

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 in der Sitzung am 13. Oktober 2015 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als IT-Projektleiterin.

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 machte sie unter anderem Kosten für Ausbildung/Fortbildung bzw. Umschulung in Höhe von € 4.364,90, damit zusammenhängende Reisekosten von € 838,32 sowie Kosten für Fachliteratur von € 92,70 geltend. Über Aufforderung des zuständigen Finanzamtes (FA) legte die Bf. die diesen Ausgaben zugrunde liegenden Belege (Seminarbestätigungen „*Lehrgang universitären Charakters Supervision, Coaching und OE*“, Zahlungsbestätigungen, Hotelrechnungen usw.) vor.

Mit Bescheid vom 17.08.2010 führte das FA die Arbeitnehmerveranlagung durch, wobei im Zusammenhang mit dem beantragten Lehrgang lediglich Kosten für Fachliteratur in Höhe von € 36,26 mit folgender Begründung berücksichtigt wurden: „*Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten alle Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Supervision vermittelt Anregungen zur Verbesserung des menschlichen Verhaltens und der menschlichen Kommunikation in verschiedenen Lebenslagen, wie dies für alle Personen von Bedeutung ist, die zu anderen Menschen Kontakt haben. Dh Supervision kommt in erster Linie jenen Personen zugute, die mit anderen Personen oder Personengruppen außerberufliche bzw. berufliche oder sonstige menschliche Kontakte pflegen und ist nicht nur auf pädagogisch tätige Personen*

*mit Führungsaufgaben beschränkt. Daraus ergibt sich, dass keine berufsspezifische Fortbildung vorliegt.*

*Die Supervision und die Reisekosten konnte daher nicht berücksichtigt werden.“*

In ihrer Berufung (nunmehr Beschwerde) legte die Bf. dar, dass sie im Jahr 2008 mit der Ausbildung für Supervision, Coaching und Organisationsentwicklung begonnen habe, wobei mehrere Beweggründe dafür ausschlaggebend gewesen seien.

Einerseits sei sie damals als IT-Projektleiterin in sehr großen, schwierigen und sehr konfliktreichen Projekten tätig gewesen. Da es im Projektverlauf immer wieder zu schwierigen Situationen gekommen sei, durch die sie das Projektteam durchführen musste und die sie bewältigen musste, sei es ihr dringend notwendig erschienen, eine Weiterbildung im Mitarbeitercoaching anzustreben.

Andererseits möchte sie sich mit ihrer neuen Ausbildung auf ein neues berufliches Standbein vorbereiten: Selbständig als Supervisorin, Coach und Organisationsentwicklerin zu arbeiten. Dafür habe sie derzeit Bildungskarenz und arbeite auch an der Renovierung eines Raumes, der dann als Praxisraum für ihre Beratungen zur Verfügung stehen werde.

Jedenfalls möchte sie sich mit der Ausbildung und Umschulung, die sie in diesen Jahren absolviere, ein neues berufliches Standbein schaffen, das es ihr ermögliche, auch in der zweiten Hälfte ihrer Berufstätigkeit gesund und selbständig für ihr Einkommen zu sorgen.

Daraufhin erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung des FA vom 30.09.2010:

*„Aus Ihrem Schreiben vom 28.08.2010 geht hervor, dass Sie auf ein zukünftiges neues Standbein abzielen. Es besteht somit kein konkreter Zusammenhang mit einer neu ausgeübten Tätigkeit. Die in Zusammenhang mit der eventuellen Tätigkeit geltend gemachten Werbungskosten konnten daher nicht berücksichtigt werden.*

*Sie werden jedoch höflich darauf aufmerksam gemacht, dass falls Sie in den nächsten Jahren Einkünfte als Supervisorin, Coaching- und Organisationsentwicklerin beziehen, gemäß § 295a BAO ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit geändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs hat.*

*Ihre Berufung war somit abzuweisen.“*

Dagegen stellte die Bf. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte die Bf. aus, dass sie in der EDV-Abteilung der A. (M.) arbeite. In der M. würden die B.-Förderungen beantragt, berechnet und ausbezahlt.

Die Software für die B.-Förderungen müsse sehr oft unter großem Zeitdruck entwickelt werden, da die EU-Richtlinien und auch die Terminvorgaben sehr streng eingehalten werden müssten, die Vorgaben für die Software aber sehr spät erst wirklich fixiert würden. Eine verspätete Auszahlung der EU-Gelder würde ein großes Pönale nach sich ziehen, was der Bund und die M. auf jeden Fall vermeiden wollen.

Als Projektleiterin in der EDV-Abteilung leite sie diesen Entwicklungsprozess und führe das Projektteam durch die Analyse des Pflichtenhefts, das Design der Softwarearchitektur, die Softwareentwicklung, Software-Tests und -Fertigstellung. Anschließend werde diese Software gewartet und im Echtbetrieb betreut. Bei der Pflichtenheft-Analyse würden die Kunden eingeladen mit dem Projektteam das gemeinsame Bild des Geschäftsprozesses, sowie das Potential der Software zu entwickeln. Dabei müssten die Grenzen des Möglichen in technischer und zeitlicher Sicht verhandelt werden, widersprüchliche Anforderungen an die neue Software seien dabei leider an der Tagesordnung. Es gelte herauszuarbeiten, was dem Kunden das Wichtigste sei, was das für die Software bedeute, welche Schwerpunkte gesetzt werden, was als nice-to-have klassifiziert werden könne. Dieser Projektteil bestehe zum größten Teil aus Besprechungen und Verhandlungen mit dem Kunden und dem Versuch die Reibungsverluste möglichst gering zu halten.

Der Prozess der Erstellung der Softwarearchitektur erfordere einen offenen Umgang mit Ideen, brauche eine Atmosphäre wo auch neues und außergewöhnliches zugelassen werden könne, damit im Entwickeln von Ideen die Chance bestehe das Projekt auch wirklich weiter zu entwickeln. Es brauche sowohl eine offene Haltung für Veränderungen als auch den Blick auf Bewährtes, weil Bewährtes bewahrt werden könne.

Die Phase der Softwareentwicklung sei hingegen sehr streng strukturiert und gekoppelt mit der Aufgabe möglichst rasch ein gutes Ergebnis zu erzielen, damit die Fachabteilung mit den Softwaretests auch zeitnah beginnen könne. Dazwischen gebe es immer wieder Zeiten wo das Team durch Unsicherheit, Innehalten und Ambivalenzen, Unstimmigkeiten, Konkurrenz, Konflikte etc. geführt werden müsse – und das alles unter enormem Zeitdruck.

Die Zusammenarbeit mit der „anderen“ Abteilung, der Fachabteilung, brauche immer wieder Klärung, klare Kommunikation, Konfliktlösungen. Es brauche viel Know How und professionellen Umgang mit MitarbeiterInnen, die diese Anforderungen unter zeitlichem Erfolgsdruck bewältigen müssten. Dazu sei es wichtig, verschiedene Sichtweisen integrieren zu können, in Konfliktsituationen – sowohl im Team – als auch mit einzelnen Kollegen wertschätzend und lösungsorientiert handeln zu können.

Dieser Prozess könne mit den Methoden und der Haltung des Coachings professionell, lösungsorientiert und zielgerichtet durchlaufen werden. Die Teambesprechungen und Projekt-Jour Fixe könnten mit dem Know How aus dem Teamcoaching und der Teamentwicklung professionell bereichert und motivierend durchgeführt werden. Im Modul Projektmanagement habe sie ihre bisherigen Projektmanagement-Erfahrungen erweitern können mit Sichten auf verschiedene Rollen im Projekt, die Dynamik zwischen Linie und Projekt, die Wichtigkeit des Projektreviews, das Verhältnis von Planung- und Projektcontrolling, die besondere Gestaltung von Projektanfang und -ende.

Die gelernten Strategien und Methoden aus dem Kommunikations- und Konfliktmanagement könnten jederzeit im Projektverlauf angewendet werden und

unterstützen die MitarbeiterInnen in ihrer Zusammenarbeit und in dem Bewusstsein, gemeinsam die Aufgaben des Projekts lösen zu können.

Die Organisationsentwicklung sei ein weiterer Teil dieser Ausbildung. Dabei gehe es darum, Veränderungsprozesse in einer Organisation zu begleiten. Eine Organisation müsse sich immer verändern, um bestehen zu bleiben. Das Wissen darum, wie Veränderungsprozesse ablaufen, wie sie gestaltet werden, welche Gefühle/Ängste/Widerstände sie bei den MitarbeiterInnen hervorrufen, in welchen Situationen sie angewendet werden könnten sei wichtiges Know How um sich selbst innerhalb der Organisation weiterentwickeln und etablieren zu können.

Ständige Weiterbildung sei für die Bf. in ihrer Position unumgänglich, um auf dem aktuellem Stand zu sein und auch die Karrieremöglichkeiten innerhalb des Unternehmens seien mit den absolvierten Aus- und Weiterbildungen korreliert. Damit Frauen ihre Karrierechancen auch realisieren könnten, müssten sie immer einen Schritt voraus sein. Ständige Weiterbildung sei sehr, sehr wichtig für erfolgreiche Menschen.

Die M. unterstütze sie in dieser Ausbildung, indem sie mehrere Ausbildungstage habe dienstlich besuchen können und indem ab Februar 2010 eine Bildungskarenz für ein Jahr genehmigt worden sei.

Weiters möchte sie ihre fundierte, vielseitige Ausbildung nutzen, um auf selbständiger, vorerst nebenberuflicher Basis dieses spezielle Leistungsangebot bei größeren IT-Projekten bewerben zu können.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 seien Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Mit der Einführung der Z 10 durch das StRefG 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 22.09.2005, 2003/14/0090, ausgesprochen, dass nunmehr „*solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort-)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Von einer begünstigen Bildungsmaßnahme wird somit jedenfalls dann zu sprechen sein, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.*“

Als Beilage übermittelte die Bf. die Seiten 8 bis 16 aus dem Curriculum für die Ausbildung „Supervision, Coaching und Organisationsentwicklung“ der C. Wien, zu finden unter [link](#). In diesem Dokument fände sich eine Beschreibung der Module mit kurzen Inhaltsangaben.

Sie stelle daher den bereits im Schreiben vom 02.09.2010 gestellten Antrag, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Ausbildungs-, Reise- und Fachliteraturkosten in Höhe von € 5.295,92 als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

### **Es wurde erwogen:**

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen ist.

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen für Supervision, Coaching und Organisationsentwicklung sowie die damit zusammenhängenden Fahrtkosten und die Kosten für Fachliteratur als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten 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.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist zu sprechen, wenn die vermittelten Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Es sollen auch "*solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort-)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Von einer begünstigten Bildungsmaßnahme wird somit jedenfalls dann zu sprechen sein, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können*" (VwGH 22.09.2005, 2003/14/0090).

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

Nicht abzugsfähig sind daher Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein).

Die von der Bf. im Zuge des Vorlageantrages übermittelten Auszüge aus dem Curriculum für die Ausbildung „Supervision, Coaching und Organisationsentwicklung“ der C. Wien lassen erkennen, dass Lehrinhalt unter anderem auch Themen wie „Die eigene Persönlichkeit, die Gestaltung der persönlichen Rolle als Beraterin, die/ der Einzelne und das soziale System“, „Gesprächsführung & Fragetechniken: die Frage als Intervention“, „Themenorientierte Selbsterfahrung – Zwischenbilanz und Verankerung“ oder „Kommunikations- und Konfliktmanagement“ sind, welche neben

einer beruflichen Verwendungsmöglichkeit auch eine private Veranlassung in Form einer Persönlichkeitsentwicklung nicht ausschließen.

Für solche Bildungsmaßnahmen ist zur steuerlichen Berücksichtigung die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 30.05.2001, 2000/13/0163). Diese Notwendigkeit ist dahingehend zu verstehen, ob die Aufwendungen objektiv für die Erwerbstätigkeit sinnvoll sind (VwGH 12.03.1994, 91/14/0024).

*„Für die berufliche Notwendigkeit einer Bildungsmaßnahme spricht es, wenn sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zusammensetzt. Trägt der Arbeitgeber einen Teil der Kurskosten oder stellt er den Arbeitnehmer für die Zeit der Schulungsmaßnahme gegen Weiterbezug des Gehalts dienstfrei, ist dies gleichfalls ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit.“* (VwGH 31.03.2011, 2009/15/0198).

Der Informationsbogen zum gegenständlichen Lehrgang beschreibt Supervision, Coaching und Organisationsentwicklung als verwandte Beratungsmethoden mit der gemeinsamen Fokussierung auf den Arbeits- und Leistungsauftrag in Organisationen und Betrieben.

Supervision sei eine Methode der reflektierten Begleitung von Professionellen in ihrer Arbeit mit Menschen (Aus- und Weiterbildung, Pädagogik, Gesundheitswesen, Sozialarbeit, Personalführung, Training etc.). Sie sei international verbreitet und habe sich in vielen sozialen, pädagogischen, medizinischen und wirtschaftlichen Berufsfeldern als Qualitätsstandard etabliert.

Coaching konzentriere sich auf Themen wie Gestaltung der Führungsrolle, Karriereplanung, Management von Veränderungsprozessen oder Management von Krisensituationen und richte sich vor allem an Führungskräfte in Leitungs- und Managementfunktionen bzw. an Personen in beruflich verantwortungsvollen Positionen.

Organisationsentwicklung wiederum habe unter anderem die Planung von Veränderungs- und Umstrukturierungsprozessen von Organisationen oder deren Teilbereichen zum Inhalt, ermögliche die Einübung eines konstruktiven Umgangs bei Konflikten in oder zwischen Teams bzw. Hierarchieebenen und könne in Wirtschaftsunternehmen sowie in Non-Profitorganisationen eingesetzt werden.

Ziele des Lehrganges sei der Erwerb professioneller Beratungskompetenz in den Methoden Supervision, Coaching und Organisationsentwicklung mit dem Ziel Problemsituationen aus dem Zusammenspiel zwischen den Persönlichkeiten der MitarbeiterInnen und der KundInnen auf der einen Seite und der Organisationsdynamik auf der anderen Seite zu verstehen, alternative Problemlösungen zu finden, die für alle Beteiligten neue Perspektiven eröffnen und das Beziehungs-, Lebens- und Arbeitsklima verbessern sowie die Kooperations- und Konfliktfähigkeit aller Beteiligten zu erhöhen und damit die persönliche und berufliche Handlungskompetenz zu erweitern.

Der Lehrgang richtet sich unter anderem an Personen aus Wirtschafts- und Gesundheitsberufen und TrainerInnen und BeraterInnen, Personen in Management- und Leitungsfunktionen in Profit- und Nonprofit-Unternehmen – alle mit einschlägigen Erfahrungen in der Praxis und Erfahrungen mit der Arbeit in Organisationen.

Als Angestellte in einer Management- bzw. Leitungsfunktion ist es aufgrund der Tätigkeitsbeschreibung der Bf. glaubhaft und schlüssig, dass die im Lehrgang vermittelten Inhalte sinnvoll und nützlich für ihre Erwerbstätigkeit eingesetzt werden können.

Dies betrifft vor allem Seminare wie

- „Kommunikations- und Konfliktmanagement“,
- „Methodik der Teamsupervision & Teamentwicklung“, in welchem u.a. Rollen in Teams, die Identität des Teams und die Förderung von Selbstorganisation behandelt werden,
- „Systemische Interventionsmodelle der Supervision in Organisationen“, in welchem beispielsweise Techniken zur Bearbeitung der Organisationsdynamik von Teams mit Schwerpunkt auf dem „organisationalen Faktor“ und ein lösungsorientiertes supervisorisches Vorgehen bei eskalierenden Konfliktverläufen in Teams behandelt werden,
- „Coaching I: „Coaching als Beratungsansatz““, in welchem auch Managementfunktion und –konzepte vermittelt werden sowie
- „Kontraking und Projektmanagement in der Organisationsentwicklung“, in welchem u.a. die Abgrenzung und Definition von Projekten, Projektmanagementaufgaben, unterschiedliche Rollen in Projekten, Aufbau und Gestaltung von Projektstrukturen (Organisation, Kommunikation), Tools zur Projektplanung, Verhältnis von Planung (zeitlich) und Controlling im Projektmanagement behandelt werden.

Selbst wenn sich der Lehrgang an einen eher weiten und damit heterogenen Teilnehmerkreis wendet, was als Indiz gegen eine Notwendigkeit der Bildungsmaßnahme zu werten ist, überwiegen dennoch die glaubhaften Ausführungen der Bf. in ihrem Vorlageantrag, dass ihr Arbeitgeber sie in dieser Bildungsmaßnahme unterstützte, indem sie mehrere Ausbildungstage dienstlich besuchen konnte und überdies ein Jahr Bildungskarenz genehmigt wurde.

Als weiteres Indiz ist die Bewilligung der NÖ Bildungsförderung in Höhe von € 750,-- zu werten, da Voraussetzung der Förderung u.a. der „Besuch eines berufsspezifischen Weiterbildungskurses“ ist und dass die berufsspezifische Weiterbildung zur Arbeitsplatzsicherung erfolgen muss.

Die oben erwähnten Punkte sind bei Betrachtung des Gesamtbildes als nicht unerheblicher Hinweis auf die Sinnhaftigkeit und Notwendigkeit der Bildungsmaßnahme zu werten, weswegen die angefallenen streitgegenständlichen Kosten dem Grunde nach als Fortbildungskosten anzuerkennen sind.

Dies umso mehr, als bestimmte Schlüsselqualifikationen wie Sozialkompetenz und Methodenkompetenz insbesondere bei leitenden Positionen in jüngster Vergangenheit neben der Fachkompetenz zu einem weiteren zentralen Bereich in Personalwirtschaft und

Personalentwicklung geworden sind und damit ein zusätzliches Element für die langfristige berufliche Beschäftigung bilden und somit der Erwerbung, Sicherung oder Einhaltung der Einnahmen dienen.

Doch selbst eine negative Beurteilung der Fortbildungskosten würde im gegenständlichen Verfahren aus folgenden Gründen zu keinem anderen Ergebnis führen.

Die Bf. führte nämlich weiters aus, dass sie sich mit den Bildungsmaßnahmen auf ein neues berufliches Standbein stellen und selbständig als Supervisorin, Coach und Organisationsentwicklerin tätig sein möchte. Diese Ausführungen machten eine Auseinandersetzung mit der Frage des Vorliegens einer Umschulungsmaßnahme erforderlich.

Abzugsfähig sind Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen dann, wenn sie derart umfassend sind, dass der Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht wird, welche mit der bis dato ausgeübten Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Daher wäre der Besuch einzelner Kurse oder Veranstaltungen nicht unter diesen Begriff zu subsumieren. Es ist jedoch unerheblich, dass der Steuerpflichtige während der Umschulung auch weiterhin einer beruflichen Tätigkeit nachgeht.

Laut VwGH ist es für die Annahme einer erwerbsorientierten Umschulungsmaßnahme ausreichend, dass die bisherige Tätigkeit wesentlich einschränkt wird. Diese muss jedoch nicht vollständig aufgegeben werden. (vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321, VwGH, 23.05.2013, 2011/15/0159). Umschulungskosten sind daher auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der andere Beruf, auf den die umfassende Umschulungsmaßnahme abzielt, nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll.

Zusätzlich sind laut VwGH vom 25.10.2011, 2011/15/0047 steuerlich zu berücksichtigende Umschulungskosten solche Aufwendungen, welche zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen.

Es handelt sich bei Umschulungskosten inhaltlich um „vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“. Voraussetzung für die Anerkennung solcher „vorweggenommener Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“ ist, dass die Kosten in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Nicht ausreichend ist daher, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf ermöglicht. Die angestrebte Tätigkeit muss überdies auch zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen.

Für die Anerkennung von Umschulungskosten muss daher das Motiv vorliegen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen.

Die Beweggründe für Umschulungsmaßnahmen können mannigfaltig sein. Es kann sich dabei beispielsweise um eine Unzufriedenheit im bisherigen Beruf handeln oder

auch nur um ein Interesse an einer Neuorientierung. Ob es dem Steuerpflichtigen darum geht eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive für die Umschulungsmaßnahme entscheidend sind (z.B. hobbymäßige Verwertung), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321). Selbst wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztendlich scheitert, z.B. weil die Steuerpflichtige tatsächlich keinen Arbeitsplatz findet, das Gesamtbild jedoch für das Vorliegen dieser Absicht spricht, liegen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor. Eine Ausbildung in einem bestimmten Bereich garantiert nämlich nicht, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können.

Dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist daher einerseits im Zusammenhang mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG) und andererseits auch mit den Grundsätzen der Liebhäbereibeurteilung zu sehen.

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

Sollte eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen geeignet sein, erhöht sich die Intensität dieser Nachweisführung oder Glaubhaftmachung.

Für die Anerkennung von Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten sind somit drei Voraussetzungen zu erfüllen:

1. Es muss sich um Umschulungsmaßnahmen handeln,
2. es müssen diese Maßnahmen umfassend sein und
3. diese Maßnahmen müssen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs (mit der Absicht Einkünfte zu erzielen) abzielen (vgl BFG 02.07.2014, RV/1100410/2011).

Bei dem Universitätslehrgang Beratungs- und Managementwissenschaften, Studienschwerpunkt Supervision, Coaching und Organisationsentwicklung (OE) handelt es sich zweifelsohne um eine umfassende Umschulungsmaßnahme.

Abgeschlossen werden kann der Lehrgang entweder innerhalb von 5 Semestern mit Diplom nach ÖVS-Qualitätskriterien als „Akademische/r SupervisorIn, Coach & OrganisationsberaterIn“ oder innerhalb eines Semesters als „Master of Science – MSc (Supervision, Coaching & Organisationsentwicklung). Laut Informationsblatt des Lehrganges werden die AbsolventInnen aufgrund der vermittelten Qualifikationen befähigt, die Methoden „Supervision“, „Coaching“ und „Organisationsentwicklung“ freiberuflich und organisationsintern auszuüben.

Entsprechend der vorgelegten Zahlungsbestätigung vom 26.01.2010, aus welcher sich ergibt, dass die Bf. den fünfsemestrigen Lehrgang mit insgesamt 320 Stunden an Seminaren besucht, kann bei einer solchen Ausbildungsdauer und den oben genannten weiteren Kriterien davon ausgegangen werden, dass es sich bei der gegenständlichen Bildungsmaßnahme um eine umfassende Umschulungsmaßnahme handelt, die den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht.

Grundsätzlich genügt es, wenn die neue Tätigkeit neben den bisherigen alten Beruf tritt, der weiterhin ausgeübt wird. Allerdings kann diese Aussage nur insofern gelten, als die Betätigung ernsthaft und nicht nur hobbymäßig betrieben wird. Gegen die steuerliche Abzugsfähigkeit würde daher sprechen, wenn lediglich ein Ausmaß angestrebt würde, das nur mehr als geringfügig anzusehen wäre.

Der subjektive Wille der Bf. zur Einkünftezielung im neuen Beruf kann nur anhand von objektiven Umständen beurteilt werden und daher nur dann berücksichtigt werden, wenn der innere Entschluss zur Aufnahme einer neuen Tätigkeit klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt und durch geeignete Unterlagen nachweisbar ist (vgl BFG 02.07.2014, RV/1100410/2011).

Zur geplanten Ausübung des neuen Berufs führte die Bf. in ihrer Bescheidbeschwerde vom 28.08.2010 sowie in ihrem Vorlageantrag vom 06.10.2010 an, dass sie sich mit diesem Lehrgang auf eine neues berufliches Standbein vorbereiten möchte. Sie möchte selbstständig als Supervisorin, Coach und Organisationsentwicklerin arbeiten. Deswegen sei sie zum Zeitpunkt des Schreibens in Bildungskarenz und arbeite an der Renovierung eines Raumes, welcher als Praxisraum für Beratungen zur Verfügung stehen soll. Vorerst möchte sie ihre fundierte und vielseitige Ausbildung auf selbständiger nebenberuflicher Basis bei größeren IT-Projekten bewerben.

In dem Vorlagebericht der belangten Behörde vom 04.11.2010 führte das Finanzamt aus, dass bis dato neben der nichtselbständigen Tätigkeit keine Einnahmen aus der Supervision etc. getätigten wurden. Auch in den Jahren danach wurden von der Bf. bisher keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit deklariert. Hierbei handelt es sich jedoch um kein Kriterium der steuerlichen Anerkennung von Umschulungsmaßnahmen.

Selbst wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztendlich scheitert, liegen Werbungskosten vor, wenn das Gesamtbild für das Vorliegen der Absicht der Einkünftezielung spricht. Wie bereits erwähnt, verschafft keine Ausbildung eine Garantie, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können.

Recherchiert man die Schlagworte „D.“ in der Internetsuchmaschine [www.google.at](http://www.google.at), scheinen mehrfache Eintragungen auf, welche Coachingleistungen der Bf. bewerben. Dies unter <http://xy>, der Home-page der Marktgemeinde S. (link2) sowie auf weiteren Internetseiten betreffend Coaching (link3).

Anzumerken ist, dass diese Internetseiten zwar auf die mittlerweile nicht mehr zugängliche Homepage der Bf. unter [www](http://www) verweisen, diese jedoch zumindest bis zum 12.09.2013

aufrufbar war und die Bf. daher über mehrere Jahre hinweg einen aktiven Aufwand machte, ihre neu erworbenen Fähigkeiten und Leistungen auf dem Markt anzubieten, indem sie sich eine werbende und informative Präsenz im Internet schaffte.

Dies war auch bereits vor Erlassung der Beschwerdevorentscheidung vom 30.09.2010 durch das FA ersichtlich, da im Jahr 2010 ein Kurs mit Terminen in den Monaten April, Mai und Juni an der Volkshochschule S. mit dem Thema „Beratung für Menschen in leitenden Funktionen“ gegen Entgelt durch den Internetauftritt der Bf. angeboten wurde.

Der innere Entschluss zur Aufnahme einer neuen Tätigkeit erscheint dem Senat aus den oben genannten Gründen daher ausreichend klar und eindeutig nach außen in Erscheinung getreten.

Da die oben dargestellten Voraussetzungen erfüllt sind, wären – selbst bei Nichtvorliegen von Fortbildungskosten - die beantragten und anhand von Belegen nachgewiesenen Kosten für Umschulungsmaßnahmen und damit zusammenhängendem Kilometergeld grundsätzlich anzuerkennen.

Bezüglich der geltend gemachten Kosten für Fachliteratur ist auszuführen, dass sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 im Wesentlichen ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen ergibt.

*„Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen (vgl. VwGH 15. 11. 1995, 94/13/0142). Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem „Aufteilungsverbot“ der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.“*

*Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächlich Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss“ (UFS 20.06.2011, RV/0717-W/11).*

Daher begründet laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (VwGH 24.11.1999, 99/13/0202). Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098 betr. Literatur für Unterrichtsgestaltung eines Lehrers).

Bei den Werken Asgodom/Bock/Mahler/Lienhart/Volk „Die Frau, die ihr Gehalt mal eben verdoppelt hat ... - 25 verblüffende Coaching-Geschichten“ (€ 18,45) und Pásztor/Gens „Ich höre was, das du nicht sagst: Gewaltfreie Kommunikation in Beziehungen“ (€ 10,23) handelt es sich um allgemeine Ratgeber des Lebens.

Bei typisierender Betrachtungsweise zeigen diese Artikel zwar einen gewissen Zusammenhang mit den Bildungsmaßnahmen der Bf. auf, jedoch sind sie von

allgemeinem Interesse bzw. zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt. Es handelt sich um keine Fachbücher, welche derart auf die spezifischen beruflichen Bedürfnisse eines Coachs abgestellt sind, dass ihnen die Eignung fehlt, private Bedürfnisse interessierter Bevölkerungskreise zu befriedigen (vgl. UFS 20.06.2011, RV/0717-W/11), weswegen diese Kosten nicht anerkannt werden konnten.

Bei den Werken Radatz, „Beratung ohne Ratschlag: Systemisches Coaching für Führungskräfte und BeraterInnen“ (€ 39,88) sowie Reichel/Rabenstein „Kreativ beraten: Methoden und Strategien für kreative Beratungsarbeit, Coaching und Supervision“ (€ 24,13) handelt es sich um praxisnahe Handbücher zu den Themen Beratungsarbeit, Coaching und Supervision, welche sich vor allem an entsprechende Professionisten richten und auf die spezifischen beruflichen Bedürfnisse dieser Berufsgruppen abstellen. Diese Aufwendungen waren daher als Fachliteratur im Zusammenhang mit den Fortbildungs-/Umschulungskosten steuerlich anzuerkennen.

Bezüglich der beantragten Höhe von € 5.295,92 ist auszuführen, dass als Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten insbesondere Kurskosten, Kosten für Lehrbehelfe, Nächtigungskosten und Fahrtkosten anzusehen sind.

Anhand von Belegen und Aufzeichnungen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurden anzuerkennende Fortbildungskosten in Höhe von € 4.332,90, davon € 3.080,-- für Semestergebühren, Fahrtkosten in Höhe von € 838,32 sowie Kosten für Fachliteratur in Höhe von € 64,01.

Da die Bf. laut übermitteltem Schreiben vom 15.04.2009 € 750,-- als Beitrag zu den Kurskosten von der NÖ Bildungsförderung erhalten hat, war dieser Betrag gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 als allfällig erhaltener steuerfreier oder nicht steuerbarer Ersatz von den beantragten Kosten abzuziehen (vgl. UFSW vom 22.08.2011, RV/2002-W/11).

Es waren daher streitgegenständliche Aufwendungen in folgender Höhe anzuerkennen:

Fortbildungskosten	€ 4.332,90
- NÖ Bildungsförderung	- € 750,00
+ Fahrtkosten	+ € 838,32
+ Kosten für Fachliteratur	+ € 64,01
Insgesamt anzuerkennender Betrag	€ 4.485,23

#### Zulässigkeit der Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt gegenständlich kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 21. Oktober 2015