



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 24. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 21. April 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In ihrer Berufung wandte sich die Berufungswerberin gegen die Nichtanerkennung der als Aus- bzw. Fortbildungskosten in Höhe von 2.399,96 € geltend gemachten Aufwendungen.

Sie führte dazu näher aus, die „energetische Behandlung“ sei eine Jahrtausende alte Form der Zuwendung, um die Selbstheilungskräfte der Menschen anzuregen. Dadurch fördere sie die Gesundheit und das Wohlbefinden und ergänze schulmedizinische Therapien. Als Altenpflegerin im „V-haus“ (Sozialzentrum R) wende sie alle von ihr erlernten energetischen Behandlungsmöglichkeiten an. Beispielhaft nannte sie

- Körperzentrierung: Bei Rücken- und Wirbelsäulenbeschwerden,
- Clearing: Bei Demenz,
- Energieanpassung: Bei Mangel an Energie und Depressionen,
- Intuitives Heilen: Zur Erhaltung und Wiederherstellung von Gesundheit und Wohlbefinden.

In der Folge erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung und begründete diese wie nachstehend: Lügen Aufwendungen vor, die ihrer Art nach für eine private Veranlassung sprechen, so dürfe eine Veranlassung durch die Einkünfteerzielung nur dann angenommen werden, wenn die Aufwendungen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig seien. Die „Notwendigkeit“ stelle in solchen Fällen das verlässliche Indiz dar. Wohl habe die Berufungswerberin glaubhaft machen können, dass die im „Kurszentrum H“ erlernten Inhalte für die Ausübung ihres Berufes der Altenpflegerin nützlich seien, jedoch seien die Seminarinhalte jedenfalls allgemeiner Natur und daher auch in privaten Lebensbereichen anwendbar. Die Seminare richteten sich übrigens nicht ausschließlich an Personen, die in pflegenden Berufen tätig seien. Entsprechend der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bestehe ein striktes Aufteilungsverbot für Aufwendungen, die gleichermaßen berufliche wie private Bereiche beträfen, was im Weiteren bedeute, dass solche Aufwendungen zur Gänze als nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung einzustufen seien.

Dagegen brachte die Berufungswerberin einen Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Sie erläuterte, die Ausbildung „Energetische Körperarbeit“, welche in verschiedenen Modulen stattfand, im Dezember 2009 abgeschlossen zu haben. Sie habe in diese Ausbildung viel Energie, Zeit und Geld investiert. Sie sei zu 85% als Altenfachbetreuerin im Sozialzentrum R beschäftigt und setze das Erlernte mit „vereinzelten Bewohnern“, aber auch im privaten Bereich um. Sie verfolge das Ziel, sich selbständig zu machen und eine Praxis zu eröffnen. Um diesen Schritt zu gehen, fehlten ihr aber die Erfahrung und die erforderlichen Geldmittel.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates richtete nachstehendes Ergänzungsersuchen an die Berufungswerberin:

- *„Wie setzte sich der Teilnehmerkreis der Kursbesucher im Zentrum H zusammen? Aus welchen Berufssparten kamen die Teilnehmer?“*
- *Reichen Sie bitte eine Stellungnahme Ihres Dienstgebers zu den von Ihnen besuchten Kursen bzw. deren beruflicher Umsetzbarkeit ein.*
- *Wurden Kosten (teilweise) vom Dienstgeber getragen?*
- *Wurden Dienstfreistellungen für den Kursbesuch gewährt?*
- *Ist die Anwendung der erlernten Praktiken in der Altenpflege grundsätzlich zulässig?*
- *Wie Sie in Ihrem Vorlageantrag ausführen, haben Sie die Ausbildung „energetische Körperarbeit“ im Dezember 2009 abgeschlossen: Bitte legen Sie ein entsprechendes Diplom/Zeugnis vor.*
- *Zu welchem Prozentsatz setzen Sie die erworbenen Kenntnisse beruflich, zu welchem privat um?*

- *Haben Sie bereits Schritte unternommen, um sich selbständig zu machen (etwa Anmietung von Praxisräumlichkeiten, Erstellung eines Finanzierungskonzepts, Internetauftritt, Werbekonzept etc.)?"*

Das Ergänzungsersuchen wurde laut Rückschein hinterlegt und ab 16.3.2012 zur Abholung bereitgehalten (eine Rückübermittlung des etwa nicht behobenen Schriftstückes an die Behörde erfolgte nicht). Laut § 17 Abs. 3 Zustellgesetz gilt ein hinterlegtes Schriftstück mit dem ersten Tag der Hinterlegung als zugestellt. Die dreiwöchige Frist, die der Berufungswerberin zur Beantwortung eingeräumt wurde, lief somit am 6.4.2012 ab. Eine Antwort langte trotz über den Fristablauf hinausgehenden Zuwartens nicht ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 und § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der ab Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) sind Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben auch 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.

Die Vielfalt möglicher, mit einer Berufstätigkeit in Zusammenhang stehender Aufwendungen macht eine Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten privater Lebensführung erforderlich. Es soll nämlich im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 legt insofern fest, dass 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 des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Um **Fortbildung** handelt es sich dann, wenn der/die Steuerpflichtige seine/ihre bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung (zB Geselle -Meister im selben Handwerk, Konzipient-Rechtsanwalt); es muss Berufsidentität gegeben sein (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. II. § 16, Rz 203/2).

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung in einem verwandten Bereich ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen

Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere Berufsausübung geschaffen. Für die Abzugsfähigkeit maßgebend ist die zur Zeit der Ausbildungsmaßnahme ausgeübte Tätigkeit, nicht aber ein früher erlernter Beruf, eine früher ausgeübte Tätigkeit oder ein abstraktes Berufsbild. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die neuerworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeit verwertet werden können (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. II. § 16, Rz 203/3 ff).

Umschulungsmaßnahmen müssen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen und derart umfassend sein, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Aufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine nicht verwandte berufliche Tätigkeit sind daher nicht abzugsfähig. Da sich die Abzugsfähigkeit auf Aufwendungen für einen bisher nicht ausgeübten Beruf bezieht, handelt es sich diesfalls um vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben.

Es muss jedoch ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen vorliegen, dh Umstände, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.

Strittig ist: Handelt es sich bei den von der Berufungswerberin im Streitjahr für Bildungsmaßnahmen auf den Gebieten Clearing (2x), Prozess-Arbeit (3x), Praxisführung, Wirbelsäulen Clearing und Körperzentrierung (3x) im Kurszentrum H, Schweiz, veranschlagten Kurskosten samt Fahrtkosten und Tagesdiäten von zusammen 2.399,96 € um Fortbildungs-, Ausbildungs- oder Umschulungskosten?

Überprüft man vorerst eine mögliche Subsumtion unter den **Fortbildungsbegriff**, so ist festzustellen, dass a priori nichts gegen eine Einsetzbarkeit des Erlernten im von der Berufungswerberin ausgeübten Beruf einer Altenpflegerin spricht. Auch seitens der Abgabenbehörde I. Instanz wird eine Nützlichkeit des erworbenen Wissens für den bereits ausgeübten Beruf nicht grundsätzlich bestritten (siehe Berufungsvorentscheidung). Zumal aber die gegenständlichen Bildungsmaßnahmen in gleicher Weise einem Beruf wie einer privaten Lebensführung dienen können, ist ein Nachweis der **eindeutigen beruflichen Bedingtheit** erforderlich (wenn schon nicht – wie in der Praxis, aber auch der Lehre, überwiegend gefordert – ein Nachweis der beruflichen Notwendigkeit, vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 16 Abs. 1 Z 10 EStG, Rz 2 oder Jakom/Lenneis, EStG 2009, § 16, Rz 52).

Die Berufungswerberin selbst schreibt in ihrem Vorlageantrag: *"Ich arbeite als Altenfachbetreuerin im Sozialzentrum R. Dort ist es mir möglich mit vereinzeltten Bewohnern, aber auch im privaten Bereich mein Erlerntes umzusetzen."* Aufgrund der Nichtbeantwortung des an sie gerichteten Ergänzungsersuchens, war es für die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates nicht möglich, eine eindeutige Zuordnung zum beruflichen Bereich vorzunehmen. Offen geblieben ist etwa die vorab zu klärende Frage, ob die erlernten Praktiken überhaupt von autorisierten Fachleuten für das Gebiet der Altenpflege empfohlen sind. Offen geblieben sind auch die Fragen, ob teilweise Kostenübernahmen oder Dienstfreistellungen für den Kursbesuch durch den Arbeitgeber erfolgten, worin Indizien für eine berufliche Bedingtheit zu sehen gewesen wären.

Soweit eine Subsumtion unter den **Ausbildungskosten**begriff zu untersuchen ist, ist auszuführen: Steht eine Bildungsmaßnahme in Zusammenhang mit einer bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist. Wie schon oben dargelegt kann im Streitfall ein allfälliger Zusammenhang der Bildungsmaßnahmen auf dem Gebiet der energetischen Körperarbeit mit dem Beruf der Altenpflegerin nicht a priori ausgeschlossen werden. Infolge Nichtbeantwortung des Ergänzungsersuchens hat aber die Berufungswerberin diesbezüglich keine Klarstellung der Sachlage herbeigeführt.

Sie ist ihren Obliegenheiten gemäß § 119 Abs. 1 BAO, wonach die für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen offenzulegen sind, nicht nachgekommen. Es war daher von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates in freier Beweiswürdigung die Abwägung nachstehender Fragen zu treffen: Lag der Berufungswerberin an einer Verbesserung ihrer Fähigkeiten im schon bisher ausgeübten Beruf, an einer Ermöglichung von Aufstiegschancen im pflegerischen Bereich, an einem Umstieg in die Selbständigkeit oder allenfalls primär an einer privaten Umsetzbarkeit?

Nach dem Ausgeführten spricht alles dafür, dass die Berufungswerberin die Kurse aus einer besonderen privaten Neigung heraus absolviert hat, ohne dass hiezu ein berufliches Erfordernis (oder: eine berufliche Notwendigkeit) bestand.

Soweit sich (erst) aus dem Vorlageantrag ablesen lässt, die Berufungswerberin habe mit ihrem in den Kursen erworbenen Wissen auf eine neue Berufstätigkeit abgezielt, ist das allfällige Vorliegen von **Umschulungs**maßnahmen in Erwägung zu ziehen. Nun hat sie aber mangels Einreichung eines Diploms sowie mangels Darlegung geeigneter Schritte für die Vorbereitung einer selbständigen Gewerbeausübung nichts dargetan, was über die bloße, im Vorlageantrag umschriebene Absichtserklärung hinausgehen würde. Insofern ist auch eine steuerliche Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten unter dem Titel der

Umschulungskosten zu verwerfen (vgl. Hofstätter/Reichel a.a.O.). Sollte es aber tatsächlich noch zu einer Berufsausübung auf Grundlage der in Streit stehenden Bildungsmaßnahmen kommen, so gilt: *„Wurden Umschulungsaufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt, wird jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidabänderungen gemäß § 295 a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt wurden, führt“* (Jakom/Lenneis, EStG 2009, § 16, Rz 51).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die geltend gemachten Aufwendungen mangels eindeutiger beruflicher Bedingtheit weder als Fortbildungs-, noch als Ausbildungs- noch als Umschulungskosten unter den Werbungskostenbegriff gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 subsumierbar sind. Sie sind vielmehr als privat veranlasst anzusehen und damit in den steuerlich unbeachtlichen Bereich gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu verweisen.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Feldkirch, am 17. April 2012