



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 14. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 24. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer des Jahres 2004 wird gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen (**vorläufig**):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 7.383,62 €
Werbungskosten	- 1.000,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	17.820,97 €
Einkommen	16.650,97 €
Einkommensteuer	2.619,78 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 2.164,07 €

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 machte die Berufungswerberin (Bw.) folgende Werbungskosten geltend:

Arbeitsmittel: 231,72 €

Fachliteratur: 228,54 €

Reisekosten: 3.387,00 €

Fort- Ausbildung, Umschulung: 6.540,00 €

Gesamtsumme: 10.387,26 €

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 1. August 2005 wurde die Bw. seitens des zuständigen Finanzamtes aufgefordert, sämtliche Ausgaben durch Vorlage entsprechender Unterlagen und Belege nachzuweisen.

Mit Eingabe vom 22. August 2005 wurden Kopien der entstandenen Aufwendungen für die Aus/Weiterbildung in Coaching, Kommunikation und Mediation beim ÖTZ-NLP, Mobbing Beratung bei der PGA in Linz und Lehrgang für Organisations- und Strukturaufstellungen bei der Akademie der Wirtschaftstreuhänder in Wien vorgelegt:

- Zahlungsbestätigung NLP-Einführungsseminar (27.-28.2.2004): 225,00

- Zahlungsbestätigung NLP-Intensivseminar mit dem Schwerpunkt Wirtschaftscoaching und Wirtschaftsmediation (9.-13.6.2004): 465,00

- Rechnung für NLP-Professional-Practitioner Kurs (2.7.2004-13.3.2005): 3.390,00

- Rechnung für Mobbingberatung Lehrgang-Einführungsseminar: 120,00

- Rechnung Lehrgang für Organisations- und Strukturaufstellungen (26.11.2004-5.3.2005): 2.340,00

- Fachliteratur: 228,54

- Büro- und Arbeitsmaterial: 231,72

- Km-Geld: 1.649,40

- Diäten: 1.168,60

- Nächtigung: 569,00

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 8. September 2005 ersuchte das zuständige Finanzamt um weitere Angaben:

Inwieweit seien die besuchten Kurse für die berufliche Tätigkeit von Bedeutung?

Bekanntgabe der Inhalte der Kurse

Bekanntgabe der Teilnehmer der Kurse (Berufsgruppen).

Mit Eingabe vom 12. September 2005 wurde diesem Ersuchen wie folgt entsprochen:

Der NLP Practitioner Diplomkurs sei der 1. Teil der staatlich anerkannten Coaching und Mediationsausbildung mit dem Schwerpunkt Management und Wirtschaftskommunikation, Beratung und Coaching. Diesen 1. Teil hätte die Bw. im März 2005 erfolgreich abgeschlossen. Derzeit befindet sich die Bw. in der Masterausbildung. Um in die Mediatorenliste des Justizministeriums aufgenommen zu werden, seien diese Ausbildungen Basis. Erst danach könne sie diese Mediatorentätigkeit als Leistung bei den Klienten anbieten. Im Bereich des Coaching würde die Bw. diese Tätigkeit seit März 2005 im Zuge der Tätigkeit als Personalverantwortliche intern mit den Mitarbeitern bereits ausüben.

Inhalte der einzelnen Module seien vor allem Konfliktmanagement und Kommunikation in den verschiedensten Beratungsbereichen (schwierige Klienten sowie Klienten in oder nach Krisen) sowie Erkennen der eigenen Kommunikationsmuster in verschiedensten Kontexten gewesen. An dieser Ausbildung hätten 27 Personen teilgenommen (Unternehmer, Angestellte in Unternehmensberatungsfirmen, Personalverantwortliche, Ärzte, Psychologen, Organisationsleiter, Personen aus der Medienbranche und aus dem Marketing sowie Abteilungsleiter).

Auch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder würde seit einigen Jahren die Coaching- und Mediationsausbildung mit immer mehr Interessenten anbieten. Jedoch seien die Kosten wesentlich höher und die Möglichkeit der Eintragung in die Liste des Justizministeriums sei hier leider nicht gegeben. Deshalb hätte die Bw. sich für die billigere, aber auch umfangreichere, Ausbildung, die auch noch berufsbegleitend möglich sei, entschlossen.

Neben dem verpflichtenden Besuch sämtlicher Module der 1. Ausbildung seien auch protokollierte Peergroupstunden im Ausmaß von mindestens 120h verpflichtend, um überhaupt zum Testing antreten zu können.

Diese Ausbildungen seien auch die notwendige Basis um danach den Master of Science erlangen zu können.

Den Lehrgang für Organisations- und Strukturaufstellungen hätte die Bw. über Angebot der Akademie der Wirtschaftstreuhänder absolviert und diesen ebenfalls erfolgreich Anfang März 2005 abgeschlossen. Es hätten daran 7 Personen teilgenommen (Steuerberater und Führungskräfte in Steuerberatungskanzleien). Inhalt der Ausbildung sei das Erkennen von Problemen in Organisation und Systemen und das Finden von Lösungsmöglichkeiten in Form von Aufstellungen gewesen. Systematische Aufstellungsarbeit sei eine wichtige alternative Beratung, wenn ein herkömmliches Beratungsgespräch anscheinend keine Lösung mehr bringe oder in eine „Sackgasse“ laufe.

Der Einführungslehrgang Mobbing-Beratung sei die Voraussetzung gewesen, um im Jänner mit der Ausbildung zur Mobbingberaterin zu beginnen. Derzeit würde sich die Bw. bei dieser Ausbildung im letzten Drittel befinden und gerade die Projektarbeit schreiben. Die Ausbildung werde voraussichtlich im November 2005 beendet werden. Da die Bw. in der Firma auch Sicherheitsvertrauensperson sei, müsse sie sich sowieso mit diesem immer aktueller werdenden Thema befassen. Inhalt dieser Ausbildung sei Mobbingprävention und Intervention. Nach Beendigung der Ausbildung würde die Bw. diese Tätigkeiten bei den Klienten anbieten und auch überlegen im nächsten Jahr Kurse bzw. Seminare anzubieten. Teilnehmer seien vor allem Personalverantwortliche, Lebens- und Sozialberater aber auch Personen die diese Tätigkeit danach beruflich ausüben.

Ziel und Zweck der zahlreichen und intensiven Ausbildungen seien nicht nur die Erhaltung und Sicherung der bisherigen Tätigkeit, sondern vor allem die Möglichkeit zusätzliche Betätigungsfelder zu öffnen und diese auch verstärkt dann in der Unternehmensberatung/Steuerberatung anzubieten aber auch selbständig auszuführen.

Die Coaching- und Mediationsausbildung werde voraussichtlich im Dezember 2006 beendet sein. Die Graduierung zum Master of Science könne erst nach positiver Ablegung des Propädeutikums (4 Semester, Beginn Oktober 2005) und nach erfolgreicher Beurteilung der Diplomarbeit voraussichtlich im WS 2007/08 erlangt werden.

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 24. Oktober 2005 wurde die Arbeitnehmerveranlagung abweichend von den erklärten Daten durchgeführt. Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, würde keine Werbungskosten darstellen. Die Ausgaben seien entsprechend gekürzt worden (minus 10,20; 48,05; 20,33; 10,70).

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gelte insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil sei auch im Schätzungswege nicht zulässig. Das Büro- und Arbeitsmaterial sei daher zu streichen gewesen.

Ein Ort werde bei einem durchgehenden Einsatz an diesem von mehr als 5 Tagen zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Diäten für Steinberg seien daher ab dem 5. Tag zu streichen gewesen. Weiters seien die Kursgebühren um die Ersätze vom Bildungskonto des Landes OÖ. in Höhe von 1.460,00 € gekürzt worden.

Mit Eingabe vom 8. November 2005 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 eingebbracht.

Büro- und Arbeitsmaterial:

Der Ankauf eines Stativs sei für die Bw. ein Ausbildungserfordernis gewesen. Jeder Ausbildungskandidat hätte über eine Videokamera samt Stativ verfügen müssen, um die gestellten Aufgaben durchzuführen und die selbstständig durchgeführten Arbeiten vom Supervisor begutachten zu lassen. Die Videokamera hätte sich die Bw. ausborgen können, das Stativ sei jedoch zur Aufzeichnung der durchgeführten Coachinggespräche benötigt worden. Feedback- und Videotraining sowie Videofeedback seien ein wesentlicher und integrierter Bestandteil der Ausbildung. Für die Dauer der Gesamtausbildung zur eingetragenen Mediatorin und Coaching im Management, Persönlichkeit und deren Entwicklung, Beziehungsfähigkeit und deren Verbesserung, berufliche Entwicklung, Produktivitätssteigerung, etc. (Gewerbeberechtigung für die Lebens- und Sozialberatung erforderlich) seien laut Ausbildungsverordnung mindestens 100 positiv bewertete Protokolle zu absolvieren. Ein Teil der Diplomprüfung sei auch z.B. ein von 7 Personen positiv beurteiltes Video über ein Coachinggespräch gewesen. Allein das Videotraining dafür hätte 3 Monate gedauert.

Die Kosten für Stativ und benötigte Videokassetten und Batterien seien daher ein notwendiger Bestandteil der Ausbildung.

Ein Ausbildungsschwerpunkt sei auch der Umgang mit Stress (Stressmanagement) und Entspannungsmodelle. Die Bw. hätte sich im Zuge der Ausbildung verpflichtet, mit den Klienten gut zu arbeiten. Ätherische Öle zur Klimatisierung des Raumes und entspannende Musik seien ein wesentlicher Bestandteil um erfolgreich zu sein. Viele Personen seien ziemlich gestresst und mit schwierigen Anliegen gekommen und die Bw. hätte zuerst eine arbeitsfähige Situation schaffen müssen. Wie diese angenehme Arbeitsatmosphäre installiert werde, würde den Ausbildungskandidaten obliegen.

Personen die sich von der Bw. gut geleitet und wohl fühlen, würden auch in Zukunft ihre Arbeit schätzen.

Diäten:

Die Diäten für Steinberg bei Graz seien ab dem 5. Tag gestrichen worden. Die Finanzbehörde hätte damit ausschließlich dem 1. Tatbestand der Legaldefinition einer Dienstreise Rechnung getragen. Das Gesetz relativiere jedoch die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr vom Dienstort zum Familienwohnsitz (= 2. Tatbestand).

Der 2. Tatbestand besage, dass die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr dann anzunehmen sei, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 km entfernt sei.

In Anbetracht dessen, dass der Seminarbeginn täglich um 9.00 Uhr und das Ende zwischen 22.00 und 23.00 Uhr und die Entfernung Steinberg – Marchtrenk wesentlich mehr als 120 km betrage, werde die Anerkennung des Differenzbetrages beantragt.

Ersätze vom Bildungskonto des Landes OÖ.

Für die Coaching und Mediationsausbildung (ÖTZ NLP) sei seitens des Landes OÖ. ein Zuschuss gewährt worden. Dieser sei durch die Finanzbehörde bereits 2004 in Abzug gebracht worden. Ordnungsgemäß werde darauf hingewiesen, dass die Bw. den Zuschuss erst im Frühjahr 2005 beantragt hätte und dieser im September 2005 überwiesen worden sei. Richtigerweise würde der Abzug in das Jahr 2005 gehören. Es sei jedoch in Ordnung, wenn die Finanzbehörde diesen Erstattungsbetrag ins Jahr 2004 vorziehe. Die Aus- und Fortbildungskosten im Jahr 2005 würden demnach nicht mehr gekürzt werden.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 22. Dezember 2005 wurde der Bescheid vom 24. Oktober 2005 geändert.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, wenn eine klare Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Veranlassung nicht erfolgen könne.

Die geltend gemachten Ausgaben im Zusammenhang mit folgenden Kursen:

- NLP Einführungsseminar
- NLP Intensivseminar
- NLP Professional-Practitioner
- Mobbing Beratung

würden keine berufsspezifische Fortbildung darstellen, da das vermittelte Wissen von Angehörigen aus verschiedensten Berufsgruppen von Nutzen sein könne und nicht auf eine bestimmte Berufsgruppe abziele. Auch wenn das Erlernte nützlich und sinnvoll und darüber hinaus im Interesse des Arbeitgebers liege, sei eine Erforderlichkeit nicht erkennbar.

Von einer Ausbildung sei grundsätzlich dann zu sprechen, wenn das vermittelte Wissen eine umfassende Grundlage für eine Berufsausübung ermögliche und nicht nur der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene.

Aus den Lernzielen sei ersichtlich, dass die persönlichkeitsbildenden Elemente im Vordergrund stehen und dass das dort vermittelte Wissen von allgemeiner Art sei. Zwar finde innerhalb der Kurse eine Differenzierung nach beruflichen Schwerpunkten statt (Coaching und Mediation bzw. Wirtschaftscoaching und Wirtschaftsmediation), diese Kenntnisse würden jedoch sowohl in privaten als auch in beruflichen Bereichen Anwendung finden.

Die beantragten Aufwendungen seien wie folgt gekürzt worden:

1. Ausgaben für „Arbeitsmittel“: Aufgrund des Aufteilungsverbotes gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 zur Gänze nicht berücksichtigt.
2. Die Bücher würden nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung darstellen.
3. Die Aufwendungen zu den o. a. Kursen seien aufgrund des allgemeinen Inhaltes weder als berufsspezifische Fortbildung noch als Ausbildung abzugsfähig. Sämtliche in diesem Zusammenhang beantragten Kosten hätten nicht berücksichtigt werden können:
 - Reisekostenkürzung auf 263,28
 - Aus-/Fortbildungskostenkürzung auf 2.340,00.

Mit Eingabe vom 2. Jänner 2006 wurde **Antrag auf Entscheidung** über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz gestellt.

Die Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung richte sich gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Fortbildungskosten als Werbungskosten.

Die Bw. sei in der KS als Berufsanwärterin zur Steuerberaterin angestellt, weiters sei sie auch noch in der S GmbH angestellt, darüber hinaus sei sie auch Sicherheitsvertrauensperson in beiden Gesellschaften.

Die Finanzbehörde hätte die geltend gemachten Ausgaben im Zusammenhang mit Aus- und Fortbildungslehrgängen versagt.

Hinsichtlich der Kurse sei allerdings eine Differenzierung vorzunehmen.

Mobbing:

Im Jahr 2004 hätte lediglich das Einstiegs-Entscheidungsseminar stattgefunden. Die TeilnehmerInnen hätten sich erst danach an der Teilnahme am Gesamtlehrgang entschieden, der Ende Jänner 2005 startete und Ende November 2005, bei positivem Abschluss, mit Zertifikat geendet hätte. Die Teilnahme am Einstiegsseminar sei Voraussetzung für die Teilnahme am Lehrgang gewesen. Der Lehrgang hätte aus insgesamt neun Modulen zu je zwei bis drei Tagen, exklusive dem Einstiegsseminar, bestanden.

Der Lehrgang für Mobbingberatung hinsichtlich Prävention aber auch Intervention der PGA (Prophylaktische Gesundheitsarbeit) in Zusammenarbeit mit der ÖGKK in Linz, sei der erste seiner Art in Österreich gewesen. Die Berufungswerberin hätte sich nach dem Informationsseminar entschieden, den Lehrgang zu absolvieren und diesen auch im November 2005 erfolgreich abgeschlossen.

Themen der einzelnen Lehrgangsmodule seien vor allem Kommunikation und Gesprächsführung in Organisationen, Beratungskompetenz, Konfliktmanagement, Mobbingforschung und Organisationsprozesse sowie Arbeitsrecht gewesen.

Als Beilage zur Berufung sei das Detailausbildungsprogramm des Lehrganges der PGA beigelegt worden, darin sei unter anderem ersichtlich, dass das Einführungsseminar Voraussetzung für die Ausbildung sei.

Laut Judikatur würde es sich um Fortbildung dann handeln, wenn der Steuerpflichtige "seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden" (vgl. VwGH 24.06.2004, 2001/15/0184).

Die Berufungswerberin sei in der KS neben anderen Aufgabenbereichen für das gesamte Personalwesen verantwortlich. Ihre Tätigkeit würde neben der laufenden persönlichen Betreuung des Personals, die Behandlung und Lösung von auftretenden inner- und außerbetrieblichen Problemen, Erstellung und Aufbereitung von Mitarbeiterführungs- und- Entwicklungsszenarien, interne Schulung der Mitarbeiter zur Erlangung eines restriktionsfreien Umganges mit Vorgesetzten, Mitarbeitern und Klienten umfassen und würde darüber hinaus auch Klienten der Kanzlei in den Bereichen Personal/Mitarbeiterführung - Mitarbeiterentwicklung – Konfliktbewältigung – Entwicklung und Begleitung der Klienten zur Erreichung einer fairen Unternehmenskultur beraten.

Bei einigen Klienten der Kanzlei sei in den letzten Jahren eine Häufung von personellen Zu- und Abgängen aufgefallen, die den Betrieben erhöhte Kosten verursacht hätten. Bei diesen betriebswirtschaftlichen Analysen sei das Existieren von Mobbing vermehrt in den Vordergrund gerückt. Firmen, in denen über lange Zeit Mobbing geduldet werde, würden hohe Kosten durch Einbußen in der Produktivität und Leistungsbereitschaft, durch hohe Fluktuation und Fehlzeiten sowie empfindliche Störungen in den Arbeits- und Informationsabläufen erwachsen. Nachweislich würden bis zu 60% der Leistung und Energie dabei den Betrieben verloren gehen. Derzeit würden sich 4 bis 7% aller Beschäftigten von Mobbing betroffen fühlen – Tendenz stark steigend.

Die Berufungswerberin hätte für die Klienten der Kanzlei bereits im März 2006 ein Seminar mit dem Titel "faire Unternehmenskultur stoppt Mobbing – erfolgreiche Prävention – betriebliche Auswirkungen von Mobbing" veranstaltet.

Aufgrund der obigen Ausführungen zum Tätigkeitsbereich der Berufungswerberin sei somit eindeutig klar gestellt, dass es sich bei den gegenständlichen Fortbildungskosten um berufsspezifische Fortbildung handle, ohne diese Fortbildung würde die Berufungswerberin nicht in der Lage sein, ihre berufliche Tätigkeit in der erwarteten und erforderlichen Form in der Kanzlei für die Mitarbeiter und auch für die Klienten der Kanzlei auszuüben.

Das in diesem Lehrgang vermittelte Wissen sei somit für die Berufungswerberin nicht nur von Nutzen sondern Grundvoraussetzung zur Aufrechterhaltung, Sicherung und Erhaltung ihres

Aufgaben-/Tätigkeitsbereiches als Personalverantwortliche in der Kanzlei und Trainerin für die Klienten in Mitarbeiterangelegenheiten.

Zur Feststellung der Finanzbehörde, dass das vermittelte Wissen nicht auf eine bestimmte Gruppe abziele, müsse entgegengehalten werden, dass diese Feststellung unzutreffend sei, da der Kreis der Teilnehmer an diesem Seminar vor erstmaliger Abhaltung nicht bekannt sein hätte könne, da dieser Seminarlehrgang eben erstmalig angeboten und durchgeführt worden sei. Aus dem Teilnehmerkreis (Personalverantwortliche von KMU's u. a. ESG, VOEST, Quelle, selbständiger Organisationsberater im Bereich Personalentwicklung, Angestellte Lebens- und Sozialberater von diversen Organisationen) könne klar abgeleitet werden, wer die Zielgruppe darstelle: nämlich jener Personenkreis in Firmen und Organisationen denen Personalverantwortung und die Mitarbeiterbetreuung übertragen worden sei.

NLP Einführungsseminar, NLP Intensiv- und Auswahlseminar, NLP Practitioner Ausbildung:

Die oben angeführten Ausbildungsteile seien Voraussetzung zu angestrebten staatlich anerkannten Mediations- und Coachingausbildung.

Die Finanzbehörde stelle zu Recht fest, dass von Ausbildung grundsätzlich dann zu sprechen sei, wenn das vermittelte Wissen eine umfassende Grundlage für eine Berufsausbildung ermögliche und nicht nur der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene. Allerdings versage die Finanzbehörde im gegenständlichen Fall die Ausbildung zur eingetragenen Mediatorin als umfassende Grundlage für die Berufsausbildung als Mediatorin.

Im Unterschied zur beruflichen Fortbildung (im Fall der Berufungswerberin der Mobbinglehrgang) werde durch die Ausbildung zur eingetragene Mediatorin die Grundlage für eine weitere Berufsausbildung – gerade im Berufszweig der Wirtschaftstreuhänder – sehr wohl geschaffen. Mediation sei ein Verfahren strukturierter Entscheidungsfindung, durch das Konfliktbearbeitung in flexibler, vertraulicher, unbürokratischer und für die beteiligten Personen auch kostengünstiger Weise möglich gemacht werde. Diesbezüglich liege dieser Berufung eine Ausschreibung des Mediationslehrganges der Akademie der Wirtschaftstreuhänder bei, aus der eindeutig hervorgehe, dass die Ausbildung zum/r MediatorIn das eigene Berufsbild sinnvollerweise und auch notwendigerweise ergänze, da sie die Qualität der Arbeit steigere. Die Kosten dieses angebotenen Lehrganges (nur Mediation, ohne Coachingausbildung – dieser Lehrgang werde extra ausgeschrieben) würden sich auf 8.350,00 Euro exklusive 20 % Umsatzsteuer, ohne Literatur, Übernächtigung, Reflexionseinheiten, Selbsterfahrung, Einzelsupervision, Peergroups belaufen. Die Kosten für die Coachingausbildung bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder würde sich ohne Nebenkosten auf rund 4.000,00 Euro exklusive Umsatzsteuer belaufen. Da die

Berufungswerberin (aufgrund des derzeit gedeckelten Ausbildungsbudgets der Firma) jedoch für den Ausbildungsaufwand selbst aufkomme, hätte sie sich für die kostenmäßig günstigere staatlich anerkannte Ausbildungsform beim ÖTZ Wien entschlossen, die auch die Coachingausbildung beinhalte.

Die Feststellung in der Bescheidbegründung, *"... aus den Lernzielen ist ersichtlich, dass die persönlichkeitsbildenden Elemente im Vordergrund stehen und dass das dort vermittelte Wissen von allgemeiner Art ist"* sei eine Vorannahme der Finanzbehörde, die absolut nicht den Tatsachen entspreche. Tatsache sei, dass es sich hierbei um eine staatlich anerkannte Mediationsausbildung mit Eintragung in die Liste des Justizministeriums handle (Vollausbildung), Ausbildungsgenehmigung BMJ-A604.02/0027-iii 5/2005.

Im Falle der Ausbildung zum/r MediatorIn würden daher Ausbildungsaufwendungen vorliegen (vgl. BMF, AÖF 2001/148), da dies eine umfassende Grundlage für eine Berufsausbildung ermögliche und diese Ausbildungskosten in voller Höhe als Werbungskosten zu qualifizieren seien.

Aus der Ausbildungsbroschüre sei auch ersichtlich, dass für die Ausbildung zum/r MediatorIn das Einführungsseminar und das Intensivseminar Voraussetzung seien. Weitere wichtige Ausbildungsteile wie z.B. Zielarbeit für Mediatoren und Mediation und Konfliktlösung, Peergroupstunden, Arbeitsprotokolle seien im Practitioner Diplomkurs bereits enthalten und würden dort gelehrt und somit als Teile der Gesamtausbildung angerechnet werden können.

Aus der Judikatur sei ersichtlich, dass z.B. NLP-Kurse dann nicht als Werbungskosten abzugängig seien, wenn das Seminarprogramm keine berufsspezifischen Inhalte erkennen lasse. Das sei aber im konkreten Fall nicht gegeben. Wie aus beiliegendem Folder (Ausbildung Mediation und auch Coachingausbildung) ersichtlich sei, hätten die einzelnen Module sehr wohl berufsspezifische Inhalte, ansonsten wäre ja die staatlich anerkannte Ausbildung zum Mediator (Eintragung in die Liste des Justizministeriums sowie staatlich anerkannte Lebens- und Sozialberaterprüfung) nicht gegeben oder möglich.

Die Aussage der Finanzbehörde, dass das vermittelte Wissen von allgemeiner Art sei, sei nicht zutreffend. Dass die Ausbildung Selbsterfahrungskomponenten beinhalten müsse, sei auch gesetzlich vorgeschrieben und zwar nicht nur in der Coaching/Lebens- und Sozialberaterausbildung und Mediationsausbildung sondern auch z. B. im Propädeutikum wo definitiv 50 Stunden Einzelselbsterfahrung vorgeschrieben seien. Diese Einzelselbsterfahrungsstunden hätten jedoch zusätzlich bei einem eingetragenen Therapeuten absolviert werden müssen und seien in den einzelnen Ausbildungsmodulen nicht beinhaltet. Diesbezüglich seien im Jahr 2004 keine Aufwendungen geltend gemacht worden. Dass erlernte Techniken geübt werden müssen (z.B. in den Peergroups, diese Stunden seien im

Mindestausmaß gesetzlich vorgeschrieben), sei logischerweise unumgänglich bevor die Arbeit mit realen Klienten durchgeführt werden könne.

Bei den Prüfungsmodulen werde unter kommissioneller Begutachtung u. a. auch mit realen Klienten gearbeitet. Teile der einzelnen Diplome seien auch die positive Begutachtung des Lehrtrainers von Coaching und Mediationsgesprächen durch Videoaufzeichnung mit realen Klienten und eine schriftliche Hausarbeit (Projektarbeit) sowie Vortragstätigkeiten und der Supervision, die gesetzlich vorgeschrieben seien.

Alle diese gesetzlichen Vorschriften seien ident mit Mediationsausbildungen und Coachingausbildungen die auch durch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, FAB Organus, WIFI, etc. angeboten werden würden. Allerdings würde alleine das ÖTZ Wien die Möglichkeit bieten, in Kooperation mit drei internationalen Universitäten, einen – in diesen Bereichen – auch universitären Abschluss zu erlangen, daraus würde man von mehr Ausbildungsstunden und vor allem mehr zeitlicheren Einsatz und Engagement resultieren.

Da Coaching allgemein in Österreich ein freies Gewerbe darstelle, jedoch vor allem Führungskräftecoaching, Coaching im Bereich Organisationsentwicklung in die gewerberechtliche Berufsausübung der "Lebens- und Sozialberater" falle, müsse die Berufungswerberin auch die Lehre zur Lebens- und Sozialberaterin absolvieren, um diese Leistungen (Coaching in Organisationen, Führungskräftecoaching,) auch durchführen zu können, ohne mit der Gewerbebehörde in Konflikt zu kommen.

Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten Tätigkeit sei dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeit ausgeübt werden würden können. Dies sei im Bereich der Tätigkeit der Berufungswerberin in der Unternehmensberatung hinsichtlich der Organisationsentwicklung- und Beratung (u. a. Tätigkeitsbereich der K) und als Berufsanwärterin zur Steuerberaterin in der Steuerberatungskanzlei jedenfalls gegeben.

Die Feststellung der Finanzbehörde bei einer staatlich anerkannten Ausbildung hinsichtlich "Coaching und Mediation" bzw. "Wirtschaftscoaching und Wirtschaftsmediation" von einem vermittelten Wissen allgemeiner Art, dessen Wissen sowohl im privaten als auch im beruflichen Bereichen Anwendung finde, stehe die gängige Rechtssprechung daher – wie oben ausführlich beschrieben – absolut entgegen.

Wie aus dem persönlichen Ausbildungsplan der Berufungswerberin ersichtlich sei, würde sie auch den Master of Science (MSc) für Coaching und Mediation an der Corvinus Universität in Budapest anstreben. Dieser universitäre Abschluss sei seit kurzem europaweit einzig nur bei dieser Universität für den Bereich Mediation und Coaching möglich. Basis für diesen universitären Abschluss sei die NLP Masterausbildung (Voraussetzung für den Master sei der

Einführungslehrgang, das Intensiv- und Auswahlseminar und das positive Practitioner Diplom), die Vollausbildung und Eintragung als Mediator in die Liste des Justizministeriums und die Anerkennung als Lebens- und Sozialberater nach österreichischem bzw. EU-Recht.

Ausbildungsplan der Berufungswerberin von 2004 bis 2007:

2004	NLP Einführungslehrgang	
	NLP Intensiv- und Auswahl-Seminar	
2004/05	NLP Practitioner Diplomkurs staatlich anerkannte Coaching und Mediationsausbildung	Lehrgang Systeme Organisations- und Strukturaufstellung
2005	NLP Practitioner Diplom	Diplom Systemische Organisations- und Strukturaufstellung
2005/06	NLP Professional Master Practitioner Dipl.kurs zur staatl. anerkannten Coaching und Mediationsausbildung	Studium PsychotherapiePropädeutikum (mind. 4 Semester)
2006	NLP Master Pract. Diplom zur staatl. anerkannten Coaching- und Mediationsausbildung	
Ende 06	Mediatorin	
Ende 06	Lebens- und Sozialberaterin lt. österr. Gewerbeordnung	
	Die letzten drei Bereiche sind die Basis für:	Master of Science Mediation und Coaching
		Master of Science (Uni)

Da die geltend gemachten Werbungskosten auf beide Bereiche Fortbildung und Ausbildung entfallen würden, sei aufgrund des vermeidbaren unnötigen Verwaltungsaufwandes auf eine Aufteilung der entstandenen Kosten verzichtet worden, da ein prozentuelles Verhältnis schwer feststellbar sei und für die zukünftige umfassende gesamte Berufsausbildung auch nicht von Bedeutung sei.

Ergänzend werde festgehalten, dass die Berufungswerberin nach derzeitigem Wissensstand ausschließlich für die Unternehmensberatung- und Steuerberatungsfirmen ihre weitere Berufsausübung zur Verfügung stelle und ihre zusätzliche Tätigkeit im Zusammenhang mit

ihrem Beruf, den sie bisher ausübe, stehe, könne auch nicht von einer Umschulungsmaßnahme gesprochen werden.

Es werde daher der Antrag gestellt, im Sinne obiger Ausführungen alle geltend gemachten Werbungskosten im Zusammenhang mit den Fortbildungs- und Ausbildungskosten anzuerkennen.

Des Weiteren werde um Anberaumung eines mündlichen Verhandlungstermins ersucht.

Mit Datum 13. Jänner 2006 wurde gegenständliche Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 14. Dezember 2006 wurde in den Räumlichkeiten der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein Erörterungsgespräch durchgeführt und Folgendes niederschriftlich festgehalten:

Die Berufungswerberin hätte nach der Matura Jus und BWL studiert (1. Abschnitt). Im Jahr 1989 sei sie in den Finanzdienst eingetreten. Im Jahr 1990 hätte sie gemeinsam mit ihrem Gatten eine Steuerberatungskanzlei aufgebaut.

Die Berufungswerberin würde sich derzeit weitgehend vom „Tagesgeschäft“ zurückziehen und den Schwerpunkt in Richtung Aus- und Fortbildung im Bereich Unternehmensberatung (Firmenübergabe, Coaching, ...) lenken. Dieser Bereich werde voraussichtlich ab Sommer 2007 in einem eigenen Bereich angeboten werden.

Auf die Frage, ob es Nachweise/Belege gebe, die auf eine Einnahmequelle hinsichtlich der getätigten Bildungsausgaben schließen lassen, wurden Unterlagen über verschiedene Aktivitäten vorgelegt. Der Ausbildungsplan (Ausbildungsschritte) seien notwendig um die Eintragung als Lebens- und Sozialberater zu erhalten bzw. zur Erlangung der Gewerbeberechtigung. Die Berufungswerberin werde die Ausbildung jedenfalls zur Erlangung von Einnahmen nutzen.

Die Vertreterin des Finanzamtes wendete ein, dass möglicherweise Ausbildungskosten vorliegen könnten, derzeit jedoch noch keine Einnahmen ersichtlich seien. Es wäre möglicherweise zweckmäßig das tatsächliche Erzielen von Einnahmen noch abzuwarten (Möglichkeit einer vorläufigen Veranlagung).

Abschließend wurde seitens der Berufungswerberin der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Mit dem zuständigen Finanzamt wurde vereinbart, dass die Erledigung mit zweiter BVE (vorläufig) erfolgen könne, hierzu seien allerdings noch weitere Angaben der Berufungswerberin notwendig (Angaben zu den beantragten Diäten).

Da im Jahr 2007 weder das zuständige Finanzamt noch die Berufungswerberin tätig wurden, erfolgte zu Beginn des Jahres 2008 eine Nachfrage seitens des Referenten.

Mit Datum 13. Februar 2008 wurde folgende Stellungnahme seitens des zuständigen Finanzamtes übermittelt:

In einem Telefonat vom 13. Februar 2008 hätte die Berufungswerberin mitgeteilt, dass sie ihr Dienstverhältnis bei der Steuerberatungs GmbH mit 31. Dezember 2007 gekündigt hätte, um sich auf die Ausbildung konzentrieren zu können. Ab Herbst 2008 hätte sie die konkrete Absicht als diplomierte Lebens- und Sozialberaterin Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu erzielen.

Zurzeit würde sie eine Fördermaßnahme des AMS („Jungunternehmer Förderprogramm“) absolvieren. Das Gewerbe möchte sie im Herbst 2008 – nach Abschluss des AMS Kurses – anmelden, da sonst die Förderung wegfallen würde.

Künftige Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit seien eher unrealistisch und würden von der Berufungswerberin nicht erwartet werden. Weiters sei auch anzunehmen, dass es sich bei der zukünftigen Einkunftsquelle um eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle und um keine Liebhabereitätigkeit handeln werde.

Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass sie zur Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene. Ausbildungskosten seien demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen bzw. die der Erlernung des ersten oder eines anderen (zweiten) Berufes dienen.

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten sei nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliege. Maßgebend sei die konkrete Einkunftsquelle.

Die Berufungswerberin sei bis Ende 2007 – lt. Telefonat und Erörterungsgespräch – in der Steuerberatungs GmbH des Gatten tätig gewesen. Die wesentliche Arbeit würde hierbei im laufenden Führen der Buchhaltung der Klienten, dem Erstellen von Abschlüssen und in der steuerrechtlichen Betreuung liegen. Eine Fort- oder Ausbildung im ausgeübten oder verwandten Beruf würde somit nicht vorliegen.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen seien dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue beruflich Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei.

Da die zukünftige Tätigkeit somit zu einer anderen Haupttätigkeit abziele, wären die Kosten der „umfassenden“ Umschulung anzuerkennen.

Zur Beurteilung der „umfassenden“ Umschulung werde auf das Lohnsteuerprotokoll 2005 Rz 358 hingewiesen:

„Aufgrund des vermittelten Wissens stellen Aufwendungen für NLP-Ausbildungen keine abzugsfähigen Fort- bzw. Ausbildungskosten dar. Die NLP-Practitioner Ausbildung wird nach den Richtlinien des Österreichischen Dachverbandes für NLP (ÖDV-NLP) durchgeführt, schließt

mit dem international anerkannten Zertifikat zum NLP-Practitioner ab und ermöglicht die Teilnahme an der NLP-Master Practitioner Ausbildung.

Die Aufwendungen für den NLP-Practitioner und den NLP-Master Practitioner sind keine Umschulungskosten, weil sie auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind und nicht derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen.“

Die Kosten für das Einführungs-, das Intensivseminar und den Professional-Practitioner seien daher nach Ansicht des Finanzamtes abzuweisen.

Die anderen Kosten würden als Umschulungskosten zu berücksichtigen sein (entweder als WK § 16 oder als BA § 4).

Mit Datum 26. Februar 2008 wurde folgender Vorhalt seitens des Referenten der Abgabenbehörde zweiter Instanz der Berufungswerberin übermittelt:

“Im damaligen Erörterungsgespräch sagten sie, dass sie sich weitgehend vom Tagesgeschäft zurückziehen und direkt im Bereich Coaching etc. tätig sein werden.

Das Finanzamt übermittelte mir Details über ein Telefonat mit ihnen (vom 13.2.2008). Darin gaben sie an, dass sie ihr Dienstverhältnis beendet hätten und ab Herbst 2008 als diplomierte Lebens- und Sozialberaterin Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielen werden.

Im Erörterungsgespräch war noch von Sommer 2007 die Rede!

Die hier streitgegenständlichen Kurse sind jedenfalls keine Fortbildungsaufwendungen für die frühere Tätigkeit.

Es liegen Umschulungsaufwendungen vor. Diese sind allerdings nur abzugsfähig, wenn sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen. Diese neue berufliche Tätigkeit muss geeignet sein, positive Einkünfte zu erzielen; eine bloße Nebenbeschäftigung ist mE nicht zu berücksichtigen.

Ich ersuche sie hiermit nochmals, genaue Angaben über ihre zukünftigen oder gegenwärtigen Tätigkeiten darzustellen. Genaue Beschreibung der Tätigkeiten und Darstellung des direkten Zusammenhangs mit den Ausbildungsmaßnahmen.

Welche konkreten beruflichen Pläne und Aussichten haben Sie?

Bloße vage Betätigungsmöglichkeiten führen nicht zu einer Anerkennung von Ausbildungskosten. Die Ausbildungsschritte müssen auch in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der neuen Tätigkeit stehen.

Welche konkreten, nach außen erkennbare, Schritte haben sie bereits unternommen, die auf eine Einkunftsquelle in diesen Bereichen schließen lassen.

Auch eine vorläufige Berücksichtigung ist nur dann möglich, wenn die Ernsthaftigkeit und Wahrscheinlichkeit einer neuen Tätigkeit hinlänglich dargestellt werden kann. Wesentlich sind auch die genauen Tätigkeitsinhalte der neuen Tätigkeit.

Darstellung bereits vorhandener Kundenkontakte, Geschäftsbeziehungen, ... (belegmäßige Nachweise)."

Mit Eingabe vom 28. Februar 2008 wurde hierauf wie folgt geantwortet:

Leider sei beim Mann der Berufungswerberin Mitte 2007 Darmkrebs im fortgeschrittenen Stadium diagnostiziert worden.

Im März würde nunmehr die letzte Rückoperation anstehen und es würde wieder alles zu „laufen“ beginnen.

Trotz dieser schwierigen Rahmenbedingungen hätte es die Berufungswerberin geschafft, wenn auch mit 2-3 Monaten Verspätung, ihre Ausbildung zu Ende zu bringen. Die Berufungswerberin sei nun diplomierte Lebensberaterin, Zivilrechts- und Wirtschaftsmediatorin. Sie hätte mit 31. Dezember 2007 das Dienstverhältnis beendet und würde sich nun im Unternehmensgründungsprogramm befinden.

Trotz der genannten widrigen Umstände hätte die Berufungswerberin ihr Ziel niemals aus den Augen verloren und alles in die Wege geleitet, um das zu erreichen was sie sich vorgenommen hätte, eine neue berufliche Tätigkeit.

Am 4. März 2008 hätte sie im Rahmen des Unternehmensgründungsprogrammes einen Termin, wo es um die Gewerbeanmeldung geht, da sie neben dem Gewerbe der Lebensberatung auch die Unternehmensberatung (in den Bereichen Kommunikation, Wirtschaftsmediation, Trainings, etc.) anmelden werde.

Folgende konkreten Schritte seien in den letzten Wochen gesetzt worden:

- Bewerbungen im psychosozialen Bereich als Konfliktberaterin auf Honorarbasis
- Bewerbung bei TAF Salzburg in der mobilen Familienbetreuung
- Listung als Jobsuchende im AMS im Bereich Personalberatung, Coaching, Konfliktberatung
- Werbung im Bundesrealgymnasium Wels – Maturazeitung – unter dem Titel „Matura und was dann ...“ Jobcoaching, Studienwahl, etc.
- Kontakte mit Lehrern, Eltern über eine geplante Workshopreihe im Herbst zu Themen des Alltags wie Ängste und psychosomatische Auffälligkeiten bei Kindern, Integration, Beziehungsmanagement, Steuerung von sozialen Interaktionen, Resourcenmanagement, etc.
- Vorläufige Gestaltung von Visitenkarten und Eigendruck
- Kontakte mit anderen Unternehmensberatern für gemeinsame Seminare in den o.a.

Bereichen

- Erörterung einer Zusammenarbeit mit Aristid Personalberatung/Wien
- Erörterung einer Zusammenarbeit mit Focus, Institut für Coaching, Karriere- und Lebensberatung in Linz

Weitere Schritte seien in den nächsten Wochen geplant:

- Professionelle Visitenkarten

- Gestaltung einer Homepage (Zivilrechtsmediation, Wirtschaftsmediation, Lebensberatung, Mobbing, Job- und Karrierecoach, Konfliktmanagement)
- Gewerbeanmeldungen
- Bewerbung als Trainerin beim Bfi, WIFI und Coach beim AMS
- Ausarbeitung/Gestaltung der geplanten Workshopreihe
- Werbung im Bereich der Wirtschaftsmediation (Konflikte im Gesellschafterbereich – Familie, betriebsinterne Konflikte – Mitarbeiter, Mobbing, Konflikte bei unternehmensbezogenen Entwicklungen z.B. Nachfolgen, Übergaben, Unternehmenskauf)
- Ausarbeiten von Seminaren zu o.a. Themen ebenso wie zu Burnout und Angst- und Panikattacken bei Managern und Führungskräften, wirtschaftliche und gesellschaftliche Auswirkungen von Ausgrenzungen/Mobbing
- Suche von Zusammenarbeit mit Organisationen im psychosozialen Bereich in Kombination mit der eigenen Erfahrung aus der Wirtschaft
- Kontakte mit Funktionären der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zwecks Angeboten von Seminaren in den o.a Bereichen.

Alle diese gesetzten Schritte und das diesbezügliche Auftreten seien unbestritten dazu geeignet, positive Einkünfte zu erzielen und dies sei auch definitiv beabsichtigt. Eine „bloße Nebenbeschäftigung“ zu Hausfrau, Mutter, Ehefrau sei absolut nicht das Denkschema der Berufungswerberin.

Um auch in den nächsten Jahren/Jahrzehnten einen wirtschaftlichen Erfolg zu erzielen, werde die Berufungswerberin sicherlich in den ersten Jahren ihrer Tätigkeit ihre Fühler in alle Richtungen ausstrecken müssen, um sich marktgerecht positionieren und sich einen Namen machen zu können.

Grundsätzlich sei aber nochmals festzuhalten, dass alle nunmehrigen Tätigkeiten in direktem Zusammenhang mit der Ausbildung stehen, d.h. dass diese ohne die in den Vorjahren erlangten Diplome gar keine rechtliche Grundlagen hätten und somit auch keine Gewerbeanmeldung möglich wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung der Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 180/2004 (erstmalig anzuwenden bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003) sind 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 die tatsächliche Ausübung eines anderen

Berufes abzielen, Werbungskosten. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

In der Begründung des Finanzausschusses des Nationalrates zu dieser Gesetzesänderung, welche im Wesentlichen gleichlautend auch in § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 hinsichtlich der Absetzbarkeit von Betriebsausgaben ihren Niederschlag findet, wird unter anderem ausgeführt, dass Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen ergänzend zur bisherigen Regelung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 abzugsfähig seien, wenn sie derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist.

Ausbildungsaufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine „nicht verwandte“ berufliche Tätigkeit seien daher weiterhin nicht abzugsfähig. Der Begriff „Umschulung“ setze eine bestehende berufliche Tätigkeit voraus.

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

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde im Zuge des Erörterungsgespräches (14. Dezember 2006) niederschriftlich zurückgenommen.

Die Berufungswerberin besuchte im streitgegenständlichen Jahr (und auch in den Folgejahren) verschiedene Fortbildungs-Ausbildungsveranstaltungen.

Streitgegenständlich ist hier, ob es sich hierbei um Aufwendungen im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Werbungskosten), um Aufwendungen im Zusammenhang mit der Schaffung neuer Einkunfts möglichkeiten (vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben) oder um Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung handelt (§20).

Im Wesentlichen geht es hier um die Bildungsmaßnahmen im Bereich NLP bzw. Mobbing. Der Lehrgang für Organisations- und Strukturaufstellungen (2.340,00 €) wurde bereits seitens des Finanzamtes dem Fortbildungsbereich im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit (Steuerberatungskanzlei) zugerechnet. Diese Auffassung wird auch durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz geteilt.

Mobbingberatung Lehrgang-Einführungsseminar (120,00 €):

Die Berufungswerberin führte hierzu aus, dass es bei diesen Lehrgangsmodulen vor allem um Kommunikation und Gesprächsführung in Organisationen, Beratungskompetenz, Konfliktmanagement, etc. ging.

Die Berufungswerberin ist bei ihrem Arbeitgeber unter anderem auch für das gesamte Personalwesen zuständig. Mittlerweile hat sie für Klienten der Kanzlei des Arbeitgebers ein Seminar unter dem Titel „Faire Unternehmenskultur stoppt Mobbing“ abgehalten. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz dient diese Bildungsmaßnahme jedenfalls der Erhaltung und Sicherung ihrer Einnahmen und wird auch unmittelbar angewendet. Gemäß den oben angeführten Bestimmungen sind die damit zusammenhängenden Aufwendungen als Fortbildungsmaßnahmen im Rahmen der nicht selbständigen Tätigkeit zu betrachten (Werbungskosten im Sinne des § 16).

NLP Einführungsseminar, NLP Intensivseminar- und Auswahlseminar, NLP Practitioner Ausbildung:

Wenn man den Ausbildungsplan der Berufungswerberin betrachtet (siehe oben in der Sachverhaltsdarstellung), so bewegt sich der Tätigkeitsinhalt der Berufungswerberin immer weiter weg von jenem im berufungsgegenständlichen Zeitraum. Die Berufungswerberin war in der Kanzlei des Arbeitgebers gemäß ihrer Ausbildung (Matura, Jus, BWL (erster Abschnitt), Finanzdienst) weitestgehend mit dem „Tagesgeschäft“ einer Kanzlei betraut (siehe Erörterungsgespräch vom 14. Dezember 2006).

Die hier streitgegenständlichen Aufwendungen zielen aber großteils auf ein gänzlich anderes Berufsfeld bzw. Berufsbild ab (laut Ausbildungsplan in Richtung Lebens- und Sozialberaterin). Auch wenn einzelne Lehrinhalte nützlich und zweckmäßig im Umgang mit Klienten der Kanzlei des Arbeitgebers sein mögen, so ist darin keine Aus- bzw. Fortbildung in der von der Berufungswerberin ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit zu erkennen. Vielmehr ist darin eine umfassende Umschulung zu erkennen, die auf die Ausübung eines gänzlich anderen Berufes abzielt.

Aufgrund der großteils nicht im Einflussbereich der Berufungswerberin liegenden Gründe (Krankheit) konnte zwar der im Ausbildungsplan dargestellte Zeitplan nicht eingehalten werden, das Ausbildungsziel ist jedoch unverändert.

Auch durch die mittlerweile erfolgte Beendigung des Dienstverhältnisses wird die Schaffung einer neuen Einkunftsquelle untermauert und bekräftigt. Diese Absicht wird auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2008 bekräftigt (*... habe ich mein Ziel niemals aus den Augen verloren und alles in die Wege geleitet um das zu erreichen was ich mir vorgenommen habe, eine neue berufliche Tätigkeit.*)

Hiermit ist aber die Entscheidung noch nicht endgültig gefallen.

Dass die Ausbildung zum Trainer aus neurolinguistischer Programmierung (NLP) eine umfassende Umschulungsmaßnahme gem. §§16 Abs. 1 Z 10 bzw. 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 darstellen, hat der unabhängige Finanzsenat zum Beispiel in seiner Entscheidung vom

22. Dezember 2004, RV/0088-K/04 festgestellt. Wesentlich war hier aber, dass die Ausbildungsschritte **unmittelbare** Anwendung in der folgenden Tätigkeit fanden.

Gemäß § 200 Abs. 1 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. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die von der Berufungswerberin dargestellten Schritte lassen darauf schließen, dass eine neue Tätigkeit in Form einer selbständigen (gewerblichen) Tätigkeit angestrebt wird.

Dem folgend könnten in den streitgegenständlichen Ausbildungsmaßnahmen allenfalls vorweggenommene (vorbereitende) Betriebsausgaben vorliegen.

Da es sich bei dieser Ausbildung also um Aufwendungen im Zusammenhang mit einem bisher noch nicht ausgeübten Beruf handelt, ist jedoch die bloße Möglichkeit einer neuen Berufsausübung nicht ausreichend. Ziel der Ausbildung muss vielmehr die tatsächliche Ausübung eines neuen Berufes sein. Es müssen daher Umstände vorliegen, die objektiv auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünftezielung schließen lassen (vgl. UFSI vom 1. Juni 2006, RV/0349-I/05).

Aufgrund der Rahmenbedingungen (eigenständig geführte Kanzlei des Gatten) ist es sicherlich nicht abwegig zu unterstellen, dass die Berufungswerberin möglicherweise auch dort wieder „einstiegt“.

Diese über die bloße Absichtserklärung hinausgehende tatsächliche Absicht der Berufsausübung kann von der Berufungswerberin zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht nachgewiesen werden, gleichfalls kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine tatsächliche Berufsausübung durch die Berufungswerberin in näherer Zukunft nicht zweifelsfrei ausschließen. Nach Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz liegt darin eine Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO vor, welche eine vorläufige Abgabenfestsetzung rechtfertigt.

Trotz dieser Darstellungen ist es dennoch möglich, dass die Ausbildungsschritte im Bereich NLP auch unter dem § 20 zu subsumieren sind. Nämlich dann, wenn eine Tätigkeit entfaltet wird, bei der diese Bereich nicht unmittelbar Anwendung finden bzw. keine gewisse Notwendigkeit (Gewerbeberechtigung) bedingen.

Im Zuge der endgültigen Beurteilung wird anhand der konkreten Tätigkeitsinhalte festzustellen zu sein, ob tatsächlich Tätigkeiten angeboten werden, bei welche die NLP Ausbildungsschritte zentrale und wesentliche Inhalte sind.

Im Zuge dieser endgültigen Beurteilung wird von der Berufungswerberin auch noch darzustellen sein, inwiefern die gewählten Bildungsmaßnahmen tatsächlich Voraussetzung zur Erlangung der angeführten Gewerbeberechtigung(en) sind bzw. waren. Hierzu wird es notwendig sein, die Abschlüsse, Zeugnisse, Mediatorenliste, u.ä. vorzulegen.

Aus den Beschreibungen der Lerninhalte ist erkennbar, dass in einzelnen Bereichen der NLP Ausbildung auch persönlichkeitsbildende Elemente vorhanden sind.

Aus diesem Grund ist es notwendig, dass in der beabsichtigten Tätigkeit die Lehrinhalte **direkte Anwendung** finden, um diese persönlichkeitsbildenden Elemente in den Hintergrund zu drängen.

Z.B. Tätigkeiten in den Bereichen, welche von der Berufungswerberin in der Kanzlei des bisherigen Arbeitgebers ausgeführt wurden, würden zu keiner Anerkennung führen, da hier keine unmittelbare Anwendung gegeben ist.

Die Berufungswerberin stellte in Aussicht, dass sie spätestens im Herbst 2008 das Gewerbe anmelden werde. Das heißt also, dass nach dem derzeitigen Zeitplan jedenfalls im Zuge der Veranlagung 2009 eine endgültige Beurteilung möglich sein müsste.

Nach diesen Darstellungen erfolgt also grundsätzlich eine Anerkennung der begehrten Ausbildungsaufwendungen (zumindest vorläufig).

Im Folgenden noch Ausführungen zu den restlichen (ergänzenden) Aufwendungen wie Literatur, Büromaterial und Reisekosten:

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

Diese Bestimmung enthält laut VwGH als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156).

Auch wenn diese Anschaffungen Inhalt der Ausbildung waren, ist dennoch auch eine private Mitveranlassung nicht völlig ausgeschlossen. Gerade im Bereich der Fachliteratur sind Ausgabepositionen angeführt, die auch an dieser Thematik allgemein interessierte Personen ansprechen. Anerkannt werden allerdings jene Hilfsmittel, die unmittelbar bei den einzelnen Übungen bzw. Sitzungen angewendet wurden (Öle, Räucherstäbe). Da es glaubhaft erscheint, dass das angeführte positive Klima wesentlicher Inhalt und Erfolgsfaktor der Angebote ist. Düfte spielen hier sicherlich eine wesentliche Rolle.

Anzuführen ist hier aber, dass in diesen Bereichen zukünftig genaue Aufzeichnungen zu führen sein werden, um eine genaue Zuordnung treffen zu können.

Im Bereich der Fachliteratur sind demnach folgende Aufwendungen **nicht** zu berücksichtigen:
Schäfer (10,20 €)

Rechnungen Libro (48,05 €)

Zauberkraft NLP, Theorie und Praxis (41,99)

Musik CD's (20,33 €)

Lebensberatung (29,00 €)

Feng Shui (68,27 €)

Die Berufungswerberin beantragte Reisekosten in Höhe von 3.387,00 €; davon

km-Gelder: 1.649,40

Tagesgelder: 1.168,60 €

Nächtigung: 569,00 €.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH und UFS sind Tagesgelder nur dann zu berücksichtigen, wenn tatsächlich ein sogenannter Verpflegungsmehraufwand entstanden ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Reise so lange angedauert hat, das weder das Frühstück noch das Abendessen zu Hause eingenommen werden können (vgl. UFSW 26.3.2004, RV/4358-W/02; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013)

Folgende Tagesgelder (Diäten) konnten demnach **nicht** berücksichtigt werden:

27.2.04: Linz (22,00)

28.2.04: Linz (24,40)

20.5.04: Kammer WTH (26,40)

21.5.04: Kammer WTH (26,40)

22.5.04: Kammer WTH (26,40)

12.6.04: NLP (26,40)

13.6.04: NLP (22,00)

31.7.04: Peergroup (26,40)

12.10.04: ÖGWT (11,00)

19.11.04: Mobbing (24,20)

22.11.04: Steuerreform (11,00)

Zu den Diäten für Steinbach bei Graz führt die Berufungsberaterin richtigerweise an, dass hier eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist. Es liegt hier also eine zeitlich begrenzte doppelte Haushaltsführung vor.

Auch hier ist ein Verpflegungsmehraufwand nur dann zu berücksichtigen, solange die örtlichen Gegebenheiten noch nicht bekannt sind. Nach der Verwaltungspraxis ist dies nach rd. fünf Tagen der Fall (Kürzung der beantragten Diäten um $3 \cdot 26,40 \text{ €}$).

Nächtigungskosten fallen aber jedenfalls zusätzlich zu den herkömmlichen Wohnungskosten an und stellen daher einen Mehraufwand dar. Da keine tatsächlichen Nächtigungskosten nachgewiesen wurden, sind die beantragten Pauschalsätze für den gesamten Zeitraum (4. Juli bis 11. Juli) zu berücksichtigen.

Insgesamt sind demnach die Tagesgelder (Diäten) um den Betrag von **325,80 €** zu kürzen.

Darstellung der Berechnungen:

Werbungskosten (Einkünften aus nsA):

Einführungsseminar Mobbing	120,00 €
Organisations-Strukturaufstellungen	2.340,00 €
Ersatz Bildungskonto	- 1.460,00 €
SUMME WERBUNGSKOSTEN	1.000,00 €

Vorbereitende Betriebsausgaben (Einkünfte aus Gw):

NLP-Seminare	4.080,00 €
Fachliteratur (Stäbe)	10,70 €
Büromat., Arbeitsmaterial (Stativ, Öle, Kassetten)	231,72 €
Reiseabrechnungen	3.061,20 €
Eink. aus Gewerbebetrieb	- 7.383,63 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 13. März 2008