachgekommen, worauf mit Datum 16. August 2011 der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen wurde, in welchem die geltend gemachten Werbungskosten nicht berücksichtigt wurden.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 15. September 2011 das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) und brachte im Wesentlichen vor, dass sie keinen Zugang zu ihren Finanzonline-Daten gehabt habe und daher auch keine Kenntnis davon erlangt habe, dass sie noch Unterlagen nachreichen sollte. Sie habe fälschlicherweise in der Databox angekreuzt, keine Post mehr erhalten zu wollen. Beigeschlossen übermittelte die Bf. die Belege und Aufstellungen betreffend die erklärten Werbungskosten.

In der Folge erließ das Finanzamt am 19. September 2011 ein neuerliches Ergänzungsersuchen mit der Bitte an die Bf. darzulegen, in welchem Zusammenhang die Ausbildung am Mentalcollege c mit dem derzeit von ihr ausgeübten Beruf stehe. Da dieses Ergänzungsersuchen wiederum unbeantwortet blieb erließ das Finanzamt am 4. November 2011 eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Im Vorlageantrag vom 8. November 2011 wandte die Bf. gegen die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung ein, dass sie am 15. September 2011 sämtliche Unterlagen bezüglich ihrer Werbungskosten vorgelegt habe. Darüber hinaus habe sie eine Mitarbeiterin gebeten ihre Databox zu aktualisieren, damit sie wieder Post erhalte. Sie habe die Ausbildung zum Mentalcoach gemacht, da sie sich beruflich verändern wolle.

Mit Datum 14. November 2011 erließ das Finanzamt erneut ein Ergänzungsersuchen in dem die Bf. ersucht wurde, bekanntzugeben, welche Tätigkeit sie zukünftig ausüben werde, ob sie schon Bewerbungen oder ähnliche Anstrengungen unternommen habe und mit welchem Einkommen zu rechnen sei.

Mit Schreiben vom 21. November 2011 kam die Bf. diesem Ergänzungsersuchen nach und brachte im Wesentlichen vor, dass sie Ende Oktober 2011 ihre Ausbildung zum Akademischen Mentalcoach sowie zur Lebens- und Sozialberaterin komplett abgeschlossen habe. Das Gewerbe werde sie aber erst im Jänner 2012 anmelden. Des Weiteren sei sie intensiv auf der Suche nach einem geeigneten Coachingraum. Sie würde sich gerne beruflich verändern.

Die Bf. gab schließlich am 13. Mai 2014 über Befragung in einem Telefonat mit dem BFG verfahrensgegenständlich an, dass sie ihr Gewerbe als Mentalcoach ruhend gestellt habe. Dies vor allem aus dem Grund, damit ihr die Kurse nicht verfallen oder sich die Voraussetzungen für die Gewerberechtigung ändern würden. Vielleicht würde sie in der Pension als Mentalcoach arbeiten oder wenn sie für sich selbst genug Kurse besucht habe auch davor z.B. in einer Gemeinschaftspraxis. Sie könne sich derzeit aber nicht vorstellen, ihren fixen Job aufzugeben. Wie das Ganze dann in der Realität ausssehen werde, wisse sie noch nicht. Es sei noch nichts Konkretes geplant, vielleicht würde sie anfangs ihre Sitzungen bei sich zu Hause oder in einer Gemeinschaftspraxis abhalten. Wissen würde

sie es jedenfalls noch nicht. Ihre erworbenen Kenntnisse könne sie aber auch gut im Job brauchen, da sie im Kundenservice tätig sei.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungsverfahren vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im vorliegenden Beschwerdefall ist strittig, ob die Aufwendungen für die Absolvierung der Ausbildung zum Akademischen Mentalcoach (inklusive Lebens- und Sozialberatung) am Mentalcollege c einschließlich der Aufwendungen für Literatur, Fahrtkosten udgl. abzugsfähige Umschulungskosten darstellen. Dies insbesondere dann, wenn die Bf. weiterhin hauptberuflich Sekretärin bleibt und bis dato keine Einnahmen bzw. Umsätze aus einer Tätigkeit in diesem Bereich erzielte, keine Handlungen setzte, die auf eine konkrete Ausübung dieser Tätigkeit hindeuten und letztlich nicht absehbar ist, zu welchem Zeitpunkt die Bf. eine derartige Tätigkeit wenn überhaupt aufnehmen wird.

Das Bundesfinanzgericht geht im Beschwerdefall von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus: Die Bf. ist Angestellte der Gemeinde b, wobei sie die Funktion einer Sekretärin ausübt. Nebenbei absolvierte sie die Ausbildung zum Akademischen Mentalcoach sowie zur Lebens- und Sozialberaterin am Mentalcollege c. Die Ausbildung dauert 5 Semester und wird in Form von 10 Blockveranstaltung mit je 7 Tagen angeboten. Am Schluss der Ausbildung muss eine kommissionelle Prüfung bestanden und eine Berufspraxis im Ausmaß von über 200 Stunden vorgewiesen werden. Das Abschlusszeugnis befähigt die Absolventen eine Gewerbeberechtigung zu beantragen. Die Bf. hat die Ausbildung im Oktober 2011 abgeschlossen. Sie verfügt seit dem 23. Dezember 2011 über eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe der „Lebens- und Sozialberatung ausgenommen Ernährungsberatung und sportwissenschaftliche Beratung“, welches Gewerbe sie im Jänner 2012 angemeldet hat. Die bisherige berufliche Tätigkeit bei der Gemeinde b wurde zu Gunsten der neu erlernten Tätigkeit des Mentalcoachings sowie der Lebens/Sozialberatung nicht reduziert. Auch erzielte die Bf. bis zum heutigen Datum keinerlei Einkünfte daraus. Mittlerweile hat sie das Gewerbe ruhend gestellt.

Voerst wird festgestellt, dass die Bf. in ihrer Beschwerde angibt, die zukünftige Tätigkeit als Mentalcoach sowie Lebens- und Sozialberaterin neben ihrer unselbstständigen

Tätigkeit selbstständig ausüben zu wollen. Daher 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.

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

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit der von der Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielen. Als Betriebsausgaben abziehbar sind somit alle unmittelbaren Kosten der Umschulungsmaßnahme, wie bspw. Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten, Fachliteratur aber auch Verpflegungs- und Nächtigungskosten sowie Fahrtkosten zur Umschulungsstätte.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen hingegen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden.

Seit dem Jahr 2003 sind Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Das bedeutet der Besuch einzelner Kurse oder Veranstaltungen kann nicht unter diesen Begriff subsumiert werden. Keine Voraussetzung ist es hingegen, dass der Steuerpflichtige während der Umschulung auch weiterhin einer beruflichen Tätigkeit nachgeht.

Dem VwGH genügt für die Annahme einer erwerbsorientierten Umschulungsmaßnahme, dass die Steuerpflichtige ihre bisherige Tätigkeit wesentlich einschränkt. Sie muss diese aber nicht vollständig aufgeben. (vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321, VwGH, 23.05.2013, 2011/15/0159). Daraus folgt, dass Umschulungskosten auch dann steuerlich zu berücksichtigen sind, wenn der andere Beruf, auf den die umfassende Umschulungsmaßnahme abzielt, nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll.

In einem weiteren Erkenntnis vom 25.10.2011, 2011/15/0047 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass steuerlich zu berücksichtigende Umschulungskosten solche Aufwendungen sind, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen.

Inhaltlich stellen Umschulungskosten daher „vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“ dar. Auch die Anerkennung solcher „vorweggenommener Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“ setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren

Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Es reicht daher nicht aus, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf ermöglicht, vielmehr muss die angestrebte Tätigkeit auch zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen.

Das Motiv für eine Umschulung muss daher darin liegen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen.

Die Beweggründe für Umschulungsmaßnahmen können vielfältig sein, sie können zum einen beispielsweise in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder auch nur einem Interesse an einer Neuorientierung entspringen. Ob der Wille besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive der Steuerpflichtigen der Umschulungsmaßnahme zu Grunde liegen (z.Bsp. hobbymäßige Verwertung), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. (vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321). Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor, und zwar auch dann, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitert, z.B. weil die Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet. Denn grundsätzlich verschafft keine Ausbildung eine Garantie, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können.

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist daher zum einen mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG) zum anderen aber auch mit den Grundsätzen der Liebhabereibeurteilung zu sehen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) 1993 idgF liegen Einkünfte bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen vor. Voraussetzung ist, dass die Absicht zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen wiederum anhand objektiver Umstände nachweisbar ist.

Die Intensität dieser Nachweisführung oder Glaubhaftmachung erhöht sich, sollte eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen geeignet ist.

Die tatsächliche Absicht der Einnahmenerzielung im Zusammenhang mit einer Umschulung ist bei wirtschaftlich oder technisch ausgerichteten Umschulungsmaßnahmen leichter nachzuweisen als bei einer kunst- oder kulturorientierten Ausbildung (vgl. Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 622).

Im Ergebnis ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen somit an drei Voraussetzungen geknüpft:

1. Es muss sich um Umschulungsmaßnahmen handeln,
2. müssen diese Maßnahmen umfassen sein, und

3. müssen diese Maßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs (mit der Absicht Einkünfte zu erzielen) abzielen.

Umfassende Umschulungsmaßnahmen:

Die Ausbildung zum Akademischen Mentalcoach sowie zur Lebens- und Sozialberaterin stellt für eine Sekretärin zweifelsohne eine Umschulungsmaßnahme dar. Ebenso kann bei einer Ausbildungsdauer von 5 Semester und einer nachweisbaren Berufspraxis von über 200 Stunden davon ausgegangen werden, dass es sich bei der gegenständlichen Ausbildung um eine umfassende Umschulungsmaßnahme handelt, die den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht.

Auf der Internetseite des Mentalcollege c (e), deren Ausbildungsangebot von der Bf. genutzt wurde, steht in der Rubrik „Akademischer Mentalcoach unter dem Begriff „Prüfung und Abschluss“ ua. Folgendes:

„Absolventen und Absolventinnen, welche den Lehrgang mit positiver Gesamtbeurteilung abgeschlossen haben und die erforderliche Berufspraxis absolviert haben, erhalten

- ein Abschlussprüfungszeugnis, ausgestellt von der Universität f, welches sie berechtigt die Bezeichnung „Akademischer Mentalcoach“ zu führen,*
- sowie die erforderlichen Zeugnisse für den vollen Befähigungsnachweis gemäß der Verordnung des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit über die Zugangsvoraussetzungen für das reglementierte Gewerbe der Lebens- und Sozialberatung, BGBl. Nr. II 140/2003, idF BGBl. Nr. II 112/2006, ausgestellt vom Mentalcollege c, welche bei Anmeldung des Gewerbes „Lebens- und Sozialberatung“, gemäß § 119 GewO 1994 zur Führung der Bezeichnung „Diplom Lebensberaterin“ berechtigen.“*

Geplante Haupttätigkeit:

Wie bereits oben ausgeführt ist es entgegen der Verwaltungsübung nicht erforderlich, dass die Ausbildung auf die Ausübung eines neuen Hauptberufes abzielt. Es wird als ausreichend angesehen, wenn die neue Tätigkeit neben den bisherigen alten Beruf tritt, der weiterhin ausgeübt wird. Es muss dabei allerdings beachtet werden, dass diese Aussage nur insofern gelten kann, als die Betätigung ernsthaft und nicht nur hobbymäßig betrieben wird. Würde daher ein Ausmaß angestrebt werden, dass nur mehr als geringfügig anzusehen wäre, würde dies jedenfalls gegen die steuerliche Abzugsfähigkeit sprechen.

Die subjektive Absicht der Bf. einen anderen Beruf ausüben zu wollen, kann nur anhand von objektiven Umständen beurteilt werden: Das bedeutet, der Wille der Bf. zur Einkünfteerzielung im neuen Beruf kann nur dann berücksichtigt werden, wenn der innere Entschluss zu Aufnahme einer neuen Tätigkeit klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt und durch geeignete Unterlagen nachweisbar ist.

Aus dem Schreiben der Bf. vom 21. November 2011 geht hervor, dass sich die Bf. noch nicht auf ihren neu erlernten Job einlassen möchte und weiterhin bei der Gemeinde b arbeiten wird. Es ist vielmehr so, dass die Bf. ihre Gewerbeberechtigung ruhend gestellt hat und momentan keine Aufnahme der neu erlernten Tätigkeit geplant ist. Wie sich auch aus dem mit der Bf. geführten Telefonat am 13. Mai 2014 zweifelsfrei ableiten lässt, steht noch nicht einmal fest, ob sie die erlernte Tätigkeit überhaupt jemals ausüben wird, da ja noch nichts Konkretes geplant ist.

Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Umschulungskosten wäre es allerdings erforderlich, dass die Bf. ernsthaft bemüht ist, den Beruf tatsächlich auszuüben und auch Einnahmen zu erzielen. Für das ernsthafte Bemühen den Beruf des Mentalcoachs bzw. einer Lebens- und Sozialberaterin auszuüben würde z.B. die Anmietung von Räumlichkeiten, die Investition in Anlagegüter oder Werbemaßnahmen sprechen. Derartige Maßnahmen sind im vorliegenden Fall allerdings nicht dokumentiert und wurde von der Bf. trotz mehrmaliger Aufforderung des Finanzamtes kein diesbezüglicher Nachweis erbracht, weshalb das BFG davon ausgeht, dass solche nicht bestanden haben und auch nicht bestehen.

Im vorliegenden Fall ist somit die Absicht der Bf. in absehbarer Zeit ein weiteres berufliches Standbein zu schaffen und daraus nicht nur geringfügige Einnahmen zu erzielen nicht gegeben. Die von der Bf. gesetzten Handlungen gehen über eine reine Absichtserklärung zur Erzielung von künftigen Einnahmen nicht hinaus.

Auf Basis der unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht vor dem dargelegten rechtlichen Hintergrund eindeutig zum Ergebnis, dass die verfahrensgegenständlichen Ausgaben der Bf. keine Umschulungsmaßnahmen gemäß § 4 Abs 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 darstellen und konnten diese daher nicht als (vorweggenommene) Betriebsausgaben aus Gewerbebetrieb berücksichtigt werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die im Beschwerdefall zu behandelnden Rechtsfragen sind bereits durch die im Beschwerdefall zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen geklärt. Feststellungen auf Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich keiner Revision zugänglich.

Feldkirch, am 2. Juli 2014