



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/0173-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) machte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 Aufwendungen in Höhe von S 47.380,00 für diverse NLP-Seminare geltend.

In einer Beilage erläuterte die Bw., dass sie ihre derzeitige berufliche Tätigkeit als Lektorin wegen der nachlassenden Sehkraft ihrer Augen nicht mehr lange ausüben könne und sie daher aufbauend auf ihre Grundausbildung als Einzelhandelskauffrau plane, ihre berufliche Laufbahn in Richtung Öffentlichkeitsarbeit mit direktem Kundenkontakt zu entwickeln. Dazu dienten die NLP-Kurse für Kommunikation, Gesprächstechnik und Klientenbetreuung. Allenfalls könne sie mit dieser Fortbildung auch eine selbständige Tätigkeit beginnen.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer des Jahres 1998 wurden diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt und in der Begründung darauf hingewiesen, dass NLP-Seminare der Persönlichkeitsbildung dienten und auch dann, wenn das damit erworbene Wissen zum Teil zur Förderung des Berufes beitrage, die getätigten Aufwendungen aufgrund des Aufteilungsverbotes nicht als Werbungskosten anerkannt werden könnten.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 erhobenen Berufung führte die Bw. aus, der Hinweis in der Berufungsbegründung auf die Verknüpfung mit der Persönlichkeitsbildung sei nicht ausreichend, um die getätigten Aufwendungen unter § 20 EStG einzuordnen. Der Bescheidsbegründung sei auch nicht zu entnehmen, welche Teile der Kurskosten der beruflichen Förderung bzw. Veranlassung tatsächlich zugeordnet worden seien.

Ergänzend wies die Bw. darauf hin, die Fortbildung habe dazu gedient, so bald als möglich einen Berufswechsel durchzuführen, da die jetzige Tätigkeit aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr lange ausgeübt werden könne. Es sei daher geplant, den bisherigen Arbeitsplatz aufzugeben und einen neuen Beruf auszuüben, der sowohl ihren Fähigkeiten und Neigungen als auch dem Ausbildungsziel der besuchten Kurse entspreche. Sie habe sich entschlossen, die Berufsbefugnis einer Lebensberaterin zu erreichen. Sie strebe eine Trainertätigkeit an, wo sie sowohl die Fähigkeit des Kursleitens als auch das methodische Vorgehen und Eingehen auf die Bedürfnisse ihrer Kursteilnehmer bestens umsetzen könne. Daneben könne sie als Lebensberaterin auch selbständig tätig werden.

Sie habe von der Möglichkeit erfahren, die Lebensberaterbefugnis durch den Besuch von Seminaren und praktischer Tätigkeit unter Supervision zu erwerben und sie plane, bereits im Frühjahr 2001 als Lebens- und Sozialberaterin staatlich anerkannt tätig zu sein und den diesbezüglichen Gewerbeschein zu erwerben.

Neben einer nichtselbständigen Tätigkeit als Trainerin und Kursleiterin plane sie auch, mit dem Lebensberatergewerbeschein gewerblich tätig zu werden. Da eine einigermaßen exakte Aufteilung derzeit nicht möglich sei, müsse das Überwiegensprinzip zur Anwendung kommen.

Da nicht anzunehmen sei, dass die zukünftigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Weiterentwicklung als "Persönlichkeitsbildung" oder Hobby steuerfrei gestellt werden, habe sie auch das Recht, die zugehörigen Kosten einkommensmindernd geltend zu machen. Jede andere Entscheidung verletze das verfassungsmäßig gewährleistete Eigentumsrecht.

Im Sinne der jeder Entscheidung zugrundeliegenden Ermessensübung und wirtschaftlicher Betrachtungsweise ersuche sie daher, auf ihre persönliche Situation Rücksicht zu nehmen, zumal die Steuererstattung für die Finanzierung der restlichen Kurskosten benötigt werde.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen, in der ausgeführt wurde, die Bw. sei derzeit als Lektorin tätig und die Fort- bzw. Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin stehe in keinem Zusammenhang mit der derzeit ausgeübten Tätigkeit.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, auf Grund eines nicht abgeschlossenen Psychologiestudiums und der bisherigen beruflichen Tätigkeit habe sich die Fortbildung zur Lebensberaterin als sinnvoll dargestellt. Mittlerweile seien die Befürchtungen der Bw. auch eingetreten und sie könne den Beruf als Lektorin nicht mehr ausüben. Auf Grund ihrer Fortbildungsmaßnahmen und der bisher erreichten Qualifikation könne sie ab 10.12.2000 bei der Firma I in ein neues Dienstverhältnis eintreten und dort als Trainerin für Arbeitslose arbeiten. Die durch die besuchten Seminare erworbenen Kenntnisse seien für die nunmehrige berufliche Tätigkeit unbedingt erforderlich.

Es sei nahezu zwangsläufig erforderlich gewesen, nebenbei eine berufliche Fortentwicklung zu einem Alternativberuf zu betreiben, um eine absehbare Arbeitslosigkeit zu vermeiden. Der Begriff der Fortbildung werde in seinem eigentlichen Wortsinn verwendet, indem durch die besuchten Kurse eine Qualifikation "fort" von der bisherigen Tätigkeit erreicht werde. Die Bw. könne diesbezüglich auf ihre zweite Ausbildungsschiene, das Psychologiestudium, zurückgreifen und darauf ihre nunmehrige berufliche Fortbildung aufsetzen.

Gerade nach dem Gleichheitsprinzip sei es nicht einsichtig, dass in anderen Berufsgruppen die Weiterbildung zu einer höheren Qualifikation als Fortbildungskosten abzugsfähig sei, die Anerkennung derartiger Kosten aber hier, wo jemand unter extrem schwierigen gesundheitlichen Bedingungen arbeiten müsse, versagt werden solle.

Außerdem habe die Bw. einen Teil ihres Einkommens ausgeben müssen, um für ihre spätere berufliche Tätigkeit Vorsorge zu treffen, weshalb eine derartige Besteuerung zu einem Eingriff in das Eigentumsrecht führe. Da ein Teil des Einkommens auch Abgeltung für ihre berufliche Gesundheitsbeeinträchtigung darstelle, eine Aufteilung des Einkommens aber nicht einfach sei, sei die Bw. auch damit zufrieden, dass wenigstens der Teil des Einkommens, der dafür verwendet werde, diese Belastungen in Zukunft zu vermeiden, in Form der geltend gemachten Werbungskosten anerkannt werde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach der im Berufungsfall anzuwendenden Rechtslage vor Inkrafttreten der mit Bundesgesetz BGBl. I Nr. 106/1999 eingeführten Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 zählen Aufwendungen für die berufliche Fortbildung, nicht jedoch Aufwendungen für die Berufsausbildung zu den Werbungskosten. Während die berufliche Fortbildung der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten dient, dient die den nicht abzugsfähigen Ausgaben i.S.d. § 20 EStG 1988 zuzuordnende Berufsausbildung dem Erlernen eines Berufs. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (vgl. zB die Erkenntnisse des VwGH 17. 12 1988, 97/15/0091; 31. 1. 2002, 2001/15/0098). Dass sich die Bw. mit den im Jahr 1998 als Werbungskosten geltend gemachten Seminaraufwendungen in ihrem bisherigen Beruf als Lektorin im oben aufgezeigten Sinn fortbilden wollte, wird nicht behauptet. Es wird vielmehr neuerlich darauf hingewiesen, die Bw. sei gezwungen gewesen, "etwas Neues" zu machen, das mit ihrer gesundheitlichen und physischen Situation vereinbar war.

Werbungskosten in Form von Fortbildungskosten bei der von der Bw. damals ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit als Lektorin lagen somit nicht vor. Es kann aber auch nicht erkannt werden, dass die in Rede stehenden Seminaraufwendungen 1998 etwa als (vorweggenommene) Werbungskosten in Bezug auf die von der Beschwerdeführerin ab Ende des Jahres 2000 ausgeübte "Trainertätigkeit" (für Arbeitslose) gewertet werden könnten. Die NLP-Seminare (Einführungsseminar, Intensiv- und Auswahlseminar, Professional Practitioner Diplomkurs - Coaching, Meditation und Kommunikation, Professional Master Practitioner Diplomkurs - Coaching, Meditation und Projektentwicklung - sowie Spezialseminare wie

Rechts- und Wirtschaftskunde) dienten laut dem Vorbringen der Bw. dazu, ihr einen Berufswechsel zu ermöglichen. Sie waren damit Teil einer von ihr allgemein angestrebten Berufsausbildung, deren konkretes Ziel der Bw. lt. dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren im Übrigen auch noch nicht bekannt war (Lebensberaterin lt. Berufungsschrift bzw. nichtselbständige oder auch gewerbliche Tätigkeit), und somit dem - nicht teilbaren - Bereich der nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 zuzuordnen war (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1999, 97/15/0148).

Die Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen ("zwangsläufig anfallende Kosten zur Vermeidung einer Arbeitslosigkeit respektive einer gänzlichen Berufsunfähigkeit") ist unter dem Titel einer außergewöhnlichen Belastung nach § 34 EStG 1988 zu prüfen.

Außergewöhnliche Belastungen sind nach der Novellierung des § 34 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRG 1993, BGBl. 818/1993, von Amts wegen zu berücksichtigen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III B, Tz. 1 zu § 34 Abs. 1). Eine außergewöhnliche Belastung kann vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen wird und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist, oder wenn die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung uä. erforderlich wird (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Dezember 1994, 94/14/0087, und vom 19. Juli 2000, 99/13/0255). Einen diesen Ausnahmefällen entsprechenden Sachverhalt hat die Bw. im Abgabenverfahren behauptet.

Gem. § 34 Abs. 1 EStG (Einkommensteuergesetz) 1988 muss die Belastung folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 100 000 ATS 6%, von mehr als 100 000 ATS bis 200 000 ATS 8%, von mehr als

200 000 ATS bis 500 000 ATS 10% sowie von mehr als 500 000 ATS 12%. Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt für: - den Ehegatten, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht, jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die um die sonstigen Bezüge erhöhten laufenden Einkünfte anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden: - Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden.

Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach § 34 Abs. 8 EStG 1988.

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird.

Ein Steuerpflichtiger, der gezwungen wird, die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung getrennt von den Quellen, aus denen er seine Bedürfnisse speist, in der Fremde zu absolvieren, würde die mit der Schaffung der Grundlagen für die Existenzsicherung in einer solchen Weise verbundenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ebenso erfolgreich geltend machen können wie ein Steuerpflichtiger, dem die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen worden und für den die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung in gleicher Weise notwendig wäre (VwGH 99/13/0255, 19.7.2000).

Da die Bw. im Verwaltungsverfahren von Anfang an mit ihren Hinweisen auf ihre gesundheitlichen Beeinträchtigungen einen solchen Sachverhalt vorgetragen hat, der in seiner rechtlich gebotenen Bewertung auch eine Subsumierung unter § 34 EStG 1988 nahe gelegt hätte, muss der Berufungsfall auch unter diesem Gesichtspunkt beurteilt werden.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden von der Bw. ein Befund, eine Überweisung der Wr. Gebietskrankenkasse an die Neurologie usw. sowie Krankenstandsbestätigungen vorgelegt.

Von der Bw. wurden Krankheiten nachgewiesen, die speziell ihre im Berufungsjahr ausgeübte Tätigkeit negativ beeinflussen. Es wurde nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht, dass die Bw. ihren ursprünglichen Beruf wegen ihrer Krankheit auf Dauer nicht ausüben können würde. Dies wird noch dadurch bestätigt, dass die Bw. im Jahr 2000 ihren Beruf tatsächlich nicht mehr ausüben kann, ab 4.9. 2000 war die Bw. längere Zeit in Krankenstand,

was von ihr durch eine Krankmeldung nachgewiesen wurde. Es entspricht laut UFS durchaus den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlicher Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die Bw. auf Grund ihrer nachgewiesenen Krankheit eine krankheitsbedingte neuerliche Berufsausbildung auf sich nehmen musste, anderenfalls sie in absehbarer Zeit arbeitslos geworden wäre, da sie ihrem ursprünglich ausgeübten Beruf auf Dauer nicht mehr nachgehen hätte können. Nach Ansicht des UFS reichen die im Berufungsverfahren vorgelegten Bestätigungen zum Nachweis der krankheitsbedingten (neuerlichen) Berufsausbildung aus (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0123).

Die Voraussetzungen für die Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 sind erfüllt, weshalb die Aufwendungen unter Berücksichtigung des § 34 Abs. 4 EStG 1988 id im Berufungsjahr geltenden Fassung anzuerkennen sind.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 27. Februar 2004