



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch PWT Pannonische WT GmbH, 7201 Neudörfl, Hauptstraße 26, vom 11. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 2. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Einkommensteuer wird gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog bis 2006 als Gesellschafterin einer Personengesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ab 2007 als Gesellschafter-Geschäftsführerin einer GmbH. Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Beide Gesellschaften führen bzw. führen ein Bestattungsunternehmen. Daneben machte sie als Einzelunternehmerin folgende Einnahmen und Ausgaben (Bildungsaufwendungen) im Rahmen von Einkünften aus Gewerbebetrieb geltend, wobei die Aufwendungen Kurse für „Spirituelles Heilen“ von 183 € (2005), für die Ausbildung zur Kunsttherapeutin von insgesamt 10.250 € (Mai 2005 – Mai 2009) und für die

„Gesundheitswerkstatt“ (Begleitung Langzeitkranker und Sterbender) von 582,25 € (2008) betrafen:

	Einnahmen	Bildungsaufwendungen
2005	0,00	3.373,38
2006	150,00	3.412,47
2007	228,00	2.750,00
2008	220,00	2.750,00

Die Veranlagung zur **Einkommensteuer 2005 – 2008** erfolgte erklärungsgemäß mit vorläufigen Bescheiden. Nach Vornahme von Ermittlungen durch das Finanzamt ergingen in der Folge endgültige Einkommensteuerbescheide für 2005 - 2008, in denen die Einnahmen als Einzelunternehmerin unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb erfasst waren, die genannten Aufwendungen jedoch keine Berücksichtigung fanden.

In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Bw. laut einem Schreiben vom 18. Jänner 2005 ab 2002 diverse Ausbildungskurse zur Erlangung eines zweiten wirtschaftlichen Standbeins absolviert hat. Laut einem Schreiben vom 2. November 2010 wollte die Bw. ihren bisherigen Beruf aufgeben und das als Umschulungsmaßnahme erworbene Wissen künftig in einem Hauptberuf nutzen. Da Nachweise nicht erbracht wurden, eine Gewerbeberechtigung nicht vorlag und die bisher erzielten Einnahmen zur Bestreitung des Lebensunterhaltes ungeeignet waren, schien nach Meinung des Finanzamtes ein Berufswechsel ausgeschlossen. Aufwendungen für einen Zweitberuf seien nicht als Betriebsausgaben absetzbar.

In der **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide räumte der steuerliche Vertreter der Bw. ein, dass der angestrebte Berufswechsel nicht nachweisbar ist, da konkrete Verträge bzw die Abberufung als Geschäftsführerin der GmbH noch nicht vorliegen. Aufgrund der persönlichen Situation der Bw. ist jedoch der Berufswechsel in Zukunft unumgänglich. Sie ist derzeit kaum in der Lage ihren Verpflichtungen als Geschäftsführerin nachzukommen. Sie führt daher intensive Verhandlungen mit dem Mitgesellschafter über die Konditionen des Ausscheidens. Erst nach einer Einigung über das Ausscheiden wird die Berufsveränderung erfolgen. Die durch Schicksalsschläge geprägte Situation der Bw. erklärt die geringe Höhe der bisherigen Einnahmen.

Die Bw. beabsichtige, ab Jänner 2011 Räumlichkeiten für ein eigenes Büro zu adaptieren, wo sie zukünftig ihre Leistungen anbieten kann. Verwiesen wird auch auf einen Folder, in dem die Bw. ihre Tätigkeit vorstellt.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass die Bw. in ihrem derzeitigen Beruf als Bestatter täglich mit Tod, Trauer und Leid konfrontiert ist. Ihre Bildungsmaßnahmen haben im Wesentlichen genau diese Themen betroffen. Vor allem für ein Bestattungsunternehmen ist es enorm wichtig, mit den Angehörigen sensibel umzugehen. Gerade der menschliche Faktor, also der mitfühlende Umgang mit den Angehörigen hat – so der steuerliche Vertreter – zum wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens beigetragen. Die Bildungsmaßnahmen der Bw. sind auch umfassend ihrem bisher ausgeübten Hauptberuf zu Gute gekommen, da sie im Bestattungsunternehmen vorrangig als Ansprechperson für die Angehörigen zur Verfügung steht. Die Bildungsmaßnahmen stellen nicht nur Umschulungsmaßnahmen für eine künftige Haupttätigkeit dar, sondern können als wesentlicher Faktor für eine erfolgreiche Geschäftsführung auch als Fortbildungsmaßnahmen qualifiziert werden.

Abschließend wird darauf verwiesen, dass die Bw. nach dem Ausscheiden aus dem Betrieb in enger Zusammenarbeit mit dem Bestattungsunternehmen ihre Tätigkeit auf die Hilfestellung für Menschen, die nahe Angehörige verloren haben, fokussieren möchte.

In einem der Berufung beiliegenden Schreiben gibt die Bw. zu ihren Plänen bekannt, dass sie nach Fertigstellung ihres „Kreativraumes“ trauernden Angehörigen geführte Phantasiereisen mit kreativem Gestalten oder die Gestaltung von Kerzen anbieten wolle. Ihre Angebote richten sich auch an Krebskranke und deren Familien.

Das Finanzamt begründete die abweisende **Berufungsvorentscheidung** damit, dass die Bw. seit 2002 Seminare mit unterschiedlichsten Inhalten (Mediationsleiter, Lichttrainer, psychologische und spirituelle Astrologie, Heilkraft der Farben, Energiearbeit, spirituelles Heilen, Kunsttherapie) besucht hat. Soweit die Bw. gemäß ihrer Auskunft aus dem Jahr 2005 damit eine zweite Einnahmequelle schaffen wollte, sind nach Meinung des Finanzamtes Ausbildungskosten für einen Zweitberuf nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt erläuterte des Weiteren, dass die Bw. in einem Schreiben aus dem Jahr 2010 die Seminare als Umschulungsmaßnahme für einen neuen Hauptberuf bezeichnet hat und in der Berufung sodann auch der Zusammenhang mit dem Bestattungsunternehmen hervorgehoben wurde. Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen ist jedoch nur dann gegeben, wenn die neu erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können.

Diesbezüglich wandte das Finanzamt ein, dass sämtliche Bildungsmaßnahmen keinem konkreten Berufsbild zuzuordnen sind, dass die Seminare auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind, dass der Teilnehmerkreis nicht eingeschränkt war und dass keinerlei berufsspezifischen Kenntnisse vermittelt wurden. Aus diesem Grund sah

das Finanzamt keine Abzugsfähigkeit gegeben, auch wenn die Bw. die vermittelten Kenntnisse für ihre ausgeübte Tätigkeit verwenden konnte.

Der steuerliche Vertreter der Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung** an die zweite Instanz. Er führte aus, dass die Bildungsmaßnahmen sowohl Ausbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit als auch Umschulungsmaßnahmen für einen künftigen Hauptberuf sind.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass es sich bei allen Bildungsmaßnahmen der Bw. um den Umgang mit Menschen in einer Krise handelt. Der Verlust eines nahestehenden Menschen ist eine der elementarsten Krisen des Menschen. Die Bw. betreibt gemeinsam mit einem Mitgesellschafter ein Bestattungsunternehmen, wobei jener für die operative Umsetzung zuständig ist und die Bw. ausschließlich als Ansprechpartnerin für die Angehörigen fungiert. Da nach Meinung der Bw. ein mitfühlender Umgang mit den in Trauer befindlichen Menschen ein wesentlicher Bestandteil des Unternehmenskonzepts sein soll, war es ihr wichtig, auf Grundlage einer fundierten Ausbildung mit diesen Menschen „richtig“ umgehen zu können.

Diese Ausbildung hat dazu beigetragen, über die herkömmliche reine Bestattung hinausgehende Leistungen anzubieten, die maßgeblich zum finanziellen Erfolg des Bestattungsunternehmens beigetragen haben. Insoweit liegt eine konkrete Umsetzung der erlernten Fähigkeiten im Unternehmen vor.

Der steuerliche Vertreter erläuterte, dass die Bw. die Notwendigkeit der Betreuung trauernder Menschen erkannt hat und andererseits mit ihrem bestehenden Job wegen Arbeitsüberlastung unzufrieden ist. Daher und wegen eines persönlichen Schicksalsschlags wollte die Bw. das erlernte Wissen zur Sicherung des Unterhaltes als Erwerbsquelle nutzen. Die Bw. plant, die Tätigkeit im Bestattungsunternehmen deutlich zu reduzieren. Aufgrund eigener Räumlichkeiten wird die eigene gewerbliche Tätigkeit entsprechend steigen.

Außerdem gehen nach Meinung der Bw. durch die abgelegten Prüfungen und vertiefenden Inhalte die Aufwendungen über jenes Ausmaß hinaus, das Menschen aufwenden würden, die ein allgemeines Interesse an diesem Tätigkeitsfeld haben. Ein solches Ausmaß an Bildungsmaßnahmen ist nur mit dem Wunsch erklärbar, das Betätigungsgebiet als Bestatter endgültig zu verlassen und ein neues Betätigungsgebiet im Rahmen der Lebenshilfe zu entfalten. Es gibt bereits Verhandlungen über einen Kompletausstieg.

In einem dem Vorlageantrag beiliegenden Schreiben gibt die Bw. Auskunft über die Anwendung ihrer Ausbildungen im Rahmen des Bestattungsunternehmens und in ihrem Zweitberuf:

Die Bw. gibt dazu bekannt, dass sie am 4. Oktober 2010 ein Gewerbe zur „Organisation von Veranstaltungen“ angemeldet hat. Ihre Ausbildungen im Bereich der Meditation, Lichtarbeit, Kunsttherapie, Energearbeit, geführte Fantasiereisen und Astrologie hat sie in Einzelsitzungen (Trauerarbeit, Krebserkrankung) und in Gruppensitzungen (Trauerarbeit, Ich-Mond-Frau) angewendet.

Die Bw. führt in dem Schreiben weiter aus, dass die Erkenntnisse aus den Ausbildungen in ihre tägliche Arbeit im Bestattungsunternehmen einfließen. Der Alltag in der Bestattung ist ohne Ausbildungen wie zB Energearbeit und spirituelles Heilen nur sehr schwer zu bewältigen. Der Umgang mit den trauernden Angehörigen erfordert viel Einfühlungsvermögen und auch Techniken, um den Umgang mit dem Tod erträglicher zu machen. Mit ihren Ausbildungen wolle sie die Menschen bei ihrer Trauerarbeit unterstützen. Die Bw. sieht dies als kostenlose Dienstleistung im Bestattungsunternehmen zur Qualitätssteigerung.

Als Beispiel nennt die Bw., dass sie mit ihrer Ausbildung in Spirituellem Heilen den Hinterbliebenen in der angespannten Situation nach Selbstmorden Bestand leisten kann. Auch die Kunsttherapie eignet sich zur Verarbeitung der Trauer.

Zu ihrer neuen Tätigkeit als Einzelunternehmerin erläutert die Bw., dass sie bisher Räumlichkeiten zu Hause, bei Kundinnen oder in einer Kreativ-Werkstatt genutzt hat. Nunmehr ist die Einrichtung eigener Räumlichkeiten für ihre Kunsttherapien, Meditationen, Astrologische Beratungen und Lichtarbeit im Gange. Die Bw. will die Arbeitszeit in der Bestattung reduzieren. Denn es besteht großer Bedarf an der von ihr angebotenen Betreuung von Menschen in Notsituationen, sodass sie diesen Zweitberuf professionell ausüben möchte.

Die Bw. gibt dem Finanzamt grundsätzlich Recht, dass die absolvierten Seminare von allgemeinem Interesse waren. Die Umsetzung der erworbenen Fähigkeiten geht nach Meinung der Bw. aber weit über das allgemeine Interesse hinaus. Sie hat – so die Bw. – nicht nur Seminare besucht, sondern auch viel Prüfungsstoff gelernt und Prüfungen abgelegt. Auch in vielen Krankenanstalten und in der Psychotherapie wird Kunsttherapie angewendet.

Zur Verdeutlichung, welche Ausbildungen im Zweitberuf Anwendung finden, zieht die Bw. die Astrologie als Beispiel heran. So kann ein Geburtshoroskop (Radix) Aufschluss auf viele Fragen geben. Auch bei den Einzelsitzungen und „Ich-Mond-Frau“-Gruppen-Phantasiereisen (=geführte Meditationen) sind astrologische Kenntnisse von Vorteil. Durch ihr Wissen kann die Bw. besser auf Menschen in schwierigen Situationen eingehen.

Das Seminar „Heilkraft der Farben“ hat Bedeutung, da die Bw. die Farbtherapielampen bei den Sitzungen verwendet und sich die Qualität der Meditationen damit verstärken lässt.

Kreatives Tun und Kunsttherapie wiederum ist nach den Ausführungen der Bw. geeignet, seelische Konflikte zu erkennen und neue Perspektiven und Lösungsmöglichkeiten zu entdecken.

Abschließend weist die Bw. darauf hin, dass ihre Arbeit eine Verbindung von allen in den Seminaren erworbenen Kenntnissen ist. Da die Ausbildungen in direktem Zusammenhang mit ihrer täglichen Arbeit stehen, seien die Ausbildungskosten anzuerkennen.

Auf Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz erklärte die Bw., dass sie die Befähigung zur Ausübung ihres neuen Berufes durch die Ausbildung zur Kunsttherapeutin erlangte. Sie ist damit zur Ausübung ihres Gewerbes berechtigt. Der im Jahr 2005 absolvierte Kurs „Grundlagen des spirituellen Heilens“ befugt sie hingegen zu keiner gewerblichen Nutzung. Diese Ausbildung ist eine Zusatzausbildung.

Die Bw. gab weiters bekannt, dass sie in den Jahren 2011 und 2012 Kurse am Cosmogetic-Institut mit dem Titel „Das Leben im Jenseits“, „Energetischer Heiler I + II“ und „Schutzengel“ besucht hat. Nach einem weiteren Kurs im Jahr 2013 wird ihre Ausbildung zur Cosmogetic-Beraterin/Heilerin beendet sein.

Seit April 2012 – so die Ausführungen der Bw. – stehen nach Renovierung die ehemaligen Büroräume der Bestattung in ihrem Privathaus für ihre neue gewerbliche Tätigkeit zur Verfügung. Es handelt sich um eine Teeküche, einen Raum für energetische Arbeit mit Liege, eine Kreativwerkstatt, einen Lagerraum für Materialien und eine WC-Anlage.

Die Bw. erläuterte weiters, dass sie die Geschäftsführertätigkeit nunmehr eingeschränkt hat und an ein bis zwei Tagen pro Woche ihre neue Tätigkeit ausübt. Die Einschränkung je nach Auftragslage ist mit dem Mitgesellschafter vereinbart. Da die Einnahmen für eine Vollbeschäftigung nicht ausreichen, hat sie mangels Planbarkeit ein gänzliches Ausscheiden aus dem Unternehmen noch nicht fixiert.

Zu ihren konkreten Aufgaben im Bestattungsinstitut zählte die Bw. auf: Besprechungen mit Trauernden, Verfassung der Partentexte, Organisation der Bestattung, Behördenwege, Verrechnungen, Bestellen von Blumenschmuck, Konduktführerin sowie die Einschulung des neuen Mitarbeiters.

Die theoretischen Grundlagen ihrer Arbeit mit Angehörigen basierten nach dem Vorbringen der Bw. auf der Ausbildung bei Cosmogetic, zur Kunsttherapeutin (Lehrgang MAC) und Grundlagen des spirituellen Heilens. Aus diesen Ausbildungen hat sie (näher ausgeführte) Erkenntnisse über Lebensqualität und inneres Glück gezogen. Die Kombination aus den

Impulsen der energetischen Heilung und das Erlebnis bei der Kunsttherapie ergeben eine optimale Arbeitsweise mit Menschen in schwierigen Situationen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt

Die Bw. ist in einem Bestattungsunternehmen tätig, an dem sie als Gesellschafterin beteiligt ist. Ab 2006 erzielt die Bw. darüber hinaus als Einzelunternehmerin Einnahmen aus Beratungen im Bereich der Lebenshilfe. Strittig ist, ob die Kursbeiträge für „Spirituelles Heilen“ von 183 € (2005), für die Ausbildung zur Diplomierten Kunsttherapeutin von insgesamt 11.550 € (2005 –2008) und für die „Gesundheitswerkstatt“ von 582,25 € (2008) sowie Aufwendungen für Material durch die Tätigkeit im Bestattungsunternehmen betrieblich veranlasst sind bzw. ob es sich um Umschulungskosten als (vorweggenommene) Betriebsausgaben in Zusammenhang mit der neuen Einkunftsquelle als Einzelunternehmerin handelt oder ob diese Aufwendungen der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

Die Bw. hat schon vor dem Jahr 2005 zahlreiche Kurse besucht und hat die Ausbildungen „Lichttrainerin“, „Meditationsleiterin“, „Astrologie“ und „Energiearbeit“ absolviert. In den Jahren 2011 und 2012 hat die Bw. schließlich Seminare zur Ausbildung als Cosmogetic-Beraterin belegt („Das Leben im Jenseits“, „Energetischer Heiler“, „Schutzengel“).

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 in der für die Streitjahre gültigen Fassung sind Betriebsausgaben ua Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen, die sich nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen lassen, gehören mit ihrem Gesamtbetrag zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben, weshalb eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil etwa im Schätzungswege nicht zulässig ist (Aufteilungsverbot vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2007, 2006/15/0325).

a. Zusammenhang der Bildungsmaßnahmen mit der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit im Bestattungsunternehmen

Die Bw. hat einen Zusammenhang der Ausbildungen mit ihrer Tätigkeit im Bestattungsunternehmen geltend gemacht. Dieser Tätigkeitsbereich umfasst nach den Angaben der Bw. in erster Linie die Kundenbetreuung und administrative Aufgaben während der Mitgesellschafter für den operativen Bereich zuständig ist. Als zusätzliche kostenlose Dienstleistung bietet die Bw. den trauernden Angehörigen bei Bedarf eine psychische Betreuung und Unterstützung.

Zu den in den Jahren 2005 – 2008 absolvierten Seminaren im Einzelnen:

1. Das Multikulturelle Arttherapycollage (MAC) hat die Bw. von Mitte 2005 bis Mitte 2009 besucht. Gemäß den von der Bw. vorgelegten Unterlagen wird eine Ausbildung geboten, die unter Ablegung von Prüfungen nach vier Semestern mit einem Diplom zum/zur Creativ Trainer/Trainerin abschließt, nach weiteren zwei Semestern mit einem Diplom zum Creativ Coach und nach weiteren zwei Semestern mit einem Diplom zum/zur Kunsttherapeut/Kunsttherapeutin. Die Ausbildung mit 166 Stunden je Semester soll die Kompetenz vermitteln, im Gesundheits- und Wellnessbereich, klinisch-sozialem Bereich, Trainings- und pädagogischem Bereich, Wirtschaftsbereich, spirituell-kirchlichem Bereich und auf selbständiger Basis tätig zu sein. Selbsterfahrungsveranstaltungen, Peergroups und Supervisionen garantieren die Arbeit an der eigenen kunsttherapeutischen Persönlichkeit. Die Seminare richten sich an Personen in einer Umorientierungsphase und an solche, die bereits in künstlerischen, pädagogischen, sozialen, therapeutischen und medizinischen Bereichen tätig sind. Voraussetzung für die Teilnahme ist die positive Absolvierung des Auswahlseminars.

Als Kursinhalte werden Maltherapie, Farbtherapie, Kunsttheorie, Zeichnen, Grafik, Plastik, Malerei, Schauspiel, Stimmäußerdruk, Tanztherapie, Märchenarbeit, Bioenergetik, Medizin, Psychologie, Kommunikation, rechtliche und wirtschaftliche Rahmenbedingungen sowie Absolvierung von Praktika genannt.

2. Den Seminarinhalt des zweitägigen Kurses „Spirituelles Heilen“ im Jahr 2005 bezeichnete die Bw. als „Heilen mit Farben“. Laut den beigelegten Unterlagen ging es bei der von einer Naturheiltherapeutin abgehaltenen Veranstaltung um Farbpunktur in der Kinderheilkunde und um Migräne bei Erwachsenen.

3. Zum einwöchigen Seminar in der „Gesundheitswerkstatt“ im Jahr 2008 gab die Bw. den Seminarinhalt mit „Begleitung Langzeitkranker und Sterbender“ bekannt.

Legen Bildungsmaßnahmen einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nahe, weil sie beispielsweise soziale Fähigkeiten vermitteln oder der Persönlichkeitsentwicklung dienen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096, VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237).

Für die berufliche Notwendigkeit einer Bildungsmaßnahme spricht es, wenn sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zusammensetzt (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198).

Nicht abzugsfähig sind jedenfalls alle Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu BGBl I 106/1999 nennen dabei zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik und B-Führerschein. Kurse zur Vermittlung von „social skills“, die in gleicher Weise für den Bereich der Lebensführung wie für eine breite Palette von Erwerbstätigkeiten dienlich sein können, sind nur dann geeignet, zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu führen, wenn die Behörde einen konkreten Bedarf im Einzelfall festzustellen vermag (VwGH 31.5.11, 2008/15/0226, JAKOM/*Lenneis*, EStG, 2013, §16 Rz 52). IdR sind Aufwendungen für den Besuch eines Kurses unter dem Titel „Kunst- und Gestaltungstherapie“ nicht abzugsfähig (VwGH 14.12.06, 2002/14/0012). Auch ein Lehrgang Kreativtraining wurde nicht als Aus-/Fortbildung einer Krankenschwester anerkannt (UFS 16.2.11, RV/0015- K/10).

Seitens der Bw. wurde vorgebracht, dass für ein Bestattungsinstitut ein mitfühlender Umgang mit trauernden Angehörigen unumgänglich ist und Hauptteile der Bildungsmaßnahmen die Themen „Tod, Trauer und Leid“ betroffen haben. Die Anwendung der erlernten Kenntnisse durch die Bw. hätten zum wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens beigetragen. Die Bw. führte dazu an, dass sie beispielsweise in besonders angespannten Situationen den Hinterbliebenen mit ihrer Ausbildung in Spirituellem Heilen Beistand leisten konnte und sie auch Poesie- und Bibliotherapie als Teil der Kunsttherapie zur Unterstützung in der Trauerarbeit in Anwendung gebracht hat.

Festzustellen ist nach dem vorliegenden Sachverhalt, dass die Kurse „Spirituelles Heilen“, „Begleitung Langzeitkranker und Sterbender“ sowie der Lehrgang Kunsttherapie Kenntnisse von allgemeinem Interesse vermittelten und für jedermann zugänglich waren (was auch von der Bw. zugestanden wurde). Keinesfalls handelt es sich um eine berufsspezifische Wissensvermittlung, die auf Bestattungsunternehmer oder etwa in der Kundenbetreuung tätige Personen abgestellt war. In Hinblick auf die persönlichkeitsbildenden Komponenten – in den Ausbildungsunterlagen wird auf die Entwicklung der eigenen kunsttherapeutischen

Persönlichkeit hingewiesen - sind die Seminarinhalte ebenso bei nicht berufstätigen Personen von Interesse.

Da die besuchten Seminare somit einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nahelegen, kann nach der zitierten Rechtsprechung eine berufliche Veranlassung nur dann angenommen werden, wenn die Bildungsmaßnahmen für die berufliche Tätigkeit als notwendig zu erachten sind.

Die in Rede stehenden Kurse waren zweifellos der Schulung der sozialen Fähigkeiten der Seminarteilnehmer förderlich. Für die Tätigkeit der Bw. sind wie für jede Tätigkeit mit häufigen Kundenkontakten soziale Kompetenzen von Bedeutung, wobei der Beruf eines Bestatters sicher ein besonderes Einfühlungsvermögen in Menschen in Krisensituationen erfordert. Insofern kam die Ausbildung dem Beruf der Bw. zu Gute. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die in den Seminaren erlernten Fähigkeiten genauso im privaten Umfeld anwendbar sind.

Neben der Entfaltung der eigenen Kreativität soll die Ausbildung zur Kunsttherapeutin im Wesentlichen eine therapeutische Tätigkeit ermöglichen. Laut Wikipedia ist „*die Kunsttherapie eine junge therapeutische Disziplin, durch sie können Patienten unter therapeutischer Begleitung innere und äußere Bilder ausdrücken, ihre kreativen Fähigkeiten entwickeln und ihre sinnliche Wahrnehmung ausbilden.*“ Eine therapeutische Tätigkeit ist nach dem allgemeinen Verständnis im Berufsbild eines Bestatters nicht enthalten. Eine therapeutische Betreuung der trauernden Angehörigen geht über jenes Maß an Betreuung hinaus, welches anlässlich der Kontaktaufnahme mit einem Bestattungsinstitut erwartet wird.

Die Bw. mag Teile der Kursinhalte in ihre berufliche Tätigkeit eingebracht haben. Es kann aber nach dem vorliegenden Sachverhalt nicht als erwiesen angenommen werden, dass die Bw. die in den Seminaren erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang in ihrem beruflichen Bereich angewendet hat. Dafür spricht auch, dass die Zielgruppe der Seminare nicht auf Angehörige einer bestimmten Berufsgruppe eingeschränkt war. Es ist im Übrigen darauf zu verweisen, dass die psychische Betreuung von Trauernden eine freiwillige, unentgeltliche Serviceleistung der Bw. darstellt.

Bei dieser Sachlage können die strittigen Bildungsmaßnahmen nicht als notwendig im Sinne der Judikatur angesehen

werden. http://www.lexisnexis.com/at/recht/frame.do?reloadEntirePage=true&rand=1366374629912&returnToKey=20_T17212207351&parent=docview&target=results_DocumentContent&tokenKey=rsh-20.169168.9931630166 - fnN101B8 Es kann nicht mehr als eine berufliche Teilveranlassung erblickt werden, die aber aufgrund des in § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988

normierten Abzugsverbotes für gemischt veranlasste Aufwendungen einem Abzug als Betriebsausgaben entgegensteht.

Die strittigen Aufwendungen sind daher nicht als Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Tätigkeit im Bestattungsinstitut anzuerkennen.

b. Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen

Zu untersuchen ist nun, ob umfassende Umschulungsmaßnahmen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 vorliegen. Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt". Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden Betriebseinnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. *Atzmüller/Herzog/ Mayr*, RdW 2004/581, 622, und *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2).

Das Erfordernis der „umfassenden“ Bildungsmaßnahmen bedeutet auch, dass einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, nicht als Umschulung im Sinne der steuerlichen Bestimmungen gelten.

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Umschulungskosten sind aber auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der neue Beruf nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll. Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung muss umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen

bzw. Neigungen eignet. Eine derartige besondere Nachweisführung wird daher vor allem bei jenen Sachverhalten notwendig sein, wenn die derzeitige Einkünfteerzielung nicht gefährdet ist oder die Umschulung aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten lässt (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar, Tz 203/4/2 zu § 16; LStR 2002 Rz 361).

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss (vgl. UFS 21.4.2011, RV/3214-W/10, UFS 31.10.2011, RV/1861-W/11).

Die Beweggründe für eine Umschulung können unterschiedlichster Natur sein. Sie können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber in der Lage sein nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass der tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt (vgl. UFS 27.1.2009, RV/3989-W/08; UFS 24.9.2009, RV/3042-W/07, *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/ Wanke*, MSA EStG 12. EL § 16 Anm. 143).

Die Ausbildung zur Kunsttherapeutin stellt für eine Bestattungsunternehmerin zweifellos eine Umschulungsmaßnahme dar, die eine anders geartete Tätigkeit in einem neuen Beruf ermöglicht. Die Voraussetzung einer umfassenden Bildungsmaßnahme kann in Hinblick auf den insgesamt vierjährigen Lehrgang mit 166 Stunden pro Semester als erfüllt betrachtet werden. Aber auch die nach vier Semestern abgeschlossene Ausbildung zur Creativtrainerin kann bereits als „umfassend“ im Sinne des Gesetzes betrachtet werden (zum Lehrgang Creativtrainer und zum darauf aufbauenden Lehrgang Kunsttherapeut siehe oben unter Punkt a.). Die Absolvierung der Ausbildung berechtigt zur selbständigen Ausübung des Berufes der Creativtrainerin bzw. Kunsttherapeutin. Die Bw. hat erwiesenermaßen für acht Semester (2005 – 2009) diesen Lehrgang belegt.

Die Inhalte dieser Ausbildung sowie der Seminare „Heilen mit Farben“ und „Begleitung Langzeitkranke und Sterbender“ sind nach dem detaillierten, glaubwürdigen Vorbringen der Bw. (siehe dazu die Schreiben der Bw., die der Berufung und dem Vorlageantrag beigelegt waren) wesentliche Voraussetzungen und Bestandteile der neuen Tätigkeit als esoterische Beraterin. Es wird davon ausgegangen, dass die Bw. ohne Absolvierung der Seminare nicht in der Lage gewesen wäre, die Lebenshilfe-Beratungen in der von ihr dargelegten Form anzubieten.

Die Anwendung der Seminarinhalte im neuen Betätigungsfeld hat das Finanzamt im Übrigen nicht bestritten. Soweit das Finanzamt die abweisende Berufungsvereinstscheidung damit

begründet, dass Ausbildungskosten für einen Zweitberuf nicht abzugsfähig sind, ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321), wonach die hauptberufliche Ausübung des neuen Berufes für die Anerkennung als Umschulung nicht zwingend erforderlich ist. Wenn die Bw. ein zweites Berufsstandbein schaffen wollte, ohne ihren bisherigen Beruf aufzugeben, so ist das für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht schädlich. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Betätigung ernsthaft und nicht nur hobbymäßig betrieben wird.

Seitens des Finanzamtes wird im Schreiben vom 6. März 2013 darauf verwiesen, dass die Bw. eine Gewerbeberechtigung zur „Organisation von Veranstaltungen“ hat, aber keine Gewerbeberechtigung für Beratungstätigkeiten vorliegt, und dass die Bw. nur ein Abschlusszeugnis als Creativtrainerin, aber kein Abschlusszeugnis als Kunsttherapeutin nachgewiesen hat. Dem ist entgegenzuhalten, dass trotz dieser Umstände die Bw. ihre Beratungstätigkeit tatsächlich aufgenommen hat, Einnahmen erzielt und die Anwendung der im Kunsttherapie-Lehrgang bzw. in den Seminaren erworbenen Kenntnisse nicht bezweifelt wird. Die Ablegung einer Diplomprüfung bzw. die Erteilung einer Gewerbeberechtigung ist lediglich als Indiz bei der Beurteilung der Absicht des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Einkünfteerzielung zu werten, nicht aber als unabdingbare Voraussetzung.

Die nicht unbeträchtlichen Kosten (über 10.000 €) und die Dauer der Ausbildung stellen Indizien dar, dass die Bw. mit der Ausbildung zur Creativtrainerin/Kunsttherapeutin tatsächlich die Schaffung einer neuen Einkunftsquelle bezieht und die Ausbildung nicht lediglich auf einem privaten Interesse beruht. Auch die Einschränkung der Tätigkeit im Bestattungsunternehmen ab dem Jahr 2013, um sich ein bis zwei Tage pro Woche der neuen Beschäftigung zu widmen, und die Schaffung eigener Räumlichkeiten im Wohnhaus zur Ausübung des neuen Beruf ab April 2012 deuten auf die Absicht hin, in ein neues Berufsfeld umzusteigen.

Die von der Bw. gestalteten Werbefolder, die geführte Phantasiereisen und kreatives Gestalten anbieten, sprechen für das ernsthafte Bemühen zur Kundenakquirierung für das neue Betätigungsfeld. Die Kunden sollen hauptsächlich im Umfeld des Bestattungsunternehmens gewonnen werden.

Vor allem aber hat die Bw. bereits ab 2006 begonnen, die neue Tätigkeit neben ihrem Hauptberuf tatsächlich auszuüben. Sie betreut im esoterischen Bereich Trauernde und Krebserkrankte sowie deren Angehörige in Einzel- und Gruppensitzungen zur Überwindung schwieriger Lebensphasen.

Diese Sachlage bestätigt den Willen der Bw., auf Basis der Bildungsmaßnahmen einen zweiten (neuen) Beruf tatsächlich auszuüben, ungeachtet der Tatsache, dass die Bw. in den ersten

Jahren lediglich Einnahmen zwischen 150 € und 228 € jährlich erzielt hat. Nach Beendigung des Lehrgangs Kunsttherapie ist ab 2010 jedenfalls eine Steigerung der Einnahmen zu verzeichnen (im Jahr 2012 bereits Einnahmen von 6.060 €).

Ob der beabsichtigte Umfang der Tätigkeit allerdings geeignet ist, unter Berücksichtigung der angefallenen Ausbildungskosten zur Sicherung des Lebensunterhaltes beizutragen, ist zweifelhaft. In Hinblick auf die erwähnte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen für nicht erwerbsorientierte Tätigkeiten und in den Bereich der „Liebhaberei“ fallende Betätigungen nicht abzugsfähig. Die neue Berufstätigkeit muss über eine hobby-mäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen.

Die von der Bw. zuletzt angesetzten Einnahmen und Ausgaben als Einzelunternehmerin ergeben folgendes Bild:

	Einnahmen	Ausgaben	Einkünfte
2002	0,00	3.117,32	-3.117,32
2003	0,00	432,00	- 432,00
2004	0,00	189,00	- 189,00
2005	0,00	3.373,38	- 3.373,38
2006	150,00	3.412,47	- 3.262,47
2007	228,00	2.750,00	- 2.522,00
2008	220,00	3.332,25	-3.112,25
2009	228,00	0,00	228,00
2010	1.504,00	415,49	1.088,51
2011	4.670,00	4.442,30	227,70
2012	6.060,00	1.599,90	4.460,10
Summe	13.060,00	23.064,11	-10.004,11

Zu bemerken ist, dass die für das Jahr 2012 bekanntgegebenen Aufwendungen offenbar nicht vollständig sind, da zB Fahrtkosten, AfA und Betriebskosten der Räumlichkeiten fehlen.

Das Finanzamt ist vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen und hat in den angefochtenen Bescheiden die Einnahmen aus der Beratungstätigkeit – ohne Berücksichtigung der Bildungsaufwendungen - der Einkommensteuer unterzogen. Zuletzt verwies das Finanzamt im Schreiben vom 6. März 2013 allerdings auf den bisher erwirtschafteten Gesamtverlust aus der neuen gewerblichen Tätigkeit und den Ausbildungsinhalt der besuchten Seminare, der auch den privaten Lebensbereich berührt. Damit geht das Finanzamt nun offensichtlich von einem Veranlassungszusammenhang der Bildungsmaßnahmen mit den Einnahmen aus, zieht aber

eine Qualifikation als Liebhaberei in Betracht. Dabei wurde auch darauf verwiesen, dass eine von der steuerlichen Vertretung im Jahr 2007 erstellte Prognoserechnung, die von der Erwirtschaftung eines Gesamtgewinns ab dem Jahr 2011 ausging, nicht erfüllt wurde.

Kommt es zu Verlusten, ist die Frage der Liebhaberei zu untersuchen. Nach der Liebhabereiverordnung (LVO) ist vorweg eine Zuordnung der Tätigkeit unter § 1 Abs 1 LVO bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen oder unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO bei Tätigkeiten, die typisch der privaten Lebensführung zuzurechnen sind, vorzunehmen. In beiden Fällen ist die zu erwartende Erwirtschaftung eines Gesamtgewinns von Bedeutung. Je nach der Zuordnung sind unterschiedliche Beurteilungsmaßstäbe anzuwenden und ergeben sich unterschiedliche steuerliche Konsequenzen.

Für eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung der Bw. sprechen die kosten- und zeitaufwändigen Ausbildungen, die Reduzierung der bisherigen Tätigkeit im Bestattungsunternehmen, die Nutzung eigener Räumlichkeiten für die neue Tätigkeit sowie die steigenden Einnahmen und positiven Einkünfte ab dem Jahr 2010.

Die Ausübung der Beratung ohne einschlägige Gewerbeberechtigung ist hingegen ein Indiz für eine hobbymäßige Verwertung der Ausbildungen. Auch der Umstand, dass der neuen Betätigung Seminare mit persönlichkeitsbildenden Komponenten zugrunde liegen, die durchaus auch für Personen von Interesse sind, die das erworbene Wissen nicht wirtschaftlich nutzen wollen, spricht für eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Tätigkeit.

Unter § 1 Abs 2 Z 2 LVO fallen aber nicht nur typische Hobbytätigkeiten, sondern auch Betätigungen, die ihrer Art nach zwar erwerbswirtschaftlich sind, aber nur in einem untypisch geringen Umfang ausgeübt werden und damit stark in die Nähe eines Hobbys rücken (vgl. *Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*², Rz 157, UFS 26.6.2012, RV/0180-W/11).

Bei dem vorliegenden Sachverhalt ist nicht erwiesen, dass die tatsächliche Erzielung von Einkünften im Vordergrund steht. Die Absicht der Bw., mit den erworbenen Kenntnissen eine neue Einkunftsquelle zu erschließen, kann derzeit – trotz Ablaufs eines bereits längeren Zeitraums ab Beginn der Tätigkeit – noch nicht abschließend beurteilt werden. Ebenso wenig kann eine eindeutige Zuordnung der Betätigung zu § 1 Abs. 1 LVO oder zu § 1 Abs. 2 LVO vorgenommen werden. Die Zuordnung wird vor allem davon abhängen, in welchem Umfang die Bw. die Lebenshilfe-Beratungen zu betreiben gedenkt.

Die Eignung, einen Gesamtgewinn zu erzielen, kann den Aktivitäten der Bw. nicht von vornehmerein abgesprochen werden. Die Eignung wird – abgesehen vom Umfang der Tätigkeit – auch davon abhängen, ob die Bw. weiterhin Seminare belegen möchte. Die subjektiven

Absichten der Bw. können aber nur anhand objektiver Umstände beurteilt werden, die erst später hervortreten werden.

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Ist die Ungewissheit beseitigt, wird die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzt. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den bisher vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 BAO).

Im gegenständlichen Fall liegt die Ungewissheit in der Beurteilung der subjektiven Absichten der Bw., die zwar schon vorliegen, aber noch nicht ausreichend objektivierbar und damit endgültig beurteilbar sind. Diese Beurteilung wird erst vorgenommen werden können, wenn der subjektive Wille anhand der objektiven Umstände sichtbar und beweisbar wird. Die Qualifizierung der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit allenfalls als Einkunftsquelle bzw. eine eindeutige Einordnung als erwerbswirtschaftliche Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Anlaufzeitraum und Kriterienprüfung) oder als typisch in der Lebensführung begründet gemäß § 1 Abs. 2 LVO (absehbarer Zeitraum ohne Anlaufzeitraum) sollte dem Finanzamt nach einer weiteren Beobachtungsphase von etwa zwei Jahren unter Wahrung des Parteiengehörs endgültig möglich sein.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer der Jahre 2005 - 2008 hat daher vorläufig zu erfolgen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse können die Ausbildungskosten als vorweggenommene Betriebsausgaben unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb vorläufig anerkannt werden, da die Fakten überwiegend für die Absicht der Bw. sprechen, die in den Seminaren erworbenen Kenntnisse tatsächlich berufsmäßig und zur Erzielung eines Gesamtgewinns umzusetzen. Bei dieser Beurteilung ist ausschlaggebend, dass die in den letzten Jahren steigenden Einnahmen das Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses – trotz neuerlicher Seminare im Bereich der Energetik ab 2011 - wahrscheinlich machen.

Eine Überprüfung der geltend gemachten Kosten der Höhe nach ergab, dass die Kursgebühren in Höhe der nachgewiesenen Aufwendungen anzuerkennen sind. Insofern waren die von der Bw. angesetzten Einkünfte zu korrigieren.

	Einnahmen	Ausgaben		Einkünfte
2005		Spirituelles Heilen	183,00	
		Material	223,38	

		Kunsttherapie	2.900,00	
		Auswahlseminar	250,00	
	0,00		Summe 3.556,38	-3.556,38
2006		Kunsttherapie	2.900,00	
		Material	185,69	
		Material	143,78	
	150,00		Summe 3.229,47	-3.079,47
2007	228,00	Kunsttherapie	Summe 2.750,00	- 2.522,00
2008		Kunsttherapie	2.750,00	
		Gesundheitswerkstatt	582,25	
	220,00		Summe 3.332,25	-3.112,25

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben und die Einkommensteuer 2005 – 2008 vorläufig festzusetzen.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 8. Juli 2013