



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. G B, T, W, vertreten durch Mag. MO Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsgmbH, W,S, vom 29. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 19. November 2009 betreffend **Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002** sowie betreffend **Abweisung von Anträgen auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2007** entschieden:

1) Die Berufung betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich **Einkommensteuer 2002** sowie Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich **Einkommensteuer 2003 und 2004** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Die Bescheide betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich **Einkommensteuer 2005** sowie Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich **Einkommensteuer 2006 und 2007** werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) bezog bis Juli 2008 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit für die Firmen "Z GmbH & Co KG" sowie "P GmbH".

Verfahrensablauf 2002 und 2003:

Am 28. Dezember 2007 langten beim Finanzamt Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002 und 2003 ein, im Rahmen welcher sie als Werbungskosten unter anderem "Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten" in Höhe von 3.200 € (2002) bzw. 3.400 € (2003) geltend machte.

Im Zuge eines Vorhaltsverfahrens legte sie diesbezüglich Rechnungen über eine Höhe von 3.200 € (2002) bzw. 1.080 € (2003) vor, aus denen hervorgeht, dass sie im April 2002 ein "AVATAR INT Kommunikations- und Managementseminar" (Grundkurs und Resourfacing Workshop: Rhetorik, verständliches Kommunizieren, Wahrnehmen des Gegenübers, Rollenspiele, Auftreten) und im Juli 2003 ein "AVATAR INT Kommunikations- und Managementseminar – Teil 2" (Aufbau auf Grundkurs vom April 2002: Die perfekte Rede – wie fessle ich mein Publikum, verständliches Kommunizieren, Human Management – neue Wege der Mitarbeiterführung, Wertesysteme, Äußere Freiheit – inneres Wachstum) absolviert hatte. Weiters wurde für 2003 noch eine Rechnung über ein Avatar Kommunikations- & Human-Management-Training (Dezember 2003) in Höhe von 2.320,00 € vorgelegt.

In den **Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2002 und 2003 vom 2. April 2008** wurden die entsprechenden Aufwendungen mit der Begründung, dass das vermittelte Wissen so allgemeiner Natur gewesen sei, dass eine klare Abgrenzung zu den Kosten der allgemeinen Lebensführung nicht möglich sei, nicht anerkannt.

Dagegen er hob die Pflichtige **mit Schreiben vom 24. April 2008 Berufung** und betonte, *dass es sich bei den Aufwendungen um Werbungskosten handle.*

Weiters führte sie Folgendes aus:

Alle drei Seminare seien mit der damaligen Firma "Zp" für ihre Entwicklung innerhalb des Unternehmens abgesprochen worden. Sie habe einige Seminare genießen können, die von der Firma bezahlt worden seien, die sich auf Führung, Rhetorik, Management,... bezogen hätten. Darüber hinaus hätte sie mit ihren Vorgesetzten gemeinsam die Seminare ausgesucht, weil es sich hierbei um Seminare gehandelt habe, bei denen man auf die persönlichen beruflichen "Schwächen" der Seminarteilnehmer noch genauer eingehe und dies insgesamt als perfekte Ergänzung, um sich beruflich weiterzuentwickeln, gesehen worden sei. Diese Seminare seien auch eine Bedingung dafür gewesen, dass sie zusätzliche Verantwortungsbereiche innerhalb des Unternehmens übergeben bekommen habe, die ohne diese Seminarteilnahmen und somit ihrer Weiterentwicklung niemals in ihre Verantwortung übergeben worden wären.
Es handle sich hier nicht um die im Internet nachlesbaren AVATAR-Persönlichkeitsseminare

privater Natur, sondern um Führungskräfte-, Verkaufs-, Mitarbeiterführungs-Seminare, wo ausschließlich die beruflichen "Problemfelder" betrachtet und weiterentwickelt worden seien. Um im Verkauf erfolgreich zu sein, sei es ganz wichtig, sein Gegenüber richtig wahrnehmen und somit auch einschätzen zu können, um die Bedürfnisse des Kunden genau zu erkennen und erfüllen zu können. Darum sei auch teilweise auf solche Inhalte eingegangen worden, die man aber auch in jedem anderen guten Verkausseminar finden könne. Die Rollenspiele hätten sich auf Verkaufsgespräche bzw. Mitarbeiterführungsgespräche bezogen. Insgesamt habe es sich um ein sehr individuelles Programm gehandelt, wo sie doppelt profitieren habe dürfen. Dies hätten damals auch ihre Vorgesetzten als sehr wertvoll erachtet.

Da sie damals auf die "Forderung" seitens ihrer Firma eingegangen sei, diese Kosten persönlich zu übernehmen, da sie von diesem die Auskunft erhalten habe, dass sie einen Großteil der Kosten übers Finanzamt (Einkommensteuererklärung) wieder retour bekomme, wäre es für sie sehr überraschend und enttäuschend, wenn diese Kosten nicht anerkannt würden, zumal ihre Vorgesetzten von ihrer Entwicklung sehr angetan gewesen seien und ihr immer größere "Projekte" bis zur Verkaufsleitung für Tirol und späterer Folge für OÖ anvertraut hätten.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 3. Juli 2008** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, wobei in der gesondert zugestellten ausführlichen Begründung unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit) und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 (Aufwendungen für die Lebensführung) darauf hingewiesen wurde, *dass aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes und den in der Berufung ergänzend gemachten Angaben sowie vorgelegten Unterlagen fest stehe, dass der besuchte Kurs zweifellos von beruflichem Interesse und Nutzen für die unselbständige Tätigkeit der Bw gewesen sei.*

Das vermittelte Wissen sei aber von allgemeiner Natur und auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit anwendbar und nützlich gewesen sowie Grundvoraussetzung für eine Vielzahl von Berufen.

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dürfe bei Aufwendungen, die ihrer Art nach auch eine private Veranlassung nahe legten, der Zusammenhang mit der Einkunftszielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Als Hinweis darauf könnte eine zumindest teilweise Beteiligung des Arbeitgebers an der Kostentragung gewertet werden.

Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 3. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 erwuchsen einen Monat nach deren Zustellung bzw. Zustellung der entsprechenden Begründung **in Rechtskraft**.

Am **6. November 2008** wurde vom Finanzamt der **Einkommensteuerbescheid 2003** vom 2. April 2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und in einem neuerlich für diesen Zeitraum erlassen Einkommensteuerbescheid selben Datums von der Bw nachgewiesene

Aufwendungen im Zusammenhang mit Dienstreisen (vorwiegend Tirol) im Ausmaß von insgesamt 2.829,91 € zusätzlich als Werbungskosten anerkannt.

Der neuerliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 6. November 2008 erwuchs ebenfalls **in Rechtskraft**.

Am **30. März 2009** langte beim Finanzamt ein **Schriftsatz vom 26. März 2009** ein, der als **"Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002/2003/2004/2005"** tituliert war; laut händischer Ergänzung der Bw umfasste das zitierte Schreiben einen **"Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO für das Jahr 2002"**.

Im Antrag führte die Bw Folgendes aus:

*".... Hiermit möchte ich meinen Antrag auf Wiederaufnahme meiner Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002/2003/2004/2005 geltend machen.
Der neue Tatbestand ergibt sich daraus, dass ich seit 1. März 2009 das Gewerbe der Unternehmensberatung und das freie Gewerbe der Humanenergetik angemeldet habe. Die Kompetenz für diese unternehmerische Tätigkeit ergibt sich beinah ausschließlich durch meine vielfältigen Ausbildungen, die somit zur Sicherung und Erhalt meiner Einkommensquelle unabdingbar waren/sind.*

*Daher bitte ich Sie, meine Ausbildungskosten in der Höhe von
€ 3.200 im Jahr 2002
€ 3.610 im Jahr 2003
€ 3.786,50 im Jahr 2004
€ 3.975 im Jahr 2005
bei meinen Einkommensteuererklärungen zu berücksichtigen."*

Bezüglich ihres unternehmerischen Leistungsspektrums verwies die Bw auf ihre Homepage im Internet, was eine Bestätigung für die oberen Ausführungen darstellen würde.

Beigelegt waren

- eine Rechnung vom 31.10.2005 über ein NLP konkret Kommunikationstraining/10 Kurstage, über den Betrag von 650,00 €;
- eine Rechnung über einen AVATAR-KURS L vom 5.-13.3.2005 über 2.400,00 €;
- 2 Belege über Lizenzabgaben über 625 US-\$ (= 513,81 €) und 300 US-\$ (= 246,29 €);
- Formulare E 1a über Einkünfte aus selbständiger Arbeit, in welchen jährlich die oben ausgewiesenen Beträge angeführt wurden (Vermerk: "noch nicht bei ANV berücksichtigt") sowie eine entsprechende Einkommensteuererklärung.

Verfahrensablauf 2004:

Am 20. Oktober 2008 langte beim Finanzamt die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 ein, im Rahmen welcher Aufwendungen im Zusammenhang mit Dienstreisen (Kilometergelder, Diäten) geltend gemacht wurden; Aus- bzw. Fortbildungskosten wurden nicht geltend gemacht.

Im Rahmen des **Einkommensteuerbescheides 2004 vom 6. November 2008** wurden als Werbungskosten antragsgemäß die Aufwendungen für Dienstreisen in Höhe von 3.755,14 € berücksichtigt. Der Bescheid erwuchs in **Rechtskraft**.

Am **30. März 2009** langte beim Finanzamt der bereits oben unter "Verfahrensablauf 2002 und 2003" dargestellte **Schriftsetz vom 26. März 2009** ein, der als "**Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002/2003/2004/2005**" tituliert war.

Verfahrensablauf 2005:

Am 28. Jänner 2009 langte beim Finanzamt die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 ein, wobei an Kilometergeldern für Dienstreisen 5.394,096 € und an Aus- bzw. Fortbildungskosten 3.975,00 € als Werbungskosten geltend gemacht wurden. In beiden Fällen wurde auf die Beilagen verwiesen. Die Fortbildungskosten betrafen Aufwendungen für ein NLP-Kommunikationstraining (650,00 €) und die AVATAR-Fortbildung (Rest).

Im Rahmen des **Einkommensteuerbescheides 2005 vom 18. März 2009** wurden als Aufwendungen lediglich die Kilometergelder (angepasst entsprechend dem Kilometergeldsatz bis 10/2005 von 0,356 €; ab 11/2005 0,376 €) in Höhe von 5.135,70 € berücksichtigt. Hinsichtlich der Abweichungen von der Erklärung wurde in der Bescheidbegründung auf die telefonische Besprechung verwiesen.

Am **30. März 2009** langte beim Finanzamt der bereits oben unter "Verfahrensablauf 2002 und 2003" dargestellte **Schriftsetz vom 26. März 2009** ein, der als "**Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002/2003/2004/2005**" tituliert war.

Verfahrensablauf 2006 und 2007:

Am **11. Mai 2009** ergingen die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007** aufgrund der am 7. Mai 2009 eingereichten Erklärung.

An Werbungskosten wurden jeweils die beantragten Reisekosten anerkannt; Aus- bzw. Fortbildungskosten waren nicht beantragt worden. Laut übermitteltem Lohnzettel waren im Zeitraum 1-12/2006 sowie 1-9/2007 von der Fa. Z und im Zeitraum 10-12/2007 von der Fa. P GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen worden.

Mit **Schreiben vom 29. Juli 2009 – eingebracht per E-Mail am 30. Juli 2009 –** beantragte die Bw auch die "**Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2006/2007**".

Begründend wurde wiederum darauf verwiesen, *dass sich der Tatbestand daraus ergebe, dass*

sie seit 1. März 2009 das Gewerbe der Unternehmensberatung und das freie Gewerbe der Humanenergetik angemeldet habe. Die Kompetenz für diese unternehmerische Tätigkeit ergebe sich beinah ausschließlich durch ihre vielfältigen Ausbildungen, die somit zur Sicherung und Erhalt ihrer Einkommensquelle unabdingbar gewesen seien.

Daher bitte sie, die Ausbildungskosten in der Höhe von

€ 3.606,67 € im Jahr 2006

€ 1.020,00 im Jahr 2007

in ihren Einkommensteuerbescheiden zu berücksichtigen.

Ihr unternehmerisches Leistungsspektrum sei auf ihrer Homepage im Internet angeführt, wo man eine Bestätigung für obige Ausführungen erhalte.

Über Aufforderung des Finanzamtes gliederte die Bw auf einer Beilage die jährlichen Aufwendungen auf (2006: Free Spirit Kommunikations- & Management-Training und NLP konkret-Kommunikationstrainings – lt. Beilage 3.783,40 €; 2007: Free Spirit Kommunikationsseminar) und legte entsprechende Belege bei.

Außenprüfung:

In der Folge wurde vom Finanzamt bei der Bw eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2008 und Einkommensteuer für die Zeiträume 2002 bis 2008 durchgeführt.

Anlässlich dieser Prüfung wurde zu den Anträgen auf Berücksichtigung von vorweggenommenen Betriebsausgaben Folgendes festgestellt (siehe Punkt 1 des Besprechungsprogrammes vom 19. Oktober 2009):

Unter ausführlicher Darstellung des Verfahrensablaufes, wie er auch oben laut Aktenlage dargestellt wurde, wurden noch einmal zusammenfassend die beantragten "vorweggenommenen Betriebsausgaben" für die einzelnen Jahre aufgelistet:

<i>Jahr</i>	<i>BA/WK</i>	<i>Ausbildungsinhalt</i>
<i>2002</i>	<i>3.200,00 €</i>	<i>AVATAR-Kurse</i>
<i>2003</i>	<i>3.610,00 €</i>	<i>AVATAR-Kurse; Pranic Healing-Kurs</i>
<i>2004</i>	<i>3.786,50 €</i>	<i>AVATAR-Kurse u. Reisekosten (iZm. Avatar)</i>
<i>2005</i>	<i>3.975,00 €</i>	<i>AVATAR-Kurse u. -Lizenzgebühren; NLP-Seminare</i>
<i>2006</i>	<i>3.783,40 €</i>	<i>Free Spirit Kurse (zuzüglich Reisekosten); NLP-Kurse</i>
<i>2007</i>	<i>1.020,00 €</i>	<i>Free Spirit Kurse (zuzügliche Reisekosten)</i>

Weiters wurde die berufliche Situation der Bw seit 2000 folgendermaßen dargestellt:
Die Pflichtige sei von Jänner 2000 bis September 2007 beim Unternehmen "Z GmbH & Co KG" als Leiterin Verkauf- und Marketing Anzeigen beschäftigt gewesen; von September 2007 bis Juli 2008 sei sie beim Unternehmen "P GmbH" als Leiterin Verkauf und Marketing tätig gewesen. Dies bedeute, dass sie (im gesamten Prüfungszeitraum) bis 30.6.2008 Einkünfte aus

nicht selbständiger Arbeit bezogen habe. Ab August 2008 bis 1. März 2009 habe sie an einem "Unternehmensgründungsprogramm" des AMS teilgenommen. Seit 1. März 2009 sei sie unternehmerisch als "Unternehmensberaterin" und als "Humanenergetikerin" tätig. Die ersten Umsätze aus den oben genannten Tätigkeiten seien im April 2009 (drei Ausgangsrechnungen à je 60,-- €) erzielt worden.

In der Folge wurde auf die ursprüngliche Geltendmachung der strittigen Aufwendungen als Werbungskosten und die entsprechenden damaligen Berufungsausführungen betreffend 2002 und 2003 hingewiesen. Gegen die wegen Vorliegens von sog. "Mischaufwand" ergangenen abweisenden Berufungsvorentscheidungen seien keine Vorlageanträge eingebracht worden. Im Oktober 2008 sei wegen vergessener Werbungskosten (vom Dienstgeber nicht erstattete Reisekosten) eine Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2003 beantragt und auch am 8.11.2008 durchgeführt worden. Die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2008 hätten Rechtskraft erlangt.

Hinsichtlich der **Wiederaufnahmeanträge 2006 und 2007** wurde vor einer inhaltlichen Prüfung festgehalten, dass sich diese auf die "neu hervorgekommene Tatsache" der Unternehmensgründung vom 1. März 2009 bezögen. Die Anträge auf Wiederaufnahme – datiert mit 29. Juli 2009 – seien beim Finanzamt jedoch erst am 30. Juli 2009 eingelangt. Unter der Annahme, dass die Unternehmensgründung eine neue Tatsache darstellen würde, wären die Wiederaufnahmeanträge 2006 und 2007 verspätet eingereicht worden, weil die Frist von drei Monaten, in dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt, gemäß § 303 Abs. 2 BAO schon verstrichen gewesen sei. Die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 wären daher abzuweisen.

Zum **Wiederaufnahmeantrag 2003 und zum Antrag auf Bescheidaufhebung** hielt der Prüfer fest, dass die Pflichtige in ihrem Berufungsschreiben vom 28. April 2008 den Bezug zu ihrer nichtselbständigen Tätigkeit und die Werbungskostenqualität betont habe. Zu diesem Zeitpunkt sei sie nicht mehr im Unternehmen "Zp" beschäftigt gewesen. Im Zuge der Betriebsprüfung habe die Pflichtige angegeben, dass sie "eigentlich seit Besuch dieser Kurse den Plan der Selbständigkeit gehabt habe. Aus verschiedenen – auch persönlichen – Gründen sei die tatsächliche Verwirklichung des Plans zur Unternehmensgründung erst im Jahr 2008 erfolgt."

Es dränge sich hier der Verdacht auf, dass aus den nicht anerkannten Werbungskosten genau aus diesem Grund der "Nichtanerkennung" nun vorweggenommene Betriebsausgaben werden sollten. Dass die Bw im jetzigen Verfahren die dargestellten Kursgebühren nun als Ausbildungskosten für ihre Tätigkeit als Unternehmensberaterin und Humanenergetikerin bezeichne, scheine im Widerspruch zu den bisher getätigten Aussagen zu stehen. Daher könne der jetzigen Behauptung der Erforderlichkeit dieser Ausbildung durch die erwähnten Seminare nur eingeschränkt Glauben geschenkt werden.

Nach einer Darstellung der Kurse bzw. Seminar AVATAR, Free Spirit und NLP laut Internetauftritten und dem Auseinandersetzung mit einer möglichen Qualifikation als Ausbildungs- bzw. Umschulungskosten kam der Prüfer zum Ergebnis, dass die in Frage stehenden Kurse zwar für die nunmehr ausgeübte Tätigkeit der Bw durchaus von Nutzen sein könnten, sie aber im Wesentlichen auch der eigenen Persönlichkeitsentwicklung dienten und die dort erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten in allen Lebensbereichen, sowohl beruflich als auch privat, von Nutzen sein könnten.

Es liege sog. "Mischaufwand" vor, der entsprechend der Regelung des § 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig sei.

Die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren 2003 bis 2007 sowie der entsprechende Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO für 2002 seien daher auch aus inhaltlichen Gründen abzuweisen.

Mit Bescheiden vom **Bescheiden vom 19. November 2009** wurden der Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2002 sowie jener auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2005 vom Finanzamt unter Verweis auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung abgewiesen. Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und 2007 wurde mit der Begründung, dass der Antrag verspätet eingebracht worden sei, zurückgewiesen. Die Antragstellerin habe über die Tatsache, die nachträglich hervorgekommen sei, nämlich nachweislich schon länger als drei Monate (= die in § 303 Abs. 1 BAO festgelegte Frist) vor Antragstellung Kenntnis erlangt.

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist er hob die Pflichtige durch ihren steuerlichen Vertreter gegen diese Bescheide am 29. März 2010 **Berufung** und führte im Wesentlichen Folgendes aus:

Es werde beantragt, die Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben erklärungsgemäß zu veranlagen.

Sie habe am 1. März 2009 das Gewerbe der Unternehmensberatung und das freie Gewerbe der Humanenergetik angemeldet. Die Kompetenz für diese unternehmerische Tätigkeit er gebe sich beinahe ausschließlich durch ihre vielfältigen Ausbildungen, die somit zur Sicherung und Erhalt ihrer Einkommensquelle unabdingbar seien.

Ihre Avatar- und Free Spirit-Kurse im Bereich der Bewusstseinsforschung und Persönlichkeitsbildung seien stets so aufgebaut gewesen, dass es jeweils einen Grundkurs und dann Professional-/Master-Kurse gegeben habe, wo zusätzlich die "pädagogischen" Fähigkeiten geschult worden seien, um das angeeignete Wissen und Methoden bei einem professionellen (Personal-)Coaching/Consulting auszuüben.

All diese Methoden wende sie heute in ihrer täglichen Arbeit mit ihren Kunden an – unabhängig davon, ob es sich um ein Personal Coaching, um eine systemische Unternehmensberatung, Supervision bzw. um Trainings bzw. individuelle Seminare für Mitarbeiter in unterschiedlichen Unternehmen handle.

Die Inhalte dieser Kurse bezögen sich auf Erkenntnisse der Verhaltens- und Motivationsforschung, der Naturwissenschaft, Verhaltenspsychologie, der Gehirn- und Genforschung sowie der Quantenphysik, die somit unbestreitbar Kernpunkt ihrer Beratungstätigkeit sei.

Generell gehe es bei diesen Methoden darum, Menschen dabei zu unterstützen, psychologische Hindernisse zu überwinden und persönliche Verantwortlichkeit zu entwickeln. Die Werkzeuge dafür, die sie ihren Klienten zur Verfügung stelle, ermöglichen tiefe persönliche Veränderungen, die vor allem in der heutigen wirtschaftlichen Situation immer notwendiger würden. Darüber hinaus würden in diesen Kursen Methoden gelehrt, Verständnis und Konfliktlösung zu fördern und Brücken zwischen Menschen, Teams, Unternehmen, ... aufzubauen.

Weiters bauten einige dieser Methoden darauf auf, dass die bewussten Gedanken und unbewussten Erinnerungen an ein Trauma oder belastendes Erleben, die immer noch Angst, Panik, Ärger, Wut, Trauer etc. im Körper auslösen, Energieblockaden erzeugen. Diese führen zu negativen Gefühlszuständen, Schmerzen oder Fehlfunktionen des Körpers.

Eine Grundannahme der Körperpsychotherapie sei, dass psychische Störungen eine organische Grundlage hätten, sie also in irgendeiner Form verkörpert seien. Die Blockaden seien die wirkliche Ursache der Störung. Es werde nicht der Mangel oder das Symptom "behandelt", sondern die Ursache. Große Beachtung fänden dabei stets die neuesten Erkenntnisse aus der Gehirnforschung.

Weiters würden bahnbrechende Heilungsmodelle, bei denen modernes psychologisches Know-

how verbunden mit spirituellen Prinzipien wirke, gelehrt. Es zeige klar und deutlich, wie unsere innere und äußere Welt miteinander verbunden sei, was uns die Kraft der Entscheidung zurückgebe, unser Leben zu ändern, aktuelle Herausforderungen zu erkennen und zu bewältigen. Psychoanalytisches Denken sei dabei das Grundfundament.

Damit einher gehe ein Gefühl des unabhängigen Wohlbefindens eines Menschen, der sich mit sich wohl und im eigenen Körper und in der Welt zu Hause und geborgen fühle und sich von dieser Basis aus vertrauensvoll auf den Kontakt mit anderen Menschen einlassen könne, der den Charakter einer Ich-Du-Begegnung annehme. Das entspreche dem "therapeutischen" Ziel, den natürlichen Rhythmus von Kontakt und Rückzug wiederherzustellen und Bewusstheit und Ausdruck in der Beziehung zu anderen Menschen zu fördern. Die alten unverdauten Erfahrungen würden gleichsam geklärt, unabgeschlossene emotionale Zyklen rundeten sich ab, energetische Verhärtungen würden schmelzen und die Fähigkeit, tief loszulassen, nehme zu. Damit kehre auch das Wohlgefühl zurück, das das Lebensrecht eines jeden Menschen sei. Darüber hinaus dürfe man gerade bei ihrer Tätigkeit nicht vergessen, dass sie deshalb "gebucht" werde, um die persönliche Leistungsfähigkeit und auch die der Unternehmen zu steigern. Diese Potentialsteigerung spiegle sich ja dann auch wieder in leistungsfähigeren Mitarbeitern, die produktiver seien, die wiederum mehr erwirtschafteten, die Erträge/Gewinne steigerten, und somit fließe wieder ein größerer Output durch vermehrte Steuerzahlungen dem Staat zurück.

Ohne diese Ausbildungen hätte sie niemals den Weg in die Selbständigkeit beschreiten können, weshalb sie um Anerkennung ihrer Ausbildungskosten bitte.

Zusammenfassend sei zu erwähnen, dass obige Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ausschließlich im Zusammenhang mit der Sicherung und Erhalt der Einkunftsquelle im Dienstverhältnis bzw. des Gewerbebetriebes zu sehen seien.

Weiters sei betreffend den Wiederaufnahmeantrag für die Jahre 2006 und 2007 anzumerken, dass eine Verspätung nicht vorliege, da die Betriebsaufnahme per Gewerbeschein mit 01.03.2009 erfolgt sei. Die Meldung sei fristgerecht bei Beauftragung durch Kunden erfolgt. Wie ersichtlich, seien am Anfang sehr wenige Aufträge vorhanden gewesen. In den ersten Monaten sei die Akquisition von Kunden im Vordergrund gestanden.

Für den privaten Bereich, wie im BP-Bericht dargestellt, und aus Jux und Tollerei würden sehr wenige Personen so viel Geld ausgeben. Auch sei der Konnex zwischen Weiterbildung und Rechnungslegung klar ersichtlich.

Mit **Vorlagebericht vom 21. Jänner 2011** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung von Berufungsentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhaltsschreiben vom 25. April 2013** wurde der Bw Folgendes mitgeteilt und wurde sie gebeten, die untenstehenden Fragen zu beantworten, zu denen Sie folgendermaßen Stellung nahm:

"Laut Aktenlage waren Sie von Jänner 2000 bis September 2007 beim Unternehmen "Z GmbH & Co KG" als Leiterin Verkauf- und Marketing Anzeigen beschäftigt; von September 2007 bis Juli 2008 waren Sie beim Unternehmen "P GmbH" als Leiterin Verkauf und Marketing tätig. Ab August 2008 bis 1. März 2009 nahmen Sie an einem "Unternehmensgründungsprogramm" des AMS teil. Seit 1. März 2009 sind Sie unternehmerisch als "Unternehmensberaterin" und als "Humanenergetikerin" tätig. Die ersten Umsätze aus diesen Tätigkeiten wurden im April 2009 erzielt.

Sie haben die Aufwendungen im Zusammenhang mit den berufungsgegenständlichen Seminaren zunächst als Werbungskosten im Zusammenhang mit Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemacht.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde von Ihnen darauf hingewiesen, dass Sie den Plan der

Selbständigkeit eigentlich schon seit Besuch dieser Kurse gehabt hätten, aus verschiedenen – auch persönlichen – Gründen die tatsächliche Verwirklichung des Plans der Unternehmensgründung aber erst im Jahr 2008 erfolgt sei.

Hiezu ergeben sich folgende Fragen:

1) Was waren die konkreten Gründe dafür, dass Sie sich im Jahr 2002 und den Folgejahren dazu entschlossen haben, die berufsgegenständlichen Kurse in den Jahren 2002 bis 2007 zu absolvieren?"

"Antwort zu 1)

Ich habe mich schon Jahre zuvor (seit Studiumende 1996) mit den Themen Gehirnforschung, Genforschung, Psychologie, Bewusstseinsforschung, Naturwissenschaften beschäftigt und mich diesbezüglich vorwiegend autark weitergebildet.

Das Interesse für diese Themen wurde jedoch immer stärker, vorwiegend durch die "Beobachtungen" in meinem Berufsalltag. Hier wurde mir sehr schnell klar, dass das erworbene Wissen meines Sozialwirtschaftsstudiums der Betriebswirtschaftslehre zwar theoretisch-fachlich sehr gut anwendbar war, jedoch ein großer Teil des beruflichen Erfolges auf unbewusster Interaktion beruht, die bis dato noch sehr wenig "erforscht" war, und deshalb auch noch nicht "berufstauglich umsetzbar" durch Fachliteratur aufbereitet war und mich so zur "Feldforschung" in meinem Berufsalltag anspornte. Um das Jahr 2000 herum fand ich jedoch dann "weltweit" Kursangebot, die dieses Fachgebiet zumindest zu einem Großteil abdeckten. Da diese Kurse doch sehr kostspielig waren, ich dazumal alleine Haus baute, konnte ich mir diese Kurse auch erst ein paar Jahre später leisten.

Da sowohl mein Vater wie auch meine Brüder selbständig tätig sind/waren, mir all die Vor- und Nachteile einer selbständigen Tätigkeit dadurch bewusst waren, ist auch bei mir sehr schnell der Entschluss gefasst worden, meine "ganzheitlichen" Ansätze als selbständige "Beraterin/Coach" Unternehmen anbieten zu wollen. Dies geschah bereits im Jahr 2000, kurz als ich in das Unternehmen "Zp" eintrat und hier die gleichen "Mankos" entdeckte wie in meinen vorherigen beruflichen Tätigkeiten.

Ein Schlüsselereignis hierfür war sicherlich jenes, dass ich bemerkt habe, dass sich "meine Mitarbeiter" von "externen" Beratern um ein Vielfaches leichter in der Akzeptanz neuer Ideen taten, sowie in ihrer für den Erfolg wesentlichen Veränderungsbereitschaft, wenn diese von "extern" kam, als von einer ebenfalls selbst in der gleichen Organisation tätigen Person. Da sich von "meinen ganzheitlichen" Ansätzen jedoch sehr überzeugt war, war klar, dass sich diese nur dann einführen lassen, wenn ich von "extern" komme und dann wieder als "externe" die Organisation/Unternehmen gehe.

Aus sehr privaten Gründen

- alleine Haus gebaut, Bauherren und Immobilienfirma in Konkurs gegangen, dadurch sind viele zusätzliche finanzielle Aufwendungen entstanden, die nicht in dieser Höhe geplant waren, und der Mut zu diesem geplanten Zeitpunkt mich in die Selbständigkeit zu wagen, ist deshalb auf ein Minimum gesunken
- Beziehungsprobleme,
- Depression,
- Burnout-Syndrom

musste ich die Umsetzung meines Wunsches der "Selbständigen Tätigkeit" jedoch immer wieder nach hinten verschieben, was meinem Interesse an diesen oben erwähnten Themen jedoch keinen Abbruch tat. Mir war bewusst, dass ich durch Fortbildung meine Erkenntnisse/Fähigkeiten vertiefen und erweitern konnte und auch aus Kompetenzgründen musste und die Wahrscheinlichkeit einer erfolgreichen unternehmerischen Tätigkeit von Kurs (Fortbildung) zu Kurs (Fortbildung) erhöht wird. So war es also nur mehr eine Frage der Zeit, die "privaten Probleme" zu meistern und vor allem auch des "Selbstbewusstseins" meinen jahrelang verfolgten Plan (über 10 Jahre!) auch letztendlich dann in die Tat umzusetzen, was ich ja dann "offiziell" mit 1. März 2009 tat. Als letzte logische Konsequenz habe ich ja dann an einem Unternehmensgründungsprogramm im Jahr 2008/2009 teilgenommen.

Ein weiterer Grund dieser zeitlichen Verzögerung entstand sicherlich auch durch mein hohes Verantwortungsbewusstsein gegenüber meiner damaligen Firma Zp und Pi, die mich stets

gebeten haben, weiterhin für das Unternehmen tätig zu sein, da sie meine Fähigkeiten, meinen Einsatz sehr schätzten und ich auch in anderen Bundesländern als "Troubleshooterin" benötigt wurde."

- "2) a)** Zu welchem Zeitpunkt entstand Ihr Plan der Unternehmensgründung konkret?
b) Wann und warum haben Sie sich dazu entschlossen, Ihre nichtselbständige Tätigkeit aufzugeben und unternehmerisch tätig zu werden?
c) Aufgrund welcher äußerer Umstände konnte man in den berufungsgegenständlichen Jahren 2002 bis 2007 darauf schließen, dass Sie die strittigen Aufwendungen deshalb tätigten, weil Sie damit künftig Einnahmen im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit erzielen wollten? Um Vorlage von Nachweisen, die eine behauptete Außenwirkung bestätigen, wird ersucht."

"Antwort zu 2) a) + b)

Siehe Antwort 1) + unten stehende Ausführung:

Der Entschluss letztendlich ausschließlich selbständig unternehmerisch tätig zu sein entstand bereits 1-2 Jahre nach meinem Berufseintritt nach meinem Studium (also vor dem Jahr 2000). Letztendlich kann man an Hand der besuchten Weiterbildungsveranstaltungen sehen, dass es sich dabei nicht um für die damalige Tätigkeit "zwingende" Fortbildungen handelt, sondern um darüber hinaus liegende "Interessensgebiete", die mir erlauben, meine selbständige Tätigkeit in jenen Geschäftsfeldern erfolgreich auszuführen, die mit einem betriebswirtschaftlichen Studium niemals möglich gewesen wären.

Dies ist durch mein Dienstleistungsspektrum (siehe beigefügte Folien) sehr stark ersichtlich."

Anmerkung:

Beigelegt waren Folien mit dem Titel "Firma B – Unternehmenspräsentation", aus denen folgendes Dienstleistungsspektrum hervorgeht:

- Organisationsberatung (B baut Strukturen auf, optimiert Prozesse, entwickelt die Organisation nachhaltig)
- Seminare/Workshops (B weiß um die Wichtigkeit einer effizienten und zielgerichteten Team-/Mitarbeiterentwicklung)
- Personal Coaching (B erforscht gemeinsam mit Ihnen oder Ihren MA persönliche Potenziale und baut diese in Einzel-Coaching-Settings aus)
- Personalberatung (B rekrutiert MA nach den neuesten verhaltenspsychologischen Erkenntnissen für einen effizienten MA-Aufbau)

"3) Warum haben Sie in Ihrer Berufung vom 24. April 2008 betreffend die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 die Aufwendungen nur Ihrer nichtselbständigen Tätigkeit zugeordnet und allenfalls beabsichtigte (zukünftige) Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht angesprochen?"

"Antwort zu 3)

Da ich zu diesem Zeitpunkt nicht das genaue Eintrittsdatum in meine "Selbständigkeit" kannte und sich durch private unvorhersehbare Probleme (wie angeführt) auch immer wieder hinauszögerte, wollte ich aus "Seriösitätsgründen" nicht bereits im Vorhinein etwas in Anspruch nehmen oder "lauthals" verkünden, das sich vielleicht dann auch aus den diversesten Gründen vielleicht nie realisieren hätte lassen – Gott sei Dank kam es ja dann anders!"

"4) In Ihrer Berufung vom 29. März 2010 weisen Sie darauf hin, dass Sie ohne die berufungsgegenständlichen Ausbildungen den Weg in die Selbständigkeit nie hätten beschreiten können.

Aufgrund Ihres Studiums und Ihrer mehrjährigen nichtselbständigen Tätigkeit haben Sie aber die Kriterien für eine selbständige Tätigkeit als Unternehmensberaterin erfüllt.

Inwiefern ist daher Ihre Aussage zu verstehen, dass Ihre selbständige Tätigkeit erst durch die entsprechenden Kurse und Seminare ermöglicht worden sei?"

"Antwort zu 4)

Siehe Ausführungen zu Antwort 1) +

+ da ich ein sehr gewissenhafter Mensch bin, war es mir sehr wichtig, mir vor Beginn meiner

selbständigen Tätigkeit so viel Fachwissen wie möglich anzueignen. Dies geschah eben einerseits sehr stark durch Selbststudium und andererseits durch Besuchen von Fortbildungsveranstaltungen/-kurse."

"5) a) Wann haben Sie die von Ihnen angesprochenen Ausbildungen (AVATAR, NLP, Free Spirit) jeweils abgeschlossen?

b) Haben Sie nach Absolvierung der von Ihnen besuchten Kurse bzw. Seminare (Avatar, NLP, Free Spirit) Diplome erhalten, die Sie zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit auf diesem Gebiet speziell berechtigten? Wenn ja, wird um Vorlage (ev. Kopien) ersucht."

"Antwort zu 5)

Bei AVATAR, NLP und Free Spirit handelt es sich jeweils um Fortbildungen, die mir in Summe die unterschiedlichste Methodik und Technik des Coachings, des ganzheitlichen Unternehmensberatungsansatzes, der Mitarbeiterführung (für Führungskräfte-/Mitarbeiterschulungen, Seminare u.s.w. – eine heutige Haupteinnahmequelle), der Mediation, der Supervision, der Teamentwicklung u.s.w. gelehrt haben und dadurch z.B. im Jahr 2013 in Summe einen Umsatz von € 127.000,-- erwirtschaftet habe.

Dies wäre für mich ohne diese Zusatzausbildung vollkommen unmöglich gewesen und daher bin ich im Nachhinein auch einerseits wieder sehr dankbar, weil es mir die Möglichkeit gab, mein neues Fachwissen noch mehr zu vertiefend und somit dann zum Zeitpunkt des Eintrittes in meine selbständige unternehmerische Tätigkeit verstärkt kompetent als "Beraterin" zu agieren.

Bei Avatar und Free Spirit habe ich zwar eine Lizenz zum "Trainer" bekommen, diese übe ich jedoch nicht in diesen Organisationen, bei deren Veranstaltungen/Kursen aus. Das dort generierte Wissen wende ich ausschließlich in von mir oder meinen Auftraggebern organisierten Kursen, Schulungen, Organisations- und Personalentwicklungs- und Beratungsaufträgen an, da hier die "Gewinnspanne" höher ist.

Wie ersichtlich wurden alle Maßnahmen zur Sicherung und Erhalt der Einkommensquelle aufgebaut, die ja jetzt sehr gut funktioniert und wo dementsprechend Steuern in jeglicher Form wieder zurückfließen (durch EST, UST, u.s.w.)."

Die Unterlagen des Ermittlungsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat wurden dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

In ihrer **Stellungnahme vom 21. Juni 2013** hielt die **Amtspartei** zusammenfassend Folgendes fest:

Zunächst wurde abermals darauf hingewiesen, dass die Bw in ihrer Berufung vom 28. April 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 dezidiert die Veranlassung durch ihre nichtselbständige Tätigkeit betont habe.

Die eindeutige Erkennbarkeit einer zielsstreben Vorbereitung der Betriebseröffnung liege nach Ansicht des Finanzamtes erst ab der Absolvierung des Unternehmungsgründungsprogramms 2008/2009 vor.

Aufgrund der Angaben der Bw, dass sie ihre beabsichtigten selbständigen Einkünfte aus "Seriösitätsgründen" nicht erwähnt habe, da unvorhergesehene Probleme die Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit bisher verzögert hätten, sei anzunehmen, dass nicht einmal die Bw selbst zum Zeitpunkt der Berufung (28. April 2008) von der Verwirklichung der Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit ausgegangen war. Unter diesem Aspekt könne nach Ansicht des Finanzamtes nicht von einer konkreten Absicht, eine solche Tätigkeit künftig ausüben zu wollen, ausgegangen werden.

Darüber hinaus würden die Kurskosten jedenfalls eine private Veranlassung nahe legen, da sich die Bw laut eigenen Angaben schon seit dem Ende des Studiums 1996 mit den Themen Gehirnforschung, Genforschung, Psychologie und Bewusstseinsforschung beschäftigt habe. Ein Zusammenhang mit der Einkunftszielung könne aus diesem Grund nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche und berufliche

Tätigkeit als notwendig erwiesen (Verweis auf Jakom, EStG, 2011, §20, Rz 18f). Das Indiz der Notwendigkeit liege im gegenständlichen Fall nicht vor, da eine Tätigkeit als Unternehmensberaterin auch ohne die Absolvierung der berufungsgegenständlichen Kurse ausgeübt werden könne und von der Bw nicht dargelegt worden wäre, inwiefern die Kurse Voraussetzung für ihre Tätigkeit als Humanenergetikerin seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Streitpunkte:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war strittig, ob aufgrund der ab 2009 aufgenommenen betrieblichen Tätigkeit der Bw eine Anerkennung ihrer in den Jahren 2002 bis 2007 getätigten Aus- bzw. Fortbildungskosten

- **1)** hinsichtlich Einkommensteuer 2002 im Wege einer beantragten Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO

und

- **2)** hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2005 bzw. 2006 bis 2007 im Wege einer beantragten Wiederaufnahme der Verfahren erfolgen könne.

II) Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage und der Ermittlungsergebnisse ergab sich **folgender für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt:**

Die Bw bezog bis Juli 2008 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit für die Fa. Z GmbH & Co KG (bis September 2007) sowie die Fa. P GmbH (von Oktober 2007 bis Juli 2008).

In diesem Zusammenhang machte sie für die Jahre 2002 und 2003 Werbungskosten aus dem Titel der Fort- bzw. Ausbildung für AVATAR Kommunikations- und Managementseminare geltend.

Diese wurden vom Finanzamt mangels klarer Abgrenzbarkeit zu den Kosten der Lebensführung nicht anerkannt (**Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 2. April 2008**).

In einem diesbezüglichen **Berufungsschreiben vom 28. April 2008** wies die Bw darauf hin, dass die drei Seminare mit der damaligen Firma für ihre Entwicklung innerhalb des Unternehmens abgesprochen worden wären. Sie hätte schon von der Firma bezahlte Seminare absolviert. Darüber hinaus habe sie mit ihren Vorgesetzten gemeinsam die Seminare ausgesucht, weil diese u.a. insgesamt eine perfekte Ergänzung für die berufliche Weiterentwicklung dargestellt hätten. Außerdem seien die Seminare eine Bedingung dafür gewesen, dass sie zusätzliche Verantwortungsbereiche innerhalb des Unternehmens

übergeben bekommen habe.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 3. Juli 2008 wurde unter Hinweis darauf, dass der Besuch der Kurse zwar zweifellos von beruflichem Nutzen für die unselbständige Tätigkeit sei, wegen des Nahebezugs zur privaten Lebensführung aber eine berufliche Notwendigkeit notwendig sei, eine Anerkennung als Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abermals versagt.

Die Berufungsvorentscheidungen vom 3. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 erwuchsen in Rechtskraft.

Nach einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO erging am **6. November 2008** ein neuerlicher **Einkommensteuerbescheid 2003**, der zusätzliche Aufwendungen für Dienstreisen als Werbungskosten berücksichtigte und ebenfalls rechtskräftig wurde. Hinsichtlich Einkommensteuer 2004 wurden keine Fort- oder Ausbildungskosten geltend gemacht; der **Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6. November 2008** erwuchs in Rechtskraft.

Im **Einkommensteuerbescheid 2005 vom 18. März 2009** wurden als Werbungskosten beantragte Aufwendungen für ein NLP-Kommunikationstraining und eine AVATAR-Fortbildung nicht anerkannt.

Mit **Schriftsatz vom 26. März 2009** – eingelangt beim Finanzamt am 30. März 2009 – beantragte die Bw die "Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002/2003/2004/2005"; laut händischer Ergänzung betraf dieser Schriftsatz einen "Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO für das Jahr 2002". Der neue Tatbestand ergebe sich daraus, dass sie (die Bw) seit 1. März 2009 das Gewerbe der Unternehmensberatung und das freie Gewerbe der Humanenergetik angemeldet habe. Sie bitte um Anerkennung ihrer Ausbildungskosten für die einzelnen Jahre bei ihren Einkommensteuererklärungen.

Am **11. Mai 2009** ergingen die **Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007** aufgrund der am 7. Mai 2009 eingereichten Erklärungen, wobei keine Aus- bzw. Fortbildungskosten beantragt worden waren.

Mit **Schreiben vom 29. Juli 2009** – eingebracht als Beilage zu einer E-Mail vom 30. Juli 2009 – beantragte die Bw auch die "Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007". Begründend wurde wiederum darauf verwiesen, dass sich der Tatbestand daraus ergebe, dass seit 1. März 2009 das Gewerbe der Unternehmensberatung und das freie Gewerbe der Humanenergetik angemeldet worden seien.

Mit **Bescheiden vom 19. November 2009** wurden der Antrag auf Bescheidaufhebung betreffend Einkommensteuer 2002 sowie der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005 unter Hinweis auf die Ergebnisse einer durchgeföhrten Betriebsprüfung als unbegründet abgewiesen. Im bezughabenden

Betriebsprüfungsbericht wurde darauf hingewiesen, dass die nunmehrige Darstellung der Bw im Hinblick auf deren ursprüngliche Aussagen zur Zuordnung der Aufwendungen zur nichtselbständigen Tätigkeit nicht glaubhaft sei. Außerdem läge ein sog. "Mischaufwand" vor, der gemäß § 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig sei.

Der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und 2007 wurde mit Bescheid gleichen Datums wegen Überschreitung der Frist gemäß § 303 Abs. 2 BAO von drei Monaten zurückgewiesen.

In der dagegen gerichteten **Berufung** wies die Bw nochmals darauf hin, dass sie die Kompetenz zur Ausübung der von ihr am 1. März 2009 angemeldeten Gewerbe der Unternehmensberatung und Humanenergetik durch ihre dargelegten Ausbildungen erreicht habe. Die Aufwendungen seien im Zusammenhang mit Sicherung und Erhalt der Einkunftsquelle im Dienstverhältnis bzw. des Gewerbetriebes zu sehen. Eine Verspätung im Zusammenhang mit dem Wiederaufnahmeantrag für die Jahre 2006 und 2007 liege nicht vor, weil die Meldung fristgerecht bei Beauftragung durch Kunden erfolgt sei. In den ersten Monaten sei die Akquisition von Kunden klar im Vordergrund gestanden. Der Konnex zwischen Weiterbildung und Rechnungslegung sei klar ersichtlich.

Wie die Bw im Rahmen eines **Vorhaltsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat** festhielt, beschäftigte sie sich schon seit Studiumende 1996 mit Gehirnforschung, Psychologie etc.; bald entdeckte sie, dass ein Großteil des beruflichen Erfolgs neben dem während des Studiums angeeigneten Fachwissen auf unbewusster Interaktion beruht. Um das Jahr 2000 fand sie Kursangebote, die sie sich erst ein paar Jahre später leisten konnte. Aufgrund ihrer familiären Erfahrungen (Brüder und Vater waren selbständig tätig) habe sie den Entschluss gefasst, ihre ganzheitlichen Ansätze als Beraterin/Coach selbständig anzubieten, zumal sie auch im Beruf bemerkte, dass Ratschläge externer Berater erhöhte Akzeptanz haben. Private Probleme und die Bitten ihrer Arbeitgeber, weiterhin für das Unternehmen tätig zu sein, verzögerten ihren über 10 Jahre existierenden Plan der Selbständigkeit, bis sie diesen mit der Gewerbeanmeldung am 1. März 2009 offiziell in die Tat umsetzte. Letzte logische Konsequenz war die Teilnahme am Unternehmensgründungsprogramm 2008/2009.

Die Bw führte aus, dass der innere Entschluss, letztendlich ausschließlich selbständig tätig zu sein, bereits 1-2 Jahre nach Berufseintritt nach dem Studium (also vor dem Jahr 2000) entstanden sei. Bei den Weiterbildungsveranstaltungen habe es sich nicht um für die damalige Tätigkeit zwingende Veranstaltungen gehandelt, sondern darüber hinausgehende Interessensgebiete, die erlaubten, die jetzige selbständige Tätigkeit erfolgreich auszuführen, was mit einem betriebswirtschaftlichen Studium niemals möglich gewesen wäre, was das beigefügte Dienstleistungsspektrum beweise.

Angeforderte konkrete Nachweise für die Außenwirkung dieses Entschlusses in den

berufungsgegenständlichen Jahren wurden nicht vorgelegt.

Zur Frage, warum die strittigen Aufwendungen ursprünglich der nichtselbständigen Tätigkeit zugeordnet worden seien, führte die Bw aus, dass sie zu diesem Zeitpunkt das genaue Eintrittsdatum in die Selbständigkeit wegen privater Probleme nicht gekannt habe, weshalb sie aus Seriositätsgründen nicht etwas in Anspruch habe nehmen oder lauthals verkünden habe wollen, was sich nachher vielleicht nicht realisieren lassen würde.

Als gewissenhafter Mensch habe sie sich vor Beginn ihrer selbständigen Tätigkeit neben ihrer Befähigung aufgrund des Studiums durch die Fortbildungsveranstaltungen und Selbststudium so viel Fachwissen wie möglich aneignen wollen.

Bei AVATAR, NLP und Free Spirit handle es sich um Fortbildungen, die ihr in Summe die unterschiedlichste Methodik und Technik des Coachings, des ganzheitlichen Unternehmensberatungsansatzes etc. gelehrt und ihr zu einem hohen Umsatz verholfen hätten, der ohne Zusatzausbildung nicht möglich gewesen wäre. Sie habe bei Avatar und Free Spirit zwar die Lizenz zum Trainer, übe diese aber nicht in diesen Organisationen aus, sondern im Rahmen der Tätigkeit für ihre Auftraggeber. Wie ersichtlich, seien alle Maßnahmen zur Sicherung und zum Erhalt der Einkommensquelle aufgebaut worden, was sehr gut funktioniert habe; dementsprechend würden auch Steuern in jeglicher Form zurückfließen.

III) Rechtliche Beurteilung:

1) Zum Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002:

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach **§ 302 Abs. 1 BAO** sind Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Aufgrund des Abs. 2 lit. b leg. cit. sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.

Die Rechtzeitigkeit des Antrages der Bw ist im gegenständlichen Fall unstrittig; der letzte Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 (Berufungsvorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid vom 2. April 2008) erging am 3. Juli 2008, der Antrag auf Bescheidaufhebung langte am 30. März 2009 beim Finanzamt ein.

In der Folge war daher zu überprüfen, ob im gegenständlichen Fall die **Tatbestandsvoraussetzungen des § 299 Abs. 1 BAO** erfüllt sind:

§ 299 Abs. 1 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist, d.h. nicht dem Gesetz entspricht (*Ritz*, BAO⁴, 2011, § 299 Tz 9 und 10). Voraussetzung ist sohin die Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes. Weshalb eine Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Sie muss auch nicht offensichtlich sein.

Die Aufhebung setzt allerdings die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. *Ritz*, BAO-Handbuch, Wien 2002, 246; *Stoll*, BAO, 2888; *Ritz*, BAO⁴, a.a.O., § 299 Tz 13; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128; 24.6.2010, 2010/15/0059).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Rechtsinstitut der Wiederaufnahme des Verfahrens ist im Fall eines Antrages der Wiederaufnahmswerber behauptungs- und beweispflichtig für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes (vgl. die bei *Ritz*, BAO⁴, a.a.O., § 303 Tz 32 zitierte Judikatur). Dies ergibt sich aus dessen allgemeiner Judikatur, wonach die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht in den Hintergrund tritt, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird (*Ritz*, BAO⁴, a.a.O., § 115 Tz 11; VwGH 20.6.1990, 89/13/0107).

Diese Rechtsprechung ist auch auf Fälle von seit 1. Jänner 2003 möglichen Anträgen auf Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO wie den gegenständlichen anzuwenden (in diesem Sinne auch UFS 26.5.2009, RV/0438-L/07). Es liegt daher am Antragsteller/der Antragstellerin, das Vorliegen der zu einer Aufhebung berechtigenden Gewissheit der Rechtswidrigkeit darzutun. Im Antrag auf Aufhebung muss aus eigenem Antrieb einwandfrei und **unter Ausschluss jeglichen Zweifels** dargelegt werden, dass sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung beantragt wird, als nicht richtig erweist und dass diese **Unrichtigkeit** gewiss ist (taxlex 2009, 513; UFS 29.6.2010, RV/0299-F/08).

Im gegenständlichen Fall legte die Antragstellerin als Grund dafür, dass der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2002 unrichtig gewesen war, den Umstand dar, dass sie jenes Gewerbe, für dessen Ausübung sie die Kompetenz beinahe ausschließlich aus den in den Jahren 2002 bis 2007 absolvierten Ausbildungen erhalten habe, seit 1. März 2009 angemeldet habe, weshalb sie die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen begehre.

Die Bw spricht mit diesem Antrag offensichtlich eine Anerkennung von im Zusammenhang mit einer zukünftigen unternehmerischen (betrieblichen) Tätigkeit erwachsenen Betriebsausgaben an.

Ebenso gab es aufgrund der im Zuge des StRefG 2000 eingeführten Z 10 des § 16 Abs. 1 sowie der Z 7 des § 4 Abs. 4 EStG 1988 im Jahre 2002 die Möglichkeit, Ausbildungskosten als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend zu machen, soweit sie mit der ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit zusammenhingen.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Werbungskosten sind nach **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung können sowohl "vorweggenommene Betriebsausgaben" als auch "vorweggenommene Werbungskosten" bereits steuerliche Berücksichtigung finden.

Dies bedeutet, dass Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen ihrem Wesen nach grundsätzlich Betriebsausgaben darstellen können, soweit ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht. Ebenso können Aufwendungen unter Umständen bereits steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt. Vor diesem Hintergrund ist auch die Möglichkeit der Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten im Zusammenhang mit einer allenfalls verwandten beruflichen Tätigkeit gemäß §§ 16 Abs. 1 Z 10 bzw. 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 zu sehen.

Eine Anerkennung von solchen sog. "**vorweggenommenen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten**" ist allerdings – darin sind sich Lehre und Rechtsprechung ebenfalls einig – nur möglich, wenn die Aufwendungen im **Zeitpunkt der Verausgabung** auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen; dies muss **klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten** (VwGH 31.1.2001, 99/13/0249). Die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung zum jeweiligen Zeitpunkt der Entstehung (Verausgabung) der jeweiligen Kosten muss aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden können (VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085; *Lenneis* in Jakom, 2013, § 4 Rz 276).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes:

Allein die Behauptung der Bw in ihrem Antrag, dass sie am 1. März 2009 die Gewerbe der Unternehmensberatung und Humanenergetik angemeldet habe, konnten eine Anerkennung der im Jahr 2002 für die Absolvierung der strittigen Seminare getätigten Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht begründen.

Vielmehr hätten, um einen entsprechenden Konnex zwischen Aufwendungen und Betriebseinnahmen herstellen zu können, über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände dargelegt werden müssen, die die klare, ernsthafte Absicht, dass diese

Aufwendungen auf eine zukünftige selbständige Tätigkeit (arg.: "durch den Betrieb veranlasst") abzielten, zum Zeitpunkt der Verausgabung dokumentierten.

Dass solche Umstände vorlagen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Aufwendungen im Jahr 2002 eine klar erwiesene Absicht zur selbständigen Einnahmenerzielung erweisen hätten können, vermochte die Bw aber im gesamten Ermittlungsverfahren – sowohl vor der Abgabenbehörde erster als auch zweiter Instanz – nicht darzutun. Vielmehr ergab sich aufgrund der Aktenlage bzw. der Ermittlungsergebnisse das Bild, dass sie die entsprechenden Kurse zunächst hauptsächlich aus ihrem – wie sie selbst ausführte – grundsätzlichen Interesse an Psychologie und Bewusstseinsforschung sowie im Hinblick auf ihre damalige berufliche Tätigkeit absolvierte.

In diesem Zusammenhang war vor allem der Umstand zu würdigen, dass die Bw in ihrem Berufungsschreiben vom 28. April 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 immer wieder auf die Veranlassung der Seminare durch ihre damalige nichtselbständige Tätigkeit hingewiesen hatte. Die Seminare seien mit der damaligen Arbeitgeberin für ihre Entwicklung innerhalb des Unternehmens abgesprochen worden. Sie habe auch schon von der Firma bezahlte Seminare absolviert und diese gemeinsam mit ihren Vorgesetzten ausgesucht, weil sie u.a. eine perfekte Ergänzung für die berufliche Weiterentwicklung dargestellt hätten. Außerdem sei deren Absolvierung eine Bedingung dafür gewesen, dass sie zusätzliche Verantwortungsbereiche innerhalb des Unternehmens übergeben bekommen habe. Die Bw wies in ihren damaligen Ausführungen im Jahr 2008 (also bereits nach Ablauf sämtlicher berufsgegenständlicher Zeiträume) in keiner Weise darauf hin, dass ausschlaggebend für die Absolvierung der Seminare auch der Gedanke gewesen sei, sich zukünftig einmal selbständig zu machen.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 28. Mai 2013 gab sie als Grund für diese ursprüngliche Argumentation an, dass sie aus Seriositätsgründen nicht etwas in Anspruch nehmen oder lauthals verkünden hätte wollen, was sich vielleicht nie realisieren lassen würde.

Wenn ihr nun aufgrund ihrer ausführlichen Schilderung zwar durchaus darin Glauben geschenkt werden kann, dass sie mit dem Gedanken spielte, sich einmal selbständig zu machen, und sie in diesem Zusammenhang wohl auch schon damals die Nützlichkeit der absolvierten Seminare für eine allfällige zukünftige selbständige Tätigkeit in Erwägung gezogen hatte, so vermochte dieser beschriebene, allenfalls nur **vage bestehende innerliche Entschluss** noch keine ernsthafte Absicht zur klaren Einnahmenerzielung im Zeitpunkt der Tätigung der Aufwendungen (2002) zu dokumentieren, zumal die Bw ja selbst eingestanden hat, dass sie nicht gewusst hatte, ob sich der Sprung in die Selbständigkeit jemals realisieren lassen würde. Dass sie trotz Aufforderung keine Nachweise vorlegen

konnte, die über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände belegen hätten können, überrascht angesichts ihrer Ausführungen, dass sie ihren Wunsch nach Selbständigkeit damals noch nicht lauthals verkünden habe wollen, nicht.

Zusammenfassend ergab sich sohin unzweifelhaft das Bild, dass sie aufgrund der von ihr geäußerten Gründe (Selbständigkeit der Familienmitglieder, Erfahrungen in der Firma mit externen Beratern) durchaus den inneren Wunsch gehabt haben mag, sich irgendwann einmal selbständig zu machen, aufgrund der persönlichen Lebensumstände ein konkreter Willensentschluss zu Art, Zeitpunkt oder überhaupt Realisationsmöglichkeit der Selbständigkeit jedoch noch nicht ausgereift war. Ein Entschluss solcher Art kann aber keineswegs als ernsthafte Absicht, die in den Jahren der Entstehung der Ausgaben als klar erwiesen erachtet hätte werden können, qualifiziert werden, wie dies vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (siehe obige Zitate) gefordert wird.

Eine Anerkennung der strittigen Aufwendungen scheiterte sohin schon von vornherein an der mangelnden Qualifikationsmöglichkeit als vorweggenommene Betriebsausgaben wegen fehlenden Vorliegens der hiefür notwendigen Kriterien.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass – wie oben erläutert – zudem gerade im Bescheidaufhebungsverfahren im Hinblick auf das Vorliegen solcher Umstände die erhöhte **Anforderung der Gewissheit** zu stellen war, um überhaupt eine Durchbrechung der Rechtskraft des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides rechtfertigen zu können.

Hinzu kommt, dass diese Gewissheit überdies auch im Hinblick auf die **klare Abgrenzbarkeit** der Aufwendungen für die wenigstens teilweise persönlichkeitsbildenden Seminare **von den Aufwendungen für Lebensführung** vorliegen hätte müssen, wovon bei den von der Bw absolvierten Seminaren in der Regel nicht auszugehen ist (siehe hiezu zB UFS 7.8.2007, RV/0755-G/06 zum AVATAR-Kurs eines Werbe- und Marketingberaters; UFS 9.3.2011, RV/3305-W/09, zu den Seminarkosten einer AHS-Lehrerin). Eine Anerkennung der Aufwendungen hatte ja die Abgabenbehörde erster Instanz aus diesem Grunde schon im Zusammenhang mit der ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit versagt.

Insgesamt konnte aufgrund der dargelegten Erwägungen eine Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides 2002, dessen Aufhebung die Bw unter Berufung auf die Annahme ihrer selbständigen Tätigkeit im Jahr 2009 begeht hat, nicht mit der für eine Bescheidaufhebung nötigen Gewissheit festgestellt werden.

Der Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz, mit dem dieser Antrag abgewiesen wurde, war sohin nicht mit Rechtswidrigkeit behaftet, sodass die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen war.

2) Zu den Anträgen auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005:

a) Zu den Wiederaufnahmeanträgen hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und 2004:

Gemäß **§ 303 Abs. 1 BAO** ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) **Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen**, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer **Frist von drei Monaten** von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Die genannte Frist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen. Sie ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 28 unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Ein Antrag auf Wiederaufnahme ist bei Nichteinhaltung der Frist des § 303 Abs.2 BAO zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Gemäß **§ 303a BAO** hat der Wiederaufnahmsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Im gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag berief sich die Bw ausdrücklich darauf, dass "sich der neue Tatbestand daraus ergebe, dass sie seit 1. März 2009 das Gewerbe der

Unternehmensberatung und das freie Gewerbe der Humanenergetik angemeldet habe", für welches sie durch die strittigen Ausbildungen die Kompetenz erworben habe.

Damit hatte sie gemäß § 303a lit. b BAO die Umstände bezeichnet, auf die der Antrag gestützt wurde.

Aufgrund des Verweises in der zitierten Bestimmung auf § 303 Abs. 1 BAO können diese Umstände nur in einem der Tatbestände des § 303 Abs. 1 BAO bestehen.

Da im gegenständlichen Fall die Tatbestände der lit. a (Erschleichungstatbestand) sowie lit.c (Vorfragentatbestand) von vornherein ausscheiden, war zu prüfen, ob es sich bei der Gewerbeanmeldung zum 1. März 2009 um eine "neu hervorgekommene Tatsache oder ein neu hervorgekommenes Beweismittel, das im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden nicht geltend gemacht hatte werden können", handelte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (*Ritz*, BAO⁴, 2011, § 303 Tz 7; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107).

Beweismittel sind etwa Urkunden, Aufzeichnungen oder Sachverständigengutachten (siehe *Ritz*, BAO, a.a.O., § 303 Tz 11).

Wie sich bereits aus dem Text der Norm des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ergibt, kommen als taugliche Wiederaufnahmegründe **nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel** in Betracht, das sind solche, die schon vor Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (nova reperta). Erst nach Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (siehe hiezu auch UFS 8.1.2010, RV/0890-L/09).

Daraus ergibt sich im gegenständlichen Fall, dass die Tatsache, dass die Bw am 1. März 2009 das Gewerbe angemeldet hat, zumindest hinsichtlich der Zeiträume 2003 und 2004 **keine neu hervorgekommene Tatsache** sein kann, da sie erst nach Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2003 (2. April 2008) bzw. 2004 (6. November 2008) entstanden ist.

Wie oben unter Punkt 1) im Zusammenhang mit dem Antrag auf Bescheidaufhebung hinsichtlich Einkommensteuer 2002 ausführlich dargestellt, erlaubt die Tatsache der Gewerbeanmeldung im Jahr 2009 überdies aber auch keinen Rückschluss darauf, dass in den Jahren 2002 bis 2005 (= Jahre der Verausgabung bzw. Tätigung der Aufwendungen) bereits eine nach außen eindeutig erkennbare Absicht der Erzielung selbständiger Einnahmen vorgelegen hatte. Auch die Tatbestände der §§ 4 Abs. 4 Z 7 bzw. 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfordern einen solchen greifbaren, konkret geplanten Zusammenhang der Bildungsmaßnahmen mit nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen (siehe hiezu zB Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, Rz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10).

Die als Wiederaufnahmegrund angeführte Tatsache hätte somit zu keinem anders lautenden Bescheid führen können, was aber laut dem zitierten gesetzlichen Tatbestand notwendig gewesen wäre.

Einen Wiederaufnahmegrund hätte allenfalls nur eine Tatsache darstellen können, die eine Außenwirkung in den Jahren 2002 bis 2005 nachgewiesen hätte. Allerdings wäre aber auch hier auf die Frist von drei Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes gemäß § 303 Abs. 2 BAO Rücksicht zu nehmen gewesen.

Insgesamt konnte hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2005 in den von der Bw angeführten Umständen sohin kein tauglicher Wiederaufnahmegrund erblickt werden.

Die Berufung gegen die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und 2004 war infolgedessen abzuweisen und wäre dies auch bei Vorliegen einer als Wiederaufnahmeantrag zu wertenden Eingabe hinsichtlich Einkommensteuer 2005 der Fall gewesen.

Zum "Wiederaufnahmeantrag" betreffend Einkommensteuer 2005 waren jedoch folgende gesonderte Erwägungen anzustellen:

b) "Wiederaufnahmeantrag" hinsichtlich Einkommensteuer 2005:

Wie sich aus dem Verfahrensablauf ergibt, wurde das u.a. als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 titulierte Schreiben vom 26. März 2009 innerhalb offener Berufungsfrist zum Einkommensteuerbescheid 2005 vom 18. März 2009 eingebbracht.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nur stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist.

Der Antrag auf Wiederaufnahme wäre sohin schon von vornherein abzuweisen gewesen.

Es stellte sich allerdings die Frage, ob dieser Antrag hinsichtlich Einkommensteuer nicht als **Berufungsantrag** zu werten war.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es **nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen** und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes (zB VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152; 11.11.2010, 2010/17/0053, 0054). Maßgeblich für die Wirksamkeit einer Prozesserklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte. Allerdings ist das Erklärte der Auslegung zugänglich. Parteienerklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt. Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (*Ritz*, BAO⁴, a.a.O., § 85 Tz 1 und die dort zit. Judikatur).

Im gegenständlichen Fall wurde das Anbringen der Bw auch für das Jahr 2005 – ebenso wie für die übrigen Jahre – als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens tituliert.

Aus dem Schriftsatz geht aber eindeutig hervor, dass sich ihr Begehren auf die Anerkennung der Ausbildungskosten in den streitgegenständlichen Jahren, also auch die entsprechende Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 richtete, da sie nunmehr nachweislich ein Gewerbe angemeldet hatte und damit mit Einkünften zu rechnen war.

Der Antrag wurde **12 Tage nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005** eingereicht, also innerhalb offener Berufungsfrist.

Die generelle Bezeichnung des eindeutig gegen die Nichtanerkennung der Ausbildungskosten in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden gerichteten Schreibens als Antrag auf Wiederaufnahme erklärt sich wohl daraus, dass – wie sich aus der Aktenlage ergibt – die Bw mit Wiederaufnahmeanträgen bereits in früheren Jahren (im Zusammenhang mit der nachträglichen Geltendmachung von Aufwendungen für Dienstreisen) Erfolg gehabt hatte, eine Bescheidkorrektur auch bezüglich der Vorjahre beantragt wurde und die Bw den Antrag nicht durch ihren steuerlichen Vertreter eingebracht hat.

Tatsächlich war das gegenständliche Schreiben nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auf die oben zitierten Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes unter

Bedachtnahme auf das eindeutig zu erschließende Ziel des Parteienschrittes aber **als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 zu werten**, zumal es unbillig wäre, der Partei einen Verfahrensschritt unterstellen zu wollen, der aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Formulierung (gemäß § 303 Abs. 1 BAO keine Wiederaufnahme auf Antrag bei Antragstellung vor Rechtskraft des Bescheides!) von vornherein zum Scheitern verurteilt ist.

Spricht man dem Antrag der Bw aber die Qualität eines Wiederaufnahmeantrages ab, so bedeutet dies, dass der Bescheid über die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages hinsichtlich Einkommensteuer 2005 **mangels Vorliegens eines solchen Antrages ersatzlos aufzuheben** war.

Der gegenständliche Antrag ist hinsichtlich Einkommensteuer 2005 vielmehr **als Berufung zu behandeln**. Diese wird von der Abgabenbehörde erster Instanz entweder gemäß § 276 BAO mittels Berufungsvorentscheidung zu erledigen oder gegebenenfalls ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen sein.

3) Zum Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007:

Wie sich aus der Aktenlage eindeutig ergibt, wurde der Antrag auf Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 vom 29. Juli 2009 am 30. Juli 2009 beim Finanzamt **mittels E-Mail** eingebbracht.

Gemäß **§ 85 Abs. 1 BAO** *sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).*

Nach **§ 86a Abs. 1 BAO** *können Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann zugelassen werden, dass sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, dass das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt.*

Gemäß **§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zulassung von Telekopierern (BGBl. Nr. 494/1991)** wird für Anbringen im Sinn des § 86a Abs. 1

erster Satz, die in Abgaben-, Monopol- oder Finanzstrafangelegenheiten an das Bundesministerium für Finanzen, an eine Finanzlandesdirektion, an den Unabhängigen Finanzsenat, an ein Finanzamt oder an ein Zollamt gerichtet werden, die Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) zugelassen.

Mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (**FinanzOnline-Verordnung 2006 - FOnV 2006, BGBl II 2006/97 idF BGBl II 2012/373**) wird die automationsunterstützte Datenverarbeitung für Anbringen im Sinn des § 86a BAO geregelt, soweit nicht eigene Vorschriften bestehen.

Nach **§ 1 Abs. 2 FOnV 2006 ist die automationsunterstützte Datenübertragung für die Funktionen zulässig, die dem jeweiligen Teilnehmer in Finanz-Online zur Verfügung stehen.** Gemäß **§ 5 FOnV 2006 sind andere als die in den Funktionen gemäß § 1 Abs. 2 dem jeweiligen Teilnehmer zur Verfügung gestellten Anbringen, ungeachtet einer allfälligen tatsächlichen Übermittlung in FinanzOnline, unbeachtlich.**

Da §§ 85 und 86a BAO und die beiden genannten Verordnungen die Einbringung von Anbringen mittels E-Mail nicht vorsehen, kommt einer E-Mail nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung zugängliche Eingabe handelt (vgl. VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082, m.w.N.).

Ein mit einem E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen (Eingabe) abhängig ist. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt (vgl. nochmals VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082).

Aufgrund obiger Ausführungen durfte der berufungsgegenständliche Antrag von der Abgabenbehörde daher nicht als Anbringen gewertet und darüber auch nicht bescheidmäßig abgesprochen werden. Der angefochtene Zurückweisungsbescheid war demgemäß ersatzlos aufzuheben.

Der Vollständigkeit halber sei jedoch Folgendes angeführt:

Selbst bei entsprechender Wertung des Antrages als Anbringen im Sinne der Bundesabgabenordnung hätte der gegenständlichen Berufung kein Erfolg beschieden sein können.

Wie der Betriebsprüfer nämlich richtig ausführte, wäre der entsprechende Antrag vom 30. Juli

2009 im Hinblick auf die in § 303 Abs. 2 BAO festgelegte Frist von drei Monaten verspätet gewesen. Die Bw hatte nämlich – wie bereits oben dargelegt – als Wiederaufnahmsgrund im Sinne des § 303a lit. b BAO die Tatsache der Gewerbeanmeldung herangezogen und diesen – wie dies nach § 303a lit. c BAO zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit erforderlich ist – mit 1. März 2009 zeitmäßig beschrieben.

Für die Beurteilung der Frage, ob einem Wiederaufnahmsantrag statzugeben ist, sind allein die innerhalb der Antragsfrist vorgebrachten Wiederaufnahmsgründe maßgebend (*Ritz*, BAO, a.a.O., § 303 Tz 31; VwGH 24.3.1990, 90/19/0125; 16.5.2002, 2001/16/0404).

Wenn nun der steuerliche Vertreter im Berufungsschreiben vom 29. März 2010 darauf hinwies, dass die Beauftragung der Kunden erst später erfolgt sei und die ersten Monate der Akquisition gedient hätten, so sind dies – abgesehen davon, dass dies ebenfalls keine solchen sind, die Rückschlüsse auf die Jahre 2006 und 2007 zugelassen hätten – wiederum neue Tatsachen, die allenfalls einen anderen Wiederaufnahmegrund, bezüglich dessen gemäß § 303a lit. c BAO genauere zeitliche Angaben nötig gewesen wären, bilden hätten können. Über den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag konnte aber nur aufgrund des darin angeführten und zeitmäßig festgelegten Wiederaufnahmegrundes (Gewerbeanmeldung am 1. März 2009) entschieden werden.

Ergänzend ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass außerdem, wie auch vom Prüfer im Bericht festgehalten, die ersten Umsätze bereits im April 2009 getätigten worden waren.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. August 2013