



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0570-K/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Mainhart, Dr. Miklin und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin FachOInsp Orasch über die Berufung der I.K., x, xy, W,L-Str, vom 26. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Hofräatin Mag. Schönsleben, vom 21. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 nach der am 11. Juli 2012 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit elektronisch am 20. Februar 2011 eingebrachter Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 beantragte I.K. (in der Folge Bw.) u.a. die Anerkennung von € 1.560,00 an Aus-/Fortbildungskosten.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 9. Juni 2011, den Zusammenhang ihrer Bildungsmaßnahme mit ihrer beruflichen Tätigkeit darzustellen, gab die Bw. mit Schreiben vom 20. Juli 2011 bekannt, dass sie im Jahre 2010 bei den NAV (in der Folge NAV) eine Ausbildung zum Gesundheitstrainer begonnen hat, ihr medizinisches Basiswissen dort auffrischte und so eine Qualitätsverbesserung in der ganzheitlichen Gesundheitsbildung erfahren hat, die ihr durch den Jobwechsel notwendig erschien. Ihrem Schreiben schloss sie

eine Einzahlungsbestätigung vom 10. Dezember 2010 der NAV für die Ausbildung zum Diplomgesundheitstrainer für Entspannung an.

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 21. Juli 2011 fanden die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen keine steuerliche Berücksichtigung, weil nach Auffassung des Finanzamtes ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten Tätigkeit nicht vorliegt und eine früher erlernter Beruf oder eine früher ausgeübte Tätigkeit nicht Ausschlag gebend ist.

Mit Eingabe vom 26. Juli 2011, beim Finanzamt eingelangt am 28. Juli 2011, erhob die Bw. Berufung gegen den angeführten Bescheid. Darin führte sie aus, dass sie seit über 25 Jahren im Gesundheitsbereich tätig ist und ihren erlernten Beruf bisher in drei verschiedenen Ordinationen ausgeübt hat. Der angeführte Lehrgang bietet eine optimale Ergänzung für Personen, die in einem Gesundheitsberuf tätig sind. Erfahrungen aus der traditionellen Heilkunde bilden mit dem modernen Wissenstand eine ganzheitliche Grundlage. Mit den praxisnahen Lehrgängen gelingt es das Gesundheitsbewusstsein zu steigern, um es dann bestmöglich weiterzugeben. Damit wird die Zielsetzung verfolgt anderen zu helfen, gesund und gesünder leben zu können, was vor allem in der Gesundheitsvorsorge enorm wichtig ist. Und ist es nicht Aufgaben einer Ordinationsassistentin stets auf dem neuen Wissenstand zu sein? Das Absolvieren von 700 Unterrichtseinheiten, vor allem am Wochenende, dient selbstverständlich zur Optimierung ihrer derzeit ausgeübten beruflichen Tätigkeit. Kursinhalte wie medizinische Grundlagen, das vegetative Nervensystem, Hormone und ihre Funktionen, Grundlage der Entspannung/Stress, Stressreaktionen/Stressoren, Panikattacken/Burnout veranschaulichen das.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2011 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, dass die von der Bw. bei ihrer Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse für ihre berufliche Tätigkeit sicher von Nutzen sind, jedoch keine Voraussetzung für die Tätigkeit als Ordinationsassistentin darstellen.

Mit Eingabe vom 23. August 2011 erhob die Bw. „Berufung“ gegen die Berufungsvorentscheidung und führte darin an, dass zwischen der Begründung im Erstbescheid und jener in der Berufungsvorentscheidung ein für sie nicht verständlicher Widerspruch besteht. Sie macht über ihre bisherigen Ausgaben noch Fahrtkosten von € 67.20 (für 8 Fahrten a` 20 Kilometer) geltend. Im September 2010 hat sie ihren Arbeitsplatz gewechselt und ist für ihre neue Beschäftigung die Absolvierung des in Rede stehenden Lehrganges absolut notwendig. Ihr Arbeitgeber habe weniger Patienten als Kassenärzte, weshalb auf die einzelnen Patienten zeitlich und inhaltlich stärker eingegangen wird. Die dafür notwendigen Grundlagen und Werkzeuge vermittelt die Fortbildungsmaßnahme. Ihr Arbeitgeber wendet nicht nur Schulmedizin an, sondern ganzheitliche und alternative

Heilmethoden, auf die die Bw. die Patienten vorbereitet. Arbeitgeber aller Branchen fordern von ihren Beschäftigten stets Bereitschaft zur Weiterbildung. Wenn der Arbeitnehmer dann großen zeitlichen und vor allem finanziellen Aufwand auf sich nimmt, um diesen Anforderungen gerecht zu werden, soll dies auch das Finanzamt entsprechend würdigen. Die Bw. absolviert den Lehrgang nicht zum Privatvergnügen, sondern weil er beruflich notwendig ist. Die Bw. beantragt eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat.

In seinem Vorlageantrag begehrte das Finanzamt die Abweisung der Berufung. Angeführt wurde darin, dass Aus- oder Fortbildung gegeben ist, wenn beide (die bestehende und die neu erlernte bzw. zu erlernende) Tätigkeiten üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern. Die Tätigkeit einer Ordinationsassistentin liegt in der Erbringung von Hilfsdiensten sowohl im administrativen Bereich als auch in der Patientenbehandlung, wobei ein selbständiges Tätigwerden weder gesetzlich vorgesehen noch erlaubt ist. Die Ausbildung zur Ordinationsassistentin umfasst die Bereiche Rechtskunde, Patientenbetreuung, Kommunikation, medizinische Tätigkeit inkl. Instrumenten, Apparat- und Gerätekunde, Hygiene, Somatologie, Arzneimittellehre, Ernährungslehre und Strahlenkunde. Die Ausbildung zum Gesundheitstrainer kann laut der neuen Akademien (www) jeder absolvieren, der Interesse an der Gesundheit hat oder sich beruflich verändern will. Die Ausbildung sieht die Vermittlung von Grundlagen von Ernährung, Bewegung und Psychologie, sowie eine Vielzahl von Entspannungstechniken vor. Die Absolventen haben eine vielfältige Auswahl an Berufen, z.B. als Entspannungstrainer mit Ärzten, Apotheken, Hotel, Vereinen etc. Auf Grund der Verschiedenartigkeit der Ausbildung und des Berufsbildes der beiden Tätigkeiten liegt nach Auffassung des Finanzamtes keine Fortbildung vor.

Der Homepage der NAV/Lehrgang diplomierter Gesundheitstrainer für Entspannung kann Folgendes entnommen werden: Der in vier Module gegliederte Lehrgang richtet sich an Gesundheitsinteressierte und Menschen, die sich beruflich verändern wollen. Als Voraussetzungen für die Aufnahme in diesen Lehrgang sind ein Mindestalter von 19 Jahren, körperliche und geistige Eignung, Anmeldeantrag, Lebenslauf, Bewerbung, Foto sowie ein positives Aufnahmegespräch. Lehrgangsinhalte sind Allgemeines/Grundlagen (z.B. medizinische und psychologische Grundlagen, Hormone und ihre Funktionen), Ernährung (z.B. Ernährungspsychologie, Stressmanagement bei Übergewicht) und Entspannungstechniken (z.B. Qi Gong, Tai Chi, Atemarbeit, Meditationstechniken, Emotional Balancing, Zeitmanagement, Kommunikation, Rhetorik, Präsentation, Motivationstechniken etc.). Als Abschluss ist die Verleihung des Diploms Diplomierter Gesundheitstrainer für Entspannung vorgesehen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte die Bw. aus, dass sie bis 31. August 2010 als medizinisch technische Assistentin (bei einem Facharzt für Labordiagnostik) und erst ab 1. September 2010 als Ordinationsassistentin tätig gewesen ist. Der Wechsel des Arbeitsplatzes erfolgte krankheitsbedingt (Rheuma), weil die Bw. fürchtete, irgendwann ihren Beruf als MTA nicht mehr ausüben zu können. Um in der Arbeitswelt weiter bestehen zu können, hat sie sich der strittigen Ausbildung unterzogen. Über Befragen der Amtsvertreterin teilt die Bw. mit, dass sie die Bildungsmaßnahme (wegen deren Beginnes) erst im Herbst 2010 aufnehmen konnte. Die Bildungsmaßnahme und ihre beruflichen Tätigkeiten weisen zahlreiche Überschneidungen auf und brachten ihre erlernten Kenntnisse auf den neuesten Stand. Die Amtsvertreterin erklärt, dass die von der Bw. gewählte Bildungsmaßnahme zahlreiche mit Allgemeinwissen gefüllte Inhalte und keinen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bw. aufweist (wie Umgang mit Panikattacken, Einführung in die Entspannung, Shiatsu, Yoga und Entspannungsmusik); zudem ist die Bildungsmaßnahme für jeden zugänglich, eine Notwendigkeit für die konkrete Berufsausübung ist aus der Sicht des Finanzamtes nicht gegeben. Die Bw. erklärt dass die Bildungsmaßnahme Lehrinhalte mit medizinischem Hintergrund (wie Ernährung, Grundlagen der Muskulatur, Berufskunde, Rechtskunde, funktionelle Anatomie, vegetatives Nervensystem, Makro- Mikronährstoffe, ganzheitliche Grundlagen und Bewegung) beinhaltet und darin der Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit besteht. Für den Gesundheitstrainer für Entspannung hat sich die Bw. auch aus persönlichen Gründen wegen der Lehrinhalte Stress- und Zeitmanagement (Vorbeugung gegen Burnout) entschieden. Die Bw. legt die Stundenaufteilung der Lehrinhalte zu ihrer Bildungsmaßnahme vor. Die Bw. erwartet sich durch die Bildungsmaßnahme (zufolge Arbeitsplatzverlustes) verbesserte Berufschancen. Beide Verfahrensparteien bleiben bei ihren bisherigen Anträgen.

Festgehalten wird, dass die Bw. ihre Krankheit zum Thema (Entspannung bei Rheuma) ihrer noch fertig zu stellenden Diplomarbeit gemacht hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Bw. als Ordinationsassistentin (bei einem Facharzt für medizinisch-chemische Labordiagnostik bis August 2010 bzw. für Allgemeinmedizin ab September 2010) die ihr erwachsenen Kosten für die Ausbildung zur diplomierten Gesundheitstrainerin für Entspannung als Fortbildungskosten (Werbungskosten) steuerlich anerkannt werden können.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Weiters müssen Werbungskosten in

einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen.

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 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 dann nicht, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen, die sich nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen lassen, gehören mit ihrem Gesamtbetrag zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben, weshalb eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil im Schätzungswege nicht zulässig ist (Aufteilungsverbot, vgl. VwGH vom 24.9.2007, 2006/15/0325).

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang mit der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (vgl. VwGH vom 3.11.2005, 2003/15/0064).

Die Vielfalt möglicher, mit einer Berufstätigkeit im Zusammenhang stehender Aufwendungen macht eine Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten privater Lebensführung erforderlich. Es soll nämlich im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

Eine berufliche Fortbildung ist dann gegeben, wenn der Abgabepflichtige bereits einen Beruf ausübt und er seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (vgl. VwGH vom 29.1.2004, 2000/15/0009).

Sind jedoch Bildungsmaßnahmen auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse oder dienen sie grundsätzlich der privaten Lebensführung (z.B. Persönlichkeitsentwicklung ohne konkreten beruflichen Bezug), sind die dafür getätigten Aufwendungen nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine

berufliche Veranlassung, sondern auch die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Wesentlich ist, dass die Aufwendungen eindeutig und nahezu ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, folglich ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen. Es ist an Hand der Lehrinhalte zu prüfen, ob einen auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Bildungsmaßnahme vorliegt oder ob es sich um eine Bildungsveranstaltung handelt, die für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet ist und Anziehungskraft auch auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen (vgl. z.B. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009). Erheblich ist nicht die konkrete tatsächliche Nutzung der Lehrgangsinhalte, sondern vielmehr die typischerweise zu vermutende Nutzung (typisierende Betrachtungsweise, vgl. VwGH vom 29.9.2004, 2000/13/0156). In seiner neuesten Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof die Abzugsfähigkeit von Bildungsaufwendungen noch dahingehend verfeinert, als er einen Zusammenhang von Bildungsmaßnahmen nur bei einem konkreten beruflichen Bedarf der Ausbildungsinhalte verlangt (vgl. Erkenntnis vom 31. Mai 2011, 2008/15/0226). Als Indizien für eine berufliche Veranlassung nennt der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31. März 2011, 2009/15/0198, etwa den teilweisen Ersatz der Kurskosten durch den Arbeitgeber eines Steuerpflichtigen oder aber die Gewährung von freier Zeit für die Schulungsmaßnahme gegen Weiterbezug des Gehaltes.

Das Tätigkeitsfeld der Bw. als Ordinationsassistentin umfasst – wie bereits das Finanzamt in seinem Vorlagebericht ausgeführt hat - die Erbringung von Hilfsdiensten sowohl im administrativen Bereich als auch in der Patientenbehandlung bei einem niedergelassenen Arzt.

Vergleicht man den Tätigkeitsbereich der Bw. mit den Lehrinhalten der gegenständlichen Bildungsmaßnahme, so sticht ins Auge, dass die Bildungsmaßnahme nicht auf die Berufsgruppe der Bw. als Ordinationsassistentin zugeschnitten ist, sondern vielmehr Gesundheitsthemen allgemeiner Art mit Blickrichtung „Ernährung und Entspannung“ beinhaltet. Es handelte sich bei dem darin vermittelten Wissen somit nicht um ein solches mit berufsspezifischem Inhalt, sondern nach der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates um die Vermittlung von allgemein nützlichem Wissen, das nicht nur für die Berufsgruppe der Bw., sondern für eine breite Palette von Erwerbstätigkeiten und auch für Privatpersonen erstrebenswert und nützlich ist. Dies beweist nicht zuletzt der Umstand, dass allgemein „Gesundheitsinteressierte“ im Fokus der Bildungsmaßnahme stehen, die Lehrinhalte somit grundsätzlich jedermann ansprechen, dem Gesundheit ein Anliegen ist.

Unter den Lehrgangsinhalten findet sich weiters eine Vielzahl von Themen, die die Persönlichkeitsentwicklung der TeilnehmerInnen zum Inhalt haben und somit deren private Lebensführung berühren. So werden hier etwa die Themen „Emotionale Balance“,

„Kommunikation“, und „Präsentation“ und „Motivationstechniken“ und „Marketing/Verkauf-die ich AG“ genannt. Die Bw. selbst hat dieses Faktum angezogen, indem sie Entspannung als Vorbeugung gegen ein berufliches Burnout sieht und ihre eigene Krankheit (Rheuma) auch zum Thema ihrer Diplomarbeit gemacht hat.

Demgegenüber konnte die Bw. keinen Nachweis erbringen, dass die von ihr eingeschlagene Bildungsmaßnahme zwingend zur Sicherung bzw. Erhaltung ihrer Einkünfte diente. Wenn die Bw. zur Untermauerung ihrer Argumentation vorgebracht hat, dass sie „stärker auf Patienten eingegangen ist“, so kann dieser Umstand der Berufung deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil sie damit einen konkreten Bezug zu ihrer Bildungsmaßnahme nicht herstellen konnte. Ebenso wenig der Berufung zum Durchbruch verhelfen kann ihr Vorbringen, dass sie „die für die Ausübung ihres Berufes notwendigen Grundlagen und Werkzeuge im Rahmen dieser Bildungsmaßnahme erworben habe“, weil für die Ausübung des Berufes als Ordinationsassistentin eine entsprechende Ausbildung (über die die Bw. als ausgebildete medizinisch technische Assistentin ohnehin verfügt) erforderlich ist, die gegenständliche Bildungsmaßnahme hingegen nicht zur Ausübung des angeführten Berufes befähigt.

Andere Indizien, die die berufliche Veranlassung der gegenständlichen Aufwendungen untermauern können, sind nicht gegeben. So hat die Bw. die Bildungsmaßnahme ausschließlich in ihrer Freizeit absolviert und sämtliche Kosten dafür selbst getragen, was ebenfalls gegen die berufliche Bedingtheit der gegenständlichen Aufwendungen spricht.

Der Unabhängige Finanzsenat zieht nicht in Zweifel, dass die im Rahmen des in Rede stehenden Lehrganges erworbenen Kenntnisse, insbesondere jene, die die Bw. als „mit medizinischem Hintergrund“ beschrieben hat, ihr in ihrer beruflichen Tätigkeit als Ordinationsassistentin zu Gute kommen und von Nutzen sind. Im gegenständlichen Fall stehen die Lehrgangsinhalte jedoch nicht eindeutig und nahezu ausschließlich mit ihrer beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang, sondern sind die darin vermittelten Kenntnisse und sonstigen Fähigkeiten in weiten Bereichen nicht nur für die berufliche Tätigkeit der Bw., sondern in einer Vielzahl von Berufen von Bedeutung und

ausch im Privatleben dienlich; von einer nur untergeordneten privaten Veranlassung der Bildungsmaßnahme ist somit nicht auszugehen. Eine einwandfreie Trennung der Aufwendungen in einen beruflichen und privaten Teil ist nicht durchführbar, weshalb der Gesamtbetrag der Aufwendungen den nichtabzugsfähigen Aufwendungen zuzuordnen ist (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 17.9.1996, 92/14/0173).

An dieser Einschätzung kann auch die vorgelegte Bestätigung vom 29. August 2011, wonach die Bildungsmaßnahme Voraussetzung für die Einstellung der Bw. ab 1. September 2010 war, nichts zu ändern, zumal die Bw. diese erst im Dezember 2010 in Angriff genommen hat.

Wenn die Bw. in ihrer Eingabe eine entsprechende Würdigung ihrer privaten Initiativen durch die Finanzbehörden einfordert, ist auszuführen, dass die steuerliche Anerkennung der in Rede stehenden Aufwendungen am objektiven Inhalt der diesen zu Grunde liegenden Bildungsmaßnahmen zu messen ist. Nicht entscheidungsrelevant ist hingegen nicht das subjektive Empfinden der Steuerpflichtigen, sodass der diesbezügliche Einwand ins Leere geht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall die vom Gesetz geforderte berufliche Notwendigkeit bzw. der enge Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit nicht gegeben ist; die steuerliche Berücksichtigung als Fortbildungskosten im Rahmen des § 16 EStG 1988 kommt nicht in Betracht.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes, den in Rede stehenden Aufwendungen den steuerlichen Abzug als Werbungskosten zu versagen, geht mit der Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates konform und ist nicht zu beanstanden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. August 2012