



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des bw, vom 24. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes fa vom 19. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 und 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Mit den Einkommensteuerbescheiden vom 19. Juni 2008 betreffend die Kalenderjahre 2003 und 2004 wurde vom Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt und ua begründend ausgeführt, dass es sich beim WIFI Coach Kurs um eine allgemeine Ausbildung handle (keine berufsspezifische Fortbildung). Die diesbezüglichen Kosten (Literatur, Kurskosten, Fahrtkosten, Diäten) könnten daher nicht berücksichtigt werden.

Gegen obgenannte Bescheide berief der Berufungswerber (Bw) rechtzeitig mit seinem Schriftsatz vom 24. Juni 2008 und führte hiezu wie folgt aus:

„Ich bin bei fi als technischer Direktor direkter Vorgesetzter für 14 hoch qualifizierte Personen. Außerdem bin ich Mitglied der Geschäftsleitung. Meine Haupttätigkeit ist also das Führen und Coachen von Mitarbeitern. Die in diesem Kurs gelernten Methoden setze ich dabei täglich ein. Als ich diesen Kurs gemacht habe, hat auch mein Arbeitgeber das so gesehen und mir 100 % der Zeit (immerhin 24 Arbeitstage) frei gegeben. Im Gegenzug habe ich die direkten Kosten

getragen. Bemerkung: Google „Coach Führungsinstrument“ ergibt 788 000 Ergebnisse! Dieser Kurs erleichtert mir nicht nur meine Tätigkeit als Führungsperson, sondern hebt auch bei einem Stellungswechsel in eine Führungsposition meinen Marktwert. Aus diesen Gründen sehe ich diese Kosten als 100 % Werbungskosten.“

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. Juli 2008 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab und führte ua folgend aus:

„Laut der im Internet ([www.wifi.at](http://www.wifi.at)) erfolgten Beschreibung handelt es sich beim Seminar „Ausbildung zum Coach“ (WIFI-Rubrik „Persönlichkeit“ – „soziale und beratende Berufe“) um einen Kurs, der Einzelpersonen, Teams und Organisationen in ihrer Entwicklung unterstützt. Diese Ausbildung zum Coach befähigt die Teilnehmenden zur professionellen Unterstützung von Veränderungsprozessen auf den Ebenen Organisationsstruktur, Gruppendynamik und Persönlichkeit. Sie entwickelt die fachliche, soziale und persönliche Kompetenz der Teilnehmer in Theorie, in vielfältigen praktischen Übungen und durch Selbsterfahrung. In der Broschüre des WIFI wird der Ausbildungslehrgang zum Coach ua. mit folgendem Slogan beworben: „Sich selbst fördern und andere auf dem Weg zum Erfolg professionell begleiten und entwickeln.“ Der Teilnehmerkreis bei solchen Kursen erstreckt sich quer durch alle Berufsgruppen, nicht an eine bestimmte Kategorie von Mitarbeitern, sondern an alle, die an die Wirkung des Coachings glauben und damit eine Entwicklung in Gang bringen wollen. Hier im gegenständlichen Fall war der Teilnehmerkreis breit gefächert, die Seminare von allgemein gültigem Inhalt und an den Kosten hat sich der Arbeitgeber nicht beteiligt, sodass der Besuch des Kurses „Ausbildung zum Coach“ als für nicht notwendig im Sinne der berufsspezifischen Fortbildung angesehen werden muss. Auch der Umstand, dass Ihr Arbeitgeber die Firma fi Ihnen für den Besuch dieses Lehrganges an den Kurstagen freigegeben hat, verhilft der Berufung nicht zum Erfolg.“

Mit Schriftsatz vom 4. August 2008, welcher als Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu werten ist, gab der Bw wie folgt an:

„Wie ich Ihnen bereits in meiner ersten Begründung geschrieben habe:

Ich bin bei fi als technischer Direktor direkter Vorgesetzter für 14 hoch qualifizierte Personen. Außerdem bin ich Mitglied der Geschäftsleitung. Meine Haupttätigkeit ist also das Führen und Coachen von Mitarbeitern, Veränderungsprozesse einzuleiten und zu begleiten, meine Mitarbeiter zu Höchstleistungen zu bringen,... Die in diesem Kurs gelernten Methoden setze ich dabei täglich ein. Diese Ausbildung ist also sehr wohl berufsspezifisch. Ich sehe hier keinerlei privates Interesse, wohl aber einen objektiven Zusammenhang mit meiner Tätigkeit, eine Sicherung bzw. Erhaltung meiner Einnahmen und ich denke, dass kein Abzugsverbot

gem. § 20 EStG anliegt. Wie bereits auch erwähnt hat sich mein Arbeitgeber sehr wohl an den Kosten beteiligt: 21 Tage bei einem Tagsatz von 1120 Euro = 23500 Euro!! Das ist ein weit größerer Teil als die direkten Kurskosten plus der Spesen, die ich übernommen habe! Zudem habe ich mit Frau n1, Geschäftsbereichsleiterin Management und Persönlichkeit vom WIFI s1 gesprochen. Sie ist 100 % meiner Ansicht, dass diese Ausbildung als beruflich veranlasst angesehen werden muss. Jede Aus- oder Weiterbildung kann natürlich auch im privaten Bereich verwendet werden, so konnte ich z.B. meine technische Ausbildung bei meinem Hausbau sehr gut gebrauchen, ebenso meine wirtschaftliche Weiterbildung zum b1. Beide Ausbildungen habe ich aber natürlich für jedermann verständlich nicht aus privatem Interesse gemacht. Nun, wo es um den Faktor Mensch geht, soll es privates Interesse sein? Für mich stellt das Dreieck Technik – Wirtschaft – Mensch eine bestmögliche Basis für die Ausübung meiner Tätigkeit dar. Jede Person mit Führungsverantwortung sollte auch dieses Handwerk professionell erlernen. Warum gehen wir davon aus, dass Führungsqualitäten alleine in unseren Genen liegen und wir dafür keine Ausbildung benötigen? Ich bitte Sie also nochmals um eine genauere Prüfung der Sachlage. Bei Bedarf kann ich gerne eine Bestätigung meines Arbeitgebers zur Verfügung stellen. Ich hoffe, Ihnen mit meinen Argumenten genügend zusätzliche Informationen für eine positive Erledigung in meinem Sinne gegeben zu haben.“

Der Bw verweist außerdem auf folgenden Folderinhalt:

„Besonders geeignet ist die Ausbildung für Projektleiter/innen, Führungsnachwuchs, Leiter/innen von Klein- und Mittelbetrieben (KMU), Stabsmanager/innen wie Personal- und Organisationsentwickler/innen oder Controller/innen, Personal- und Ausbildungsverantwortliche, Unternehmensberater/innen, Trainer/innen, Lehrer/innen, Direktoren/Direktorinnen, Bildungs- und Berufsberater/innen, Outplacementberater/innen.

Teilnehmer/innen:

Personen in führender oder beratender Funktion, wie z.B. Führungskräfte, Projektleiter/innen, Personal- und Organisationsentwickler/innen, Controller/innen, Unternehmensberater/innen, Trainer/innen, Lehrer/innen, Bildungs- und Berufsberater/innen, Psycholog/innen.“

Die Rechtsgrundlagen stellen sich im vorliegenden Berufungsfall wie folgt dar:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen bei der sie erwachsen sind und sie müssen in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung des Steuerreformgesetzes 2000 (BGBl. I Nr. 106/1999), sind Werbungskosten auch die

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2000 führen dazu - auszugsweise - Folgendes aus:

"Erläuterungen

Allgemeiner Teil

... Die bisherige strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und von steuerlich abzugsfähigen Kosten für die Fortbildung andererseits soll gelockert werden. Ausbildungskosten werden dadurch in all jene Fällen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, in denen sie mit einem bereits ausgeübten oder einem damit artverwandten Beruf im Zusammenhang stehen.

Besonderer Teil:

Artikel I

Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

... Zu Art. I Z 3 und Z 10 (§ 4 Abs. 4 Z 7 und § 16):

Abzugsfähig sollen in Zukunft sowohl Aus- als auch Fortbildungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen sein, wenn sie einer weiteren Berufsentwicklung in dessen ausgeübtem oder in einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dienen. Im Vergleich zur bisherigen Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen ergeben sich daher folgende Erweiterungen:

Abzugsfähig sind nicht nur Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, sondern auch solche, die im Zusammenhang mit einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf stehen (zB Umschulung Friseur - Kosmetiker oder Taxichauffeur – zu LKW-Chauffeur).

Abzugsfähig sind nicht nur Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf stehen. Dazu zählt auch der Besuch von berufsbildenden (höheren) Schulen und Fachhochschulen (zB HAK-Matura eines Buchhalters oder Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten) sowie von Sprachkursen (zB Italienischkurs eines Exportdisponenten mit Aufgabengebiet Export nach Italien).

Als Aus- und Fortbildungskosten sind insbesondere Kurskosten, Kosten für Lehrbehelfe, Nächtigungskosten und Fahrtkosten anzusehen. ...

Nach wie vor nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die allgemeinbildenden Charakter haben (zB AHS-Matura) sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein). ..."

Gemäß § 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 21/2).

Das Finanzamt stützt seine Begründungen in den abweisenden Einkommensteuerbescheiden vom 19. Juni 2008 vor allem darauf, dass es sich im gegenständlichen Fall bei den vom Bw ins Treffen geführten Bildungsmaßnahmen um eine allgemeine Ausbildung handle. Laut Berufungsvorentscheidungen vom 4. Juli 2008 sei der Teilnehmerkreis breit gefächert, die Seminare von allgemein gültigem Inhalt und der Arbeitgeber habe sich nicht an den Kosten beteiligt, sodass nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz der Besuch des Kurses „Ausbildung zum Coach“ als nicht notwendig im Sinne der berufsspezifischen Fortbildung erachtet wird.

Die Abgabenbehörde hat sich weder mit den konkreten Inhalten der Ausbildung zum Coach, noch mit dem Vorbringen und dem tatsächlich ausgeübten Berufsbild des Bw auseinandergesetzt. Der Bw hat der Abgabenbehörde angeboten, persönlich vorzusprechen, bzw. eine dementsprechende Bestätigung seines Arbeitgebers vorzulegen. Er hat in seinen Berufungsschriftsätzen dargebracht, dass er vom Erlernten täglich profitiere und dieses auch täglich anwende. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat es unterlassen, den Bw betreffend seines Berufsbildes bzw. -feldes zu befragen bzw. eine Beschreibung seines Tätigkeits- und Berufsfeldes einzuholen, woraus ersichtlich gewesen wäre, inwieweit die vom Bw vorgetragenen Informationen tatsächlich mit den beruflichen Gegebenheiten übereinstimmen. Der Bw hat außerdem in seinem Schriftsatz vom 8. August 2008 den Kreis der Teilnehmer/innen und auch die Merkmale für eine besondere Eignung angeführt. Damit hat

sich die Abgabenbehörde erster Instanz ebenfalls nicht auseinandergesetzt. Der Bw hat ebenfalls auf eine „Marktwertsteigerung“ seinerseits aufgrund der erworbenen Kenntnisse und der Absolvierung des Kurses hingewiesen. Auch diesbezüglich hat die Abgabenbehörde erster Instanz nicht argumentiert.

Aufgrund der schnelllebigen Veränderungen im Berufsleben und am Arbeitsmarkt ist es nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz jedenfalls erforderlich, Kenntnisse und Fähigkeiten im Rahmen externer Fort- und Ausbildungen zu erwerben, um den jeweiligen Anforderungen bezogen auf eine bestimmte Arbeitsplatzfunktion gerecht zu werden.

Es wird zu ermitteln sein, ob die in Rede stehenden Bildungsmaßnahmen im Rahmen seiner Tätigkeit bzw. für eine künftige Tätigkeit eine berufliche Notwendigkeit darstellen könnten bzw. im ausgeübten Beruf von Nutzen sind. Hiezu kann es auch dienlich sein, eine dementsprechende Arbeitgeberbestätigung einzuholen.

Gerade die vom Bw in seiner Tätigkeit als technischer Direktor und Mitglied der Geschäftsleitung ins Treffen geführten Zugänge zum Personal – das Führen und Coachen von Mitarbeitern – können nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates Coaching als ein Instrument der modernen Personalentwicklung verlangen. Es wird daher zu ermitteln sein, inwieweit im Rahmen der hier in Streit stehenden Ausbildung dem Bw die entsprechenden Inhalte und Fähigkeiten vermittelt worden sind.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist - wie bereits erwähnt – ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit. Von einem solchen ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können. Dieser Veranlassungszusammenhang ist im gegenständlichen Berufungsfall noch durch Vorlage geeigneter Unterlagen (z.B. Arbeitgeberbestätigung, Arbeitsplatzbeschreibung, Tätigkeitsfeldbeschreibung, konkrete Anwendungsfälle, Beschreibung von konkreten Problemlösungen etc.) zu konkretisieren. Die Umsetzung des erworbenen Wissens im beruflichen konkreten Umfeld ist daher zu beschreiben bzw. nachzuweisen und hiezu entsprechende Ermittlungen anzustrengen.

Lassen sich Aufwendungen, die nicht ausschließlich auf die berufliche Sphäre entfallen, nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 EStG 1988. Wenn beruflich veranlasste Aufwendungen (Ausgaben) an den Bereich der privaten Lebensführung angrenzen und es im Einzelfall denkmöglich ist, dass sie

durch die Lebensführung mitveranlasst sind, muss die Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Veranlassung durch die Notwendigkeit erfolgen. Die Notwendigkeit ist zwar im Allgemeinen kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffes. Im Zusammenhang mit einer Berufsfort- bzw. -ausbildung ist allerdings das Merkmal der Notwendigkeit sicherlich ein sachlich geeignetes Kriterium für die Klärung der Frage, ob anzuerkennende Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen. Dies vor allem dann, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sichtbaren Nachprüfung durch die Finanzbehörden entzieht. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen ein verlässliches Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Bei Aufwendungen, bei denen eine private Mitveranlassung nicht ausgeschlossen ist, ist die Notwendigkeit nicht im Sinne einer unerlässlichen Bedingung zu verstehen, sondern es kommt vielmehr darauf an, ob die gesamten Aufwendungen objektiv gesehen eindeutig für den Beruf des Steuerpflichtigen sinnvoll sind (vgl. die Erk. des VwGH 12.4.1994, 91/14/0024, 27.6.2000, 2000/14/0096 und die darin zitierte Vorjudikatur) oder nicht.

Mit der Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden. Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen.

Berufsfortbildung liegt demnach vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (vgl. etwa Jakom/Lenneis, EStG<sup>2</sup>[2009] § 16 Rz 49). Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen steuerlich abzugsfähig (vgl. z.B. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103). Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse im Rahmen

der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können (VwGH-Erkenntnis vom 22.9.2005, 2003/14/0090).

Dass hingegen – bei eindeutigem beruflichen Bezug einer Fortbildungsveranstaltung – beruflich erworbene Fähigkeiten und Kenntnisse als Folge der beruflichen Fortbildung auch privat bzw. außerhalb des Berufs, für den die Fortbildung erfolgt, eingesetzt werden können – wie vom Bw ebenfalls argumentiert – führt nicht zu einer Zuordnung beruflicher Fortbildungsaufwendungen zu den Aufwendungen privater Lebensführung (vgl. Renner, SWK-Heft 33/2008, S 879).

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 21.11.2002, 2002/20/0315 (zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung) unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat, würde es die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Laut VwGH ist es nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

Da die gegenständliche Vorgangsweise des Finanzamtes dazu führen würde, dass sowohl Ermittlungen, erstmalige Sachverhaltsfeststellung und sachverhaltsbezogene Begründungen der Bescheide auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz verlagert werden würden, und dies der Intention des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren widersprechen würde, ist die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz berechtigt.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Mai 2012