



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ: RV/3214-W/10, RV/3213-
W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Profundia Wirtschaftstreuhand GmbH, 1200 Wien, Treustraße 29, vom 30. Dezember 2009 und 28. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 17. Dezember 2009 und 8. April 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist im Streitzeitraum 2006 als Lehrer an einer BLA unselbstständig und als Vortragender an einer Fachhochschule (FH) selbstständig tätig bzw. bezieht auf Grund einer Gesetzesänderung ab dem Streitjahr 2007 insgesamt Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2006 und 2007 beantragte der Bw. die Anerkennung von Kosten einer Ausbildung zum NLP-Trainer und Coach (Unternehmensberater mit Schwerpunkt Kommunikation) als Werbungskosten bzw. beruflich veranlasste Aufwendungen.

Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen aus folgenden Gründen nicht anerkannt:

<2006: Von den geltend gemachten Betriebsausgaben für Telefon und Internet wurde ein Privatanteil von 20% ausgeschieden (analog zu der von Ihnen vorgenommenen Kürzung der Handykosten um einen Privatanteil von 20%); eine ausschließlich betriebliche Nutzung entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Diese Aufwendungen sind jedoch nur dann als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern.

Die Tätigkeit als Lebens- und Sozialberater sowie NLP-Trainer ist unbestrittenmaßen nicht mit der Tätigkeit als Lehrer und Vortragender an der FH verwandt.

Die aus der Tätigkeit als Unternehmensberater erzielten Einnahmen für das Projekt "Qualitätsverbesserung des eLearning-Angebotes" betreffen laut Honorarnoten "Betriebsüberleitungsbogen", "Kalkulatorische Zinsen" sowie "Kalkulatorische Abschreibung". Mangels näherer Darstellung der genauen Tätigkeit geht das Finanzamt davon aus, dass die Tätigkeit im Rahmen des Projektes "eLearning" gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordert wie die Tätigkeit als Lehrer und Vortragender. Die Tätigkeit als Unternehmensberater und die Tätigkeit als Coach und Lebens- und Sozialberater sind somit keine verwandten Tätigkeiten, die nach der Verkehrsauffassung üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden. Es liegen somit keine abzugsfähigen Ausbildungskosten vor.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind nur dann als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss somit im Zeitpunkt der Entstehung der Aufwendungen erwiesen sein; es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. z.B. VwGH 25.6.2000, 95/14/0134).

Sie haben mittlerweile den Gewerbeschein für die Tätigkeit eines Lebens- und Sozialberaters sowie eines Unternehmensberaters erworben. Laut den Angaben auf Ihrer Homepage bieten Sie bereits NLP-Practitioner Seminare an. Der Beginn des ersten Seminars war für 28.5.2010 geplant; laut Ihren telefonischen Angaben vom 18.6.2010 ist dieses Seminar jedoch aufgrund zu geringer Teilnehmerzahl nicht zustande gekommen. Ein weiteres Seminar sei für Herbst 2010 geplant. Weiters bemühen Sie sich, Seminare an der FH abhalten zu können (für Vortragende und im Rahmen von verschiedenen Studiengängen in Zusammenhang mit Medizin). Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich dabei jedoch um die bloße Absicht, Einnahmen erzielen zu wollen. Es steht nicht fest, ob eine Einkunftsquelle vorliegt und daraus ein Gesamtüberschuss an Betriebseinnahmen zu erwarten ist. Laut ihren Angaben werden durch die Umschulung die Berufschancen und Verdienstmöglichkeiten verbessert; das bisherige vergebliche Bemühen um Einnahmen spricht jedoch gegen diese Annahme.

"Umschulung" bedeutet den Wechsel von einer Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit. Die angestrebte Tätigkeit muss zeitlich gegenüber der bisherigen Tätigkeit überwiegen und zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen (vgl. UFS 24.3.2010, RV/0072-L/08; UFS 12.9.2007, RV/0372-K/06).

In der Berufung wurde vorgebracht, dass Sie die Absicht haben, den Beruf des Coaches und Beraters in Sachen Kommunikation zu Ihrem Hauptberuf zu machen. Die Erlangung von Aufträgen für die Vortragstätigkeit an der FH Wien für jedes Semester sei unsicher, man

könne jederzeit nicht mehr als Vortragender berücksichtigt werden; weiters seien Sie mit dem Beruf als Lehrer "persönlich unzufrieden". Die bloße Möglichkeit des Verlustes von Lehraufträgen an der FH begründet jedoch noch keine Gefährdung der Einkunftszielung. Es wurden auch noch keine konkreten Schritte gesetzt, den Beruf als Lehrer an der BLA aufzugeben und stattdessen Ihren Lebensunterhalt hauptsächlich aus den Einkünften als Lebens- und Sozialberater sowie NLP-Trainer zu decken. Angesichts der Tatsache, dass die Einnahmen als Lehrer an der BLA und als Vortragender an der FH den Großteil Ihrer Einkünfte darstellen, geht das Finanzamt davon aus, dass die allfälligen Einnahmen aus der Trainertätigkeit eine bloße Nebeneinkunftsquelle darstellen. Die Umschulungsmaßnahmen lassen somit keine höheren Einkünfte erwarten als die bisherigen Tätigkeiten.

Im Übrigen sind Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen, nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind.

Sie schreiben auf Ihrer Homepage zur Frage "Für wen ist NLP geeignet?": "NLP arbeitet mit Techniken, die universell anwendbar sind. Gleichgültig in welcher Branche Sie tätig sind oder tätig sein möchten, Kenntnisse und Erfahrungen im Neurolinguistischen Programmieren werden Ihnen immer helfen, besser mit Menschen umzugehen, besser zu kommunizieren und andere Menschen bei Veränderungen zu unterstützen. Sie werden viel über sich selbst, ihre eigenen Themen und über andere Menschen lernen und damit Ihre eigene Entwicklung fördern." Zum Thema Nutzen und Gewinn des NLP-Practitioner Seminars geben Sie an: "Im privaten Bereich verbessern Sie Ihre Kommunikation und Ihre Beziehungen zu Ihren Familienmitgliedern und Freunden. NLP ist nicht nur eine Sammlung von Techniken sondern auch eine Erfahrung und eine Haltung. Der Zugewinn an Lebensqualität ist durch Ihre erweiterte Selbstwahrnehmung, ihre verbesserte Kommunikation mit sich selbst und Ihr besseres Selbstwertgefühl deutlich spürbar. Im beruflichen Bereich ist es gleichgültig aus welcher Branche Sie kommen: Sobald sie kommunizieren, können Sie NLP effektiv nutzen."

Der Besuch der Kurse für den Erwerb des NLP-Practitioner und des NLP Master Practitioner steht somit einer breiten Bevölkerungsgruppe offen und vermittelt auch Fähigkeiten, die bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse und im privaten Bereich anwendbar sind. Es liegt somit eine nicht nur auf Ihre Berufsgruppe zugeschnittene Bildungsmaßnahme vor. Bei sowohl beruflich als auch privat veranlassten Aufwendungen greift jedoch das Aufteilungsverbot, das heißt die Aufwendungen sind zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. UFS 24.3.2010, RV/0072-L/08; UFS 20.4.2010, RV/0990-L/08 mwN).

Die Kosten der Ausbildung zum NLP-Trainer und Lebens- und Sozialberater können somit nicht als vorweggenommene Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Anerkannt wurden die Fortbildungskosten für den Besuch der Seminare des Pädagogischen Instituts des Bundes (Werbungskosten).

2007: Kosten für ein Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sind nur dann absetzbar, wenn ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen darstellt. Bei nichtselbständig Beschäftigten ist der Mittelpunkt der Tätigkeit der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Arbeitsplatz; und zwar auch dann, wenn die Arbeit zum Teil außerhalb desselben vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatzes ausgeübt wird. Bei einem Lehrer, auch jene an einer FH prägt die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend, weshalb der Mittelpunkt (Schwerpunkt) der Tätigkeiten außerhalb des Arbeitszimmers liegt. Dazu ist noch anzumerken, dass die Einkünfte als Vortragender an einer FH auf Grund einer Gesetzesänderung ab Jänner 2007 den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit zuzuordnen sind. Bezüglich der Erstellung der Beispiele im Rahmen des Projektes "Qualitätsverbesserung des e-Learningprojektes" wird davon ausgegangen, dass die dafür erforderlichen Arbeiten im

Arbeitszimmer durchgeführt worden sind. Für die Abzugsfähigkeit der anteiligen Aufwendungen an Miete und Betriebskosten wäre aber die tatsächlich ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung des Arbeitszimmers nur für die Durchführung der Werkverträge erforderlich. Nach Ansicht des Finanzamtes liegt das wegen des mehrmonatigen Leistungszeitraumes und der Nutzung des Arbeitsraumes für die Vorbereitung Ihrer Vortragstätigkeit an der FH und ihrer Tätigkeit als Lehrer des St.. Die anteiligen Kosten für Miete, Betriebskosten des Drehstuhles und des Balton-Regales sind daher den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen.

NLP befasst sich lt. Wikipedia im weitesten Sinn mit menschlicher Kommunikation und kann als eine auf stetige Weiterentwicklung angelegte Methodensammlung angesehen werden. Kurse und Ausbildungen, die auf dieser Methode aufbauen, haben daher keinen berufsspezifischen Inhalt, weil die Vermittlung von Wissen und Fertigkeiten auf dem Gebiet der Kommunikation nicht nur in einer Vielzahl von Berufen verwertbar ist, sondern auch im privaten Bereich. Die Rechtsprechung hat die Abzugsfähigkeit von NLP-Kursen und Ausbildungen bereits mehrmals verneint. Der Ausbildungslehrgang zum Lebens- und Sozialberater stellt ein von Ihrer Tätigkeit als Lehrer und Vortragender klar zu unterscheidendes eigenes Berufsbild dar, weshalb die Abzugsfähigkeit als Fortbildungsmaßnahme ausgeschlossen werden kann, weil Fortbildungen im Sinne des EStG dazu dienen, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den Anforderungen gerecht zu werden. Bei den PI-Kursen konnte die Abzugsfähigkeit mangels näherer Angaben zum Inhalt, wie z.B. an Hand des Kursprogrammes nicht festgestellt werden, weshalb eine Zuordnung zu den abzugsfähigen Aufwendungen nicht zulässig ist.

Bezüglich der Fachliteratur und den Nächtigungskosten wurde festgestellt, dass diese ausschließlich in Zusammenhang mit den nicht abzugsfähigen Aus- und Fortbildungen stehen und daher von allgemeinem Interesse sind. Die Abzugsfähigkeit ist daher zu verneinen. Betreffend der geltend gemachten Kilometergelder und Tagesdiäten ist vorab festzuhalten, dass diese zu einem überwiegenden Teil in Zusammenhang mit den nicht abzugsfähigen Aus- und Fortbildungen stehen und diese schon deshalb nicht abzugsfähig sind. Außerdem entsprechen die nachgereichten Aufzeichnungen nicht einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch bzw. gleichwertiger Aufzeichnungen, insbesondere wegen der nicht vorhandenen Angaben zum jeweiligen Kilometerstand der einzelnen Tage und der fehlenden Angaben zu den Reisen (Zeitpunkt des Beginnes und Endes). >

In der fristgerechten Berufung gegen die obgenannten Bescheide wurde unter Verweis auf die Ausführungen des Ersuchens um Ergänzung vom 18.2.2010 und auf die dort gemachten Feststellungen wie folgt eingewendet:

Antwort auf Ersuchen um Ergänzung vom 18.2.2010: „Unser Klient ist neben seiner unselbständigen Tätigkeit auch in zwei anderen Berufen tätig: einerseits ist er Vortragender an einer FH. Die von ihm im Wesentlichen vorgetragenen Lehrinhalte umfassen:

- Volkswirtschaftslehre,
- Buchhaltung,
- Kostenrechnung,
- Investition und Finanzen,
- Controlling.

Diese Tätigkeit steht zum Beruf des Lehrers an der BLA Wien-X sowohl ihrer Art (unterrichtende Tätigkeit) als auch Ihrem Inhalt nach (ähnliche Lehrinhalte) in einem engen Zusammenhang und kann daher als verwandt angesehen werden.

Darüber hinaus ist unser Mandant auch in allgemein unternehmensberatenden Bereichen tätig, mit Schwerpunkt auf Kommunikation. Im Rahmen dieser Betätigung hat unser Mandant Aufträge der FH erhalten, welche im Jahre 2006 zu Einnahmen von € 3.150,00 und im Jahre 2007 zu Einnahmen von € 17.850,00 geführt haben. Die Aufträge der FH bezogen sich auf das Projekt "Qualitätsverbesserung des eLearning Angebotes". Dabei geht es um die didaktische Aufbereitung der Lehrinhalte in einem Dialogsystem. Unter Einsatz neuester Erkenntnisse der Kommunikationsforschung soll die Interaktion zwischen den Teilnehmern an der Wissensvermittlung verbessert werden.

Der Auftrag wurde zum überwiegenden Teil vom Heimbüro unseres Mandaten aus ausgeführt, gelegentlich gab es auch diesbezügliche Besprechungen auf der FH.

Dieser Beruf steht in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrbeauftragter der FH. Die Lehrinhalte, welche unser Mandant als Vortragender vermittelt, sind gänzlich anders und haben mit der Tätigkeit als Berater in Kommunikationsfragen überhaupt nichts zu tun, können also nicht als verwandte Berufe angesehen werden.

Den Tätigkeitsbereich als Fachmann für Kommunikation will unser Mandant systematisch ausbauen. Am Ende dieser Ausbildung steht ein im Verhältnis zur Tätigkeit als Lehrender und Vortragender an Bildungseinrichtungen völlig neues, im Verhältnis zur bereits ausgeübten Tätigkeit als Kommunikationsberater wesentlich erweitertes Berufsbild, welches folgende Bereiche umfasst:

NLP-Lehrtrainer,

Coach unter Anwendung von systemischen und NLP-Ansätzen,

Diplomierter Lebens- und Sozialberater mit Schwerpunkt Kommunikation,

Organisationsberater mit Fokus auf Kommunikation.

Um sein Berufsziel zu erreichen hat Herr Mag. NmBw. zunächst die Ausbildung zum NLP-Practitioner absolviert und am 3. September 2006 beendet.

In der Folge hat unser Mandant das Diplom zum zertifizierten Lebens- und Sozialberater angestrebt, denn diese ist Voraussetzung zur Erlangung der Berufsbefugnis als Coach, das heißt als Person welche in Einzelgesprächen Klienten beratend zur Seite steht. Die theoretische Ausbildung zum diplomierten Lebens- und Sozialberater wurde im Dezember 2007 abgeschlossen. Für den praktischen Teil der Ausbildung zum LSB ist jedoch auch eine umfangreiche fachliche Tätigkeit vorgeschrieben (siehe Seite 2 des Diploms LSB). Dieser Teil der Ausbildung wurde zum Teil zeitgleich mit der theoretischen Ausbildung, zum Teil im Anschluss daran absolviert, wodurch erst mit 1. Juli 2008 sämtliche Voraussetzungen zur Erlangung des Diploms LSB erfüllt wurden. Nach Prüfung und Abklärungen durch die Ausbildungsleitung wurde schließlich am 9. März 2009 die Erfüllung der Voraussetzungen bestätigt (siehe Schreiben der WKO an das Magistratische Bezirksamt für den 13./14. Bezirk, Gewerbereferat, betreffend die erfolgreiche Erbringung des Befähigungsnachweises).

In weiterer Folge hat unser Mandant auch die geforderten theoretischen Voraussetzungen erfüllt, um als NLP-Lehrtrainer nach den Richtlinien des Österreichischen Dachverbands für NLP tätig werden zu können.

Eine längere unfallbedingte Krankheit im Jahre 2009 (offizieller Krankenstand von 30. April bis 4. November 2009, danach noch umfangreiche Rehabilitation) hat unseren Mandanten zunächst jedoch daran gehindert, seine neue berufliche Tätigkeit aufzunehmen. Schließlich wurden aber am 20. Jänner 2010 die Gewerbe "Lebens- und Sozialberatung" sowie "Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation" angemeldet. Unser

Mandant betreibt zielstrebig die Entwicklung seiner neuen beruflichen Tätigkeitsfelder. Seine Homepage dokumentiert dies in eindrucksvoller Weise: www.VnNmBw..at

Herr Mag. NmBw. bietet einerseits als NLP-Trainer Kommunikationsberatung unter Einsatz von NLP-Methoden an. Sein Angebot umfasst weiters NLP-Coaching bzw. Organisationsberatung mit Schwerpunkt auf Kommunikation. Die Seminare und Kurse, die unser Mandant seit 2006 absolviert hat, stehen im Zusammenhang mit seiner schon bisher ausgeübten Tätigkeit, stellen also einerseits Ausbildungskosten in einem verwandten Beruf dar. Andererseits stellen sich diese Seminare auch als Umschulungskosten auf einen neuen Beruf dar, sie waren alle erforderlich bzw. zumeist vorgeschrieben um das angestrebte Berufsziel zu erreichen.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen.

Solche Aufwendungen sind abzugänglich, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegen. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn

- die Tätigkeiten üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder
- die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern.

Maßgebend ist dabei die konkret ausgeübte Tätigkeit, im gegenständlichen Fall also die Tätigkeit als Berater für Kommunikation, der wissenschaftlich fundierte Methoden der Interaktion in Form von Sprache und Schrift für seine Tätigkeit einsetzt.

In diesem Lichte erscheint es unzweifelhaft, dass die Tätigkeit als NLP-Trainer bzw. als Coach und Berater mit Schwerpunkt Kommunikation mit der bereits ausgeübten Tätigkeit als Kommunikationsexperte für eLearning in einem engen Zusammenhang steht, dass also diese beiden Tätigkeiten verwandt sind, insbesondere auch weil in hohem Maße gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erforderlich sind.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind dann abzugänglich, wenn sie:

derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und

- auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

-Umschulung impliziert, dass ein Berufswechsel angestrebt wird und der neue Beruf zur Haupttätigkeit werden soll, das heißt es soll daraus der überwiegende Teil der Einkünfte erzielt werden.

Unser Mandant hat die Absicht, den Beruf des **Coaches und Beraters in Sachen Kommunikation** zu seinem Hauptberuf zu machen. Die Gründe für dieses Vorhaben liegen einerseits in der persönlichen Unzufriedenheit mit dem Beruf eines Lehrers. Andererseits ist die Vortragstätigkeit an der FH mit Unsicherheiten behaftet, weil Verträge für Lehrtätigkeiten nur jeweils für die Dauer eines Semesters vergeben werden und große Unsicherheiten bestehen, Folgeaufträge zu erhalten bzw. nachhaltig diese Einkunftsquellen zu sichern.

Zwei wesentliche Kriterien für abzugängige Umschulungsmaßnahmen können als erfüllt angesehen werden:

- die weitere Einkunftszielung im bisherigen Beruf ist gefährdet und
- die Berufschancen und die Verdienstmöglichkeiten werden durch die Umschulung verbessert.

Die Ausbildungsmaßnahmen unseres Mandanten beinhalten also zwei Aspekte:

-einerseits sind sie Ausbildungsmaßnahmen in einem verwandten, bereits ausgeübten Beruf und

-andererseits stellen sie Umschulungsmaßnahmen für ein wesentlich erweitertes, neues Berufsbild dar.

Unser Mandant strebt den kontinuierlichen Ausbau seiner neuen beruflichen Tätigkeit an. Es bedarf aber wie bei jeder selbständigen Tätigkeit einer Anlaufphase, in welcher Klienten und Auftraggeber aquirierte und eine gesicherte Position am Markt dauerhaft etabliert werden kann.

Es soll dabei nicht unerwähnt bleiben, dass unser Mandant im Sommer 2010 eine Einladung erhalten hat, als Assistenttrainer in der XY Therme zu wirken. Bei dem vom 30. Juli bis zum 1. August stattfindenden Zukunftskongress wird unser Mandant überdies einen Vortrag über "Führung und Selbstführung mit Zielen" halten (siehe Ausschreibungsunterlagen in Kopie anbei). Für diese Leistungen wird unser Mandant zwar kein Entgelt erhalten, sie werden aber dazu beitragen, dass sich unser Mandant am Markt etabliert. Unser Mandant beabsichtigt nicht, sich in diesem Beruf eine Position als Vortragender zu sichern. Gelegenheiten wie diese sind jedoch (auch wenn sie unentgeltlich erfolgen) gerade am Beginn einer Berufslaufbahn in diesem Fachbereich sehr wichtig für vorweisbare Referenzen. Letztlich kann bei diesen Veranstaltungen Eigenwerbung in Form von Verteilung von Prospektmaterial, Folder etc. betrieben werden.

Erschwerend wirkt sich jedoch aus, dass die Finanz- und Wirtschaftskrise gerade in dieser Branche spürbare und schmerzliche Folgen zeitigt. Aufträge für Coachings iS von persönlichkeitsverändernder Beratung bzw. Kommunikationsberatung sind deutlich zurückgegangen. Diese Entwicklung konnte im Jahre 2006, als unser Mandant mit seinen umfassenden Ausbildungsmaßnahmen begonnen hat, nicht vorhergesagt werden. Unser Mandant ist jedoch zuversichtlich, letztlich auch in diesem Beruf Fuß zu fassen. Dabei ist auch erwähnenswert, dass unser Mandant versucht seine neu erworbenen Befähigungen auch im Rahmen der Fachhochschule zu vermarkten und Werkverträge von Seiten der FH zu erhalten. Diesbezügliche Gespräche laufen und sind viel versprechend. Es geht dabei um "self improvement/Zustandsmanagement für Vortragende" "Kommunikationskompetenz" und um "NLPädagogik". Die kommunikativen Fähigkeiten von Vortragenden sollen mit einschlägigen Techniken und Trainings verbessert werden (siehe Schaubild "Fortbildung Ak intern").

Zur Dokumentation der beruflichen Tätigkeit unseres Mandanten sowie seines Werdegangs finden Sie anbei folgende Dokumente:

Ausschreibung einer Ausbildung zum NLP-Practitioner

Bundesgesetzblatt Jahrgang 2003, 140. Verordnung über die Zugangsvoraussetzungen für das reglementierte Gewerbe der Lebens- und Sozialberatung

Information über die Ausbildung zum zertifizierten Lebens- und Sozialberater

Zertifikat NLP-Practitioner

Zertifikat NLP-Master 10.6.2007

Zeugnis 11.8.2007 Weiterbildung NLP-Trainer

Diplom Lebens- und Sozialberater

Certificate Social panorama Consultant 2008

Zeugnis Wingwave-Coach 21. Juni 2008

Zeugnis Soziales Panorama 26.7.2008

Zeugnis NLP-Master 9.8.2008

Zeugnis Systemisches Coaching 24.10.2008

Zertifikat NLP-Practitioner Assistenz 1.2.2009

Schreiben WKO an Magistratisches Bezirksamt Gewerbeansuchen 9.3.2009

Auszug aus dem Gewerberegister vom 21.1.2010 "Lebens- und Sozialberatung" - Auszug aus dem Gewerberegister vom 21.1.2020 "Unternehmensberatung einschließlich

der Unternehmensorganisation" - Ausschreibung Zukunftskongress

Schaubild "Fortbildung Ak intern"

Weiters finden Sie 17 Seiten kombinierte Fahrtenbücher und Reiskostenabrechnungen sowie eine Aufstellung (Legende) über die in den Fahrtenbüchern angeführten Reiseziele. Insgesamt fielen 8.662 km an. Davon entfielen auf die Vortragstätigkeit als Lehrender an der FH-Ak 1.734 km. Weitere 260 km sind den Fortbildungsmaßnahmen im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzuordnen. Die übrigen 6.668 km sind im Zusammenhang mit dem Beruf des Kommunikationsberaters angefallen."

Unter Berücksichtigung obiger Ausführungen beantragte der Bw. die **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** wie folgt festzusetzen:

Einnahmen in €:		
FH Ak Wien gemäß Mitteilung § 109a		17.380,80
Ausgaben in €:		
Geringwertige Wirtschaftsgüter	497,38	
KM-Gelder (nur Fahrten iZm FH) 1.734 km	658,92	
Telefon/Internet anteilig (gesamt € 1.651,66, hievon 82%)	1.354,36	
Pflichtversicherung WGKK – FH-Ak	2.417,25	- 4.927,91
Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben		12.452,89

Weiters wurde beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zusammen mit den Ausbildungsbzw. Umschulungskosten wie folgt zu berücksichtigen:

Einnahmen in €:			3.150,00
Ausgaben in €:			
Kosten für Arbeitszimmer			
(Anteil 30% an den Gesamtkosten)			
Miete	996,16		
Fernwärme	144,84		
Strom	206,70	1.347,70	
Telefon/Internet anteilig (gesamt € 1.651,66, hievon 18%)		297,30	
Kilometergelder 374 km		142,12	
Fachliteratur		286,41	-2.073,53
Zwischensumme			1.076,47

Ausbildung, Umschulung:

Diäten	1.575,20	
Nächtigungskosten lt. Beleg	1.191,50	

Nächtigungspauschalen 6x	90,00	
Kilometergelder 6.294 km	2.391,72	
Seminarkosten	4.600,00	-9.848,42
Überschuss der Ausgaben über die Einnahmen		-8.771,95

Zum Arbeitszimmer im Wohnungsverband wurde angemerkt: „

Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sind dann abzugsfähig, wenn das beruflich verwendete Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt stets voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht. Es ist dabei eine berufsbildbezogene Betrachtung nach der Verkehrsauffassung anzustellen, sohin nach dem "typischen" Berufsbild.

Nach Meinung der Finanzverwaltung, gestützt durch höchstrichterliche Erkenntnisse, liegt der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Vortragenden vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen selbst erfolgt.

Für die Tätigkeit als Vortragender bzw. Lehrer kommt also eine Berücksichtigung des Arbeitszimmers nicht in Frage.

Für die Tätigkeit als gewerblicher Unternehmer in Sachen Kommunikation, Coaching und Organisationsberatung stellt jedoch in typisierender Betrachtungsweise das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit dar. Unser Mandant hat nicht die Möglichkeit, ein anderes Arbeitszimmer (z.B. in der Schule, am Campus) sich quasi "auszuborgen" für diese Tätigkeiten, er kann dies auch nicht im Kaffeehaus erledigen, vielmehr muss er sein häusliches Arbeitszimmer dazu verwenden. Dieses ist hiefür unbedingt notwendig.

Wie schon in Rz 333 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) ausgeführt, kommt eine Berücksichtigung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer nur bei derjenigen Tätigkeit in Betracht, für die (berufsbildbezogen) der Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt. Die nachfolgend dort angeführten beiden Beispiele illustrieren anschaulich, dass diejenige Tätigkeit (hier: Vortragender), für die ein Arbeitszimmer berufsbildbezogen nicht notwendig ist, bei der Beurteilung der anderen Tätigkeit, für die ein Arbeitszimmer berufstypisch den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet, außer Betracht bleibt.

Im Jahre 2006 sind aus der Tätigkeit als Kommunikationsberater zwar nur Einnahmen von € 3.150 entstanden, im Folgejahr jedoch waren es € 17.850. Die signifikant ungleiche Verteilung der Einnahmen auf die beiden Jahres hat jedoch teilweise nur darin seinen Grund, dass die Rechnungslegung und Bezahlung der Leistung vertragsgemäß hinter der Erbringung der Leistung nachhinkt, und daher erst 2007 Entgelte zur Auszahlung kamen, für die bereits 2006 Leistungen erbracht wurden. Die Kosten für das Arbeitszimmer sind somit im Rahmen der Tätigkeit als Kommunikationsberater absetzbar, insbesondere weil unser Mandant dieses Arbeitszimmer nahezu ausschließlich für seine berufliche Tätigkeit nutzt.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wurde eingewendet:

„Die Tätigkeit als Vortragender an einer FH steht zum Beruf des Lehrers an der BLA Wien-X sowohl ihrer Art (unterrichtende Tätigkeit) als auch Ihrem Inhalt nach (ähnliche Lehrinhalte) in einem engen Zusammenhang und kann daher als verwandt angesehen werden.“

Die Tätigkeit als Kommunikationsberater steht in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrbeauftragter der FH bzw. als Lehrer an einer BLA, diese beiden Betätigungen können also nicht als verwandte Berufe angesehen werden.

Den Tätigkeitsbereich als Fachmann für Kommunikation will unser Mandant systematisch ausbauen. Am Ende dieser Ausbildung steht ein im Verhältnis zur Tätigkeit als Lehrender und Vortragender an Bildungseinrichtungen völlig neues, im Verhältnis zur bereits ausgeübten Tätigkeit als Kommunikationsberater wesentlich erweitertes Berufsbild, welches folgende Bereiche umfasst:

- NLP-Lehrtrainer,
- Coach unter Anwendung von systemischen und NLP-Ansätzen,
- Diplomierter Lebens- und Sozialberater mit Schwerpunkt Kommunikation,
- Organisationsberater mit Fokus auf Kommunikation.

Die von Herrn Mag. NmBw. durchlaufenen Stadien seiner Ausbildung haben wir in unserem Schreiben betreffend Beantwortung Ihres Ersuchens um Ergänzung vom 18.2.2010 betreffend Einkommensteuer 2006 bereits ausführlich dargestellt.

Hinsichtlich Ausbildung und Umschulung sei ebenfalls auf unsere Ausführungen in dem erwähnten Schreiben verwiesen.

Diesem Schreiben sind weiters 16 Seiten kombinierte Fahrtenbücher und Reisekostenabrechnungen sowie eine Aufstellung (Legende) über die in den Fahrtenbüchern angeführten Reiseziele angeschlossen. Insgesamt fielen 10.519 km an. Davon entfielen auf die Tätigkeit als Kommunikationsberater 680 km. Weitere 675 km stehen im Zusammenhang mit Berufsfortbildungsmaßnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die übrigen 9.164 km sind im Zusammenhang mit den Ausbildungs/Umschulungsmaßnahmen angefallen.

Sie schreiben in Ihrer Bescheidbegründung zum **Arbeitszimmer im Wohnungsverband**:

"Bezüglich der Erstellung der Beispiele im Rahmen des Projektes "Qualitätsverbesserung des e-Learningprojektes" wird davon ausgegangen, dass die dafür erforderlichen Arbeiten im Arbeitszimmer durchgeführt worden sind. Für die Abzugsfähigkeit der anteiligen Aufwendungen an Miete und Betriebskosten wäre aber die tatsächlich ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung des Arbeitszimmers nur für die Durchführung der Werkverträge erforderlich. Nach Ansicht des Finanzamtes liegt das wegen des mehrmonatigen Leistungszeitraumes und der Nutzung des Arbeitsraumes für die Vorbereitung Ihrer Vortragstätigkeit an der FH und Ihrer Tätigkeit als Lehrer des St. "

Den letzten Satz können wir leider bei bestem Willen nicht verstehen, er dürfte wohl unvollständig sein.

Festzuhalten ist jedoch, dass die Abgabenbehörde in dieser Hinsicht die Rechtslage verkennt: wie in **Rz 333 der LStR** vollkommen klar dargelegt, ist bei der Beurteilung der nahezu ausschließlichen Nutzung eines Arbeitszimmers für eine Tätigkeit, die ein Arbeitszimmer notwendig macht, jegliche andere Einkunftsquelle (Tätigkeit, für die berufstypisch das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt darstellt, wie hier Vortragender bzw. Lehrer) außer Acht zu lassen.

Es kann ja wohl nicht sein, dass man einerseits dem Vortragenden die Absetzbarkeit des Arbeitszimmers verweigert (was angesichts der oftmals die eigentliche Vortragstätigkeit um einzigfaches übersteigenden Vorbereitungszeit ein Absurdum darstellt), andererseits aber bei der Beurteilung der Absetzbarkeit des Arbeitszimmers für den Kommunikationsberater mit Werkverträgen sehr wohl diejenigen Zeiten, die ein Lehrer oder Vortragender in seinem

häuslichen Arbeitszimmer vermeintlich unfreiwillig verbringen mag, ins Treffen führt als Argument gegen die Absetzbarkeit. Wenn das so wäre, hätte kein unselbstständig Tätiger mit einem Nebenberuf je die Chance, sein nachweisbar unbedingt notwendiges Arbeitszimmer steuerlich abzusetzen. Letztlich arbeitet praktisch jeder Angestellte, mit höherer Qualifikation teilweise auch von zu Hause, die Flexibilität hat diesbezüglich in der Arbeitswelt enorm zugenommen. Eine solche Auslegung ist nicht gesetzeskonform.

Es kommt demnach eine Berücksichtigung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer nur bei derjenigen Tätigkeit in Betracht, für die (berufsbildbezogen) der Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt. Die Kosten für das Arbeitszimmer sind somit im Rahmen der Tätigkeit als Kommunikationsberater absetzbar.

Unter Berücksichtigung obiger Ausführungen beantragte der Bw. die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt festzusetzen:

Einnahmen:

FH Ak Wien gemäß Mitteilung § 109a für Jänner 2007	1.634,40
--	----------

Ausgaben:

Pflichtversicherung WGKK - FH-Ak	-226,36
Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben	1.408,04

Weiters wurde beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Kommunikationsberater zusammen mit den damit im Zusammenhang stehenden Ausbildungs- bzw. Umschulungskosten wie folgt zu berücksichtigen:

Einnahmen in €:		17.850,00
Ausgaben in €:		
Kosten für Arbeitszimmer (Anteil 30% an den Gesamtkosten) Miete, Fernwärmе, Strom	1.360,88	
Telefon/Internet anteilig	1.041,05	
Porti	13,35	
Geringwertige Wirtschaftsgüter	886,66	
Fachliteratur	1.052,93	
Kilometergelder 680 km	258,40	
Absetzung für Abnutzung	393,24	- 5.006,51
Zwischensumme		12.843,49
Ausbildung, Umschulung:		
Diäten	2.534,40	
Nächtigungskosten lt. Beleg	3.087,80	
Nächtigungspauschalen xx	45,00	
Kilometergelder 9.164 km	3.482,32	
Seminarkosten	5.085,00	- 14.234,52
Überschuss der Ausgaben über die Einnahmen		-1.391,03

Im Rahmen des Antrages vom 5.8.2010 auf Vorlage der Entscheidung über die Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde wie folgt ausgeführt:

„1. Zur Bescheidbegründung betreffend Berufungsentscheidung **Einkommensteuer 2006:**

„Die Kürzung um einen Privatanteil von 20% wird dem Grunde nach anerkannt.

Bei den Kosten für Internet und Telefon wurden jedoch von den Kosten für Telefon (gesamt € 850,60) bereits im Zuge der Steuererklärung 20% Privatanteil abgezogen, das heißt es wurden nur € 680,48 abgesetzt. Die restlichen € 971,18 des Gesamtbetrags von € 1.651,66 entfallen auf Internetkosten. Nur von denen ist noch ein Privatanteil von 20% abzuziehen, also ein Betrag von € 194,24. Wir ersuchen um entsprechende Korrektur.

Das zentrale Thema sind jedoch die nicht anerkannten Kosten der Berufsausbildung bzw. Umschulung. Wie schon in unserer Berufung ausgeführt, hat unser Mandant 2 unterschiedliche Berufe: einerseits ist er Lehrer und Vortragender, und zwar im gegenständlichen Zeitraum sowohl unselbstständig (als Lehrer an einer BLA) als auch selbstständig (an der FH). Seit Februar 2007 wird die Tätigkeit als Vortragender an der FH aufgrund einer Gesetzesänderung ebenfalls im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt, sodass nunmehr unser Mandant sämtliche seiner Lehr- und Vortragstätigkeiten als Dienstnehmer ausübt.

Sie schreiben: "Die *aus der Tätigkeit als Unternehmensberater erzielten Einnahmen für das Projekt "Qualitätsverbesserungen des eLearning-Angebotes"* betreffen laut Honorarnoten "Betriebsüberleitungsbogen", „Kalkulatorische Zinsen“ sowie "Kalkulatorische Abschreibung". Mangels näherer Darstellung der genauen Tätigkeit geht das Finanzamt davon aus, dass die Tätigkeit im Rahmen des Projektes "eLearning" gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordert wie die Tätigkeit als Lehrer und Vortragender. Die Tätigkeit als Unternehmensberater und die Tätigkeit als Coach und Lebens- und Sozialberater sind somit keine verwandten Tätigkeiten, die nach der Verkehrsauffassung üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden. Es liegen somit keine abzugsfähigen Ausbildungskosten vor..... "

Dieser Rechtsansicht können wir nicht folgen. Es mag wohl sein, dass die von unserem Mandanten vorgetragenen Lehrinhalte sich ebenfalls mit Kostenrechnung beschäftigen. Die Aufgabenstellungen im Rahmen des eLearningProjektes waren jedoch gänzlich andere: es ging nicht um die Erstellung und Ausarbeitung von Lehrinhalten (vergleichbar mit den Vorbereitungsarbeiten zu einem Vortrag), sondern um die Umsetzung von vorgegebenen Lehrinhalten in ein edv-basiertes interaktives Modul, welches die technischen Möglichkeiten des Internets nutzt zwecks Vermittlung von Wissen.

Für diese Tätigkeit waren nicht so sehr die Kenntnisse auf dem Gebiet der Kostenrechnung gefragt (wiewohl sie von Nutzen waren), als vielmehr Fähigkeiten auf dem Gebiet der Kommunikation und Interaktion.

An dieser Stelle sei zur Veranschaulichung ein Beispiel aus einem anderen Berufszweig gebracht: ein EDV-Programmierer, der ein Programm für Lohnverrechnung entwickeln soll, kann ohne fundierte Kenntnisse in Lohnverrechnung wohl kaum ein diesbezügliches EDV-Programm erstellen. Seine Tätigkeit ist aber dennoch die eines Programmierers, niemand würde eine solche Tätigkeit etwa mit der eines Steuerberaters, der in Lohnverrechnungsfragen seine Kunden berät oder gar mit der eines Vortragenden bei der Finanzverwaltung in Sachen Lohnverrechnung vergleichen. Dies sind gänzlich verschiedene Berufsbilder, bei denen jedoch bestimmte gleichgelagerte Wissensinhalte (hier: Kenntnisse über Personalverrechnung) von Nutzen sind und in der jeweiligen Arbeit verwertet werden können. Auch ein Spitzenmanager eines Industriebetriebes tut gut daran, Kenntnisse in der Kostenrechnung zu besitzen, deswegen ist sein Beruf aber noch lange nicht mit dem eines BLA-Lehrers verwandt.

Doch selbst wenn eine lose Verwandtschaft der beiden von unserem Mandanten ausgeübten Berufe Lehrer bzw. Vortragender einerseits und Designer von eLearning-Modulen hergestellt werden kann, schließt dies noch nicht aus, dass eine noch größere Verwandtschaft besteht zwischen der schon 2006 und 2007 ausgeübten Beratertätigkeit mit Schwerpunkt Kommunikation und der nunmehr als konsequente Weiterentwicklung dieser Berufsschiene ausgeübten Tätigkeit als NLP-Lehrtrainer bzw. Coach.

Die Behörde führt u.a. an, dass der Beruf Lebens- und Sozialberater keinen Zusammenhang mit der Tätigkeit als Vortragender aufweise. Dem wäre zuzustimmen, jedoch ist anzumerken, dass unser Mandant den Beruf des Lebens- und Sozialberaters nicht ausübt und auch keine Absicht hatte diesen auszuüben. Wie schon in unserer Berufung dargelegt, war diese Ausbildung lediglich NOTWENDIG (hiezu auch weiter unten), um die erforderliche Berufsberechtigung als Unternehmensberater zu erlangen. Unser Mandant ist also als NLP-Trainer (dies ist ein auf Kommunikation und Interaktion ausgerichteter Beruf) und als Coach für Führungskräfte und sonstige Personen tätig, welcher insbesondere die Aspekte der Kommunikation in seine Beratertätigkeit einfließen lässt. Berufsbilder also, die sehr viel näher zu den Aufgaben im Rahmen des eLearning-Projektes stehen haben als zu der Lehr- bzw. Vortragstätigkeit an der BLA oder der FH.

Beiliegend finden Sie die Ausschreibungsunterlagen zum Projekt "Qualitätsverbesserung des eLearning-Angebotes".

Aus diesen geht anschaulich hervor, dass es nicht um die Zusammenstellung von Vortragsinhalten auf einem bestimmten Wissensgebiet (etwa Kostenrechnung) ging, sondern um die Umsetzung von bereits vorhandenen Inhalten in eine zeitgemäße Form der Interaktion zwischen Lehrern und Schülern. Unser Mandant hätte nicht Vortragender zu sein brauchen, um diese Werkverträge zu erfüllen. Vielmehr standen seine schon vorhandenen Kenntnisse auf dem Gebiet der Kommunikation für dieses Projekt im Vordergrund. Dies geht aus den Ausschreibungsunterlagen sehr klar hervor. Dass die Rechnungen an die FH nur so kurze Beschreibungen enthielten, lag lediglich daran, dass die Auftraggeberin keine näheren Detaillierungen benötigte (Vorsteuerabzug war hier ja nicht das Thema). Im Übrigen haben wir einige der im Jahre 2007 ausgestellten Honorarnoten in Kopie beigelegt, die darin enthaltenen Texte geben wohl mehr Aufschluss über den Leistungsinhalt als von Ihnen angeführt.

Somit halten wir fest: **die Aufwendungen im Rahmen der Ausbildung zum NLP-Trainer bzw. Unternehmensberater mit Schwerpunkt Kommunikation stellen sich als Fort- bzw. Ausbildungskosten in einem schon in den Jahren 2006 und 2007 ausgeübten (eng verwandten) Beruf, der sich mit wissenschaftlichen Methoden der Kommunikation befasst, dar.**

Es reicht also aus unserer Sicht für die Absetzbarkeit der geltend gemachten Ausgaben aus, dass diese als Ausbildungskosten in einem verwandten Beruf anzusehen sind.

Dennoch wollen wir auch auf die von der Abgabenbehörde vorgebrachten Argumente, die vermeintlich gegen die Anerkennung als Umschulungskosten sprechen, eingehen:

Sie schreiben: "..... "Umschulung" bedeutet den Wechsel von einer Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit. Die angestrebte Tätigkeit muss zeitlich gegenüber der bisherigen Tätigkeit überwiegen und zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen..... Es wurden keine konkreten Schritte gesetzt, den Beruf als Lehrer an der HTL aufzugeben und statt dessen Ihren Lebensunterhalt hauptsächlich aus den Einkünften als Lebens- und Sozialberater sowie NLP-Trainer zu decken. Angesichts der Tatsache, dass die Einnahmen als Lehrer an der HTL und als Vortragender an der FH den Großteil Ihrer Einkünfte darstellen, geht das Finanzamt davon aus, dass die allfälligen Einnahmen aus der Trainertätigkeit eine bloße Nebeneinkunftsquelle darstellen. Die Umschulungsmaßnahmen lassen somit keine höheren Einkünfte erwarten als die bisherige Tätigkeit....."

An anderer Stelle zitieren Sie die UFS-Entscheidung vom 20.4.2010, RV/0990-L/08, die sich interessanterweise mit einer ähnlich gelagerten Ausbildung bzw. Umschulung befasst. Zur Frage, ob mit der Umschulung eine neue Haupttätigkeit begründet werden muss, sagt das Erkenntnis Folgendes (die wesentlichen Textpassagen wurden von uns in Fettschrift hervorgehoben):

"..... Vorweg wird dazu festgestellt, dass eine derartige Umschulungsmaßnahme, um abzugsfähig zu sein, jedenfalls auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielen muss. Abzugsfähig sind sohin Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist ("vorweggenommene Werbungskosten"). Diese Aufwendungen müssen also auf einen neuen Beruf "abzielen: d.h. die ernsthafte Absicht zur Einkünftezielung muss bereits zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein; es reicht nicht aus, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld "ermöglicht" (vgl. H. Fuchs, UFS aktuell 2005, 48, u. Taucher, FJ 2005, 341). Weiters muss die Umschulung umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig. Obzwar nach dem Gesetzeswortlaut nur "Umschulungsmaßnahmen" abzugsfähig sind, die auf einen Berufswechsel ausgerichtet sind, sind nach den Gesetzeszweck aber auch Aufwendungen abzugsfähig, die auf eine andersgeartete Nebentätigkeit abzielen, dies mit der Konsequenz, dass der bisherige Beruf nicht zur Gänze aufgegeben werden muss: Gefördert wird also auch die Erzielung von Zusatzeinkommen (siehe dazu Doralt II, 203/4/2 zu § 16; sowie UFSL vom 13.3.2008, RV/0048-L/06, und vom 27.4.2009, RV/0943-L/05; anders hingegen UFSG vom 5.11.2008, RV/0251-GI06, und UFSW vom 31.3.2008, RV/1938-W/07). Unter diesem Gesichtspunkt können auch Kosten für NLP-Kurse als (vorweggenommene) Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt werden, allerdings nur dann, wenn im angestrebten Beruf die Inhalte dieser Kurse auch wesentliche Voraussetzungen und Bestandteile der neuen Tätigkeit sind.....".

Dem UFS-Urteil ist also klar zu entnehmen, dass die bisherige Tätigkeit nicht zur Gänze aufgegeben werden muss, ja sie muss nicht einmal minimalisiert werden, es genügt sogar die bloße Absicht ZUSATZEINKOMMEN zu lukrieren.

Die Umschulung war umfassend, das heißt sie betraf nicht nur einzelne Module oder Kurse, sondern ermöglichte einen Berufsumstieg. Das belegen alleine schon die Gewerbescheine sowie die erlangten Zertifizierungen.

Die Inhalte der Kurse waren überdies wesentliche Voraussetzung und Bestandteil der neuen Tätigkeit als NLP-Trainer und Coach.

Unser Mandant widmet schon jetzt nicht seine gesamte Arbeitszeit seinen unselbständigen Tätigkeiten. Bei der BLA hat unser Mandant seine Stundenverpflichtung auf 8,06 Wocheneinheiten reduziert (siehe Kopie "Änderung des Dienstvertrags"), bei der FH beträgt das derzeitige Ausmaß an Lehrtätigkeit 5,5 Wochenstunden. Unser Mandant plant, seine unterrichtende bzw. vortragende Tätigkeit schrittweise weiter einzuschränken. Im nächsten Jahr wird unser Mandant z.B. seine Vortragstätigkeit an der FH in Sachen Buchhaltung abgeben, weitere Schritte in dieser Richtung folgen. Gleichzeitig laufen Gespräche mit der FH über Pläne, die dortigen Vortragenden in Sachen Kommunikation zu coachen und sie in mit den Methoden von NLP und verwandten Techniken der Kommunikation vertraut zu machen. Diese Bemühungen um einen Auftrag für Ak-Mitarbeiter und externe Ärzte und Personen in Gesundheitsberufen laufen weiter, eine positive Besprechung mit der Leiterin der Ak. hatte unser Mandant bereits und eine weitere mit der Departmentleiterin Gesundheitsberufe soll demnächst folgen.

Als NLP-Trainer liegt unserem Mandanten ein (vorläufig mündlicher) Auftrag aus Deutschland (Lifework aus Senden, Nähe U.) für 3 Wochenenden Gasttrainer bei einem NLP-Master vor, wo jedes Wochenende voraussichtlich etwa 1.200 -1.400 €, je nach Teilnehmerzahl, bringen wird. 25.-27. 11. 2011, 27.-29. 1.2012 und 4.-6. 5. 2012. <http://www.nlp.info/>.

Über einen weiteren Auftrag als Gasttrainer in X ist unser Klient mit T. in Gespräch.
<http://www.t.de/home.php>

Der Hauptberuf unseres Mandanten soll in Zukunft die Tätigkeit als Kommunikationscoach bzw. NLP-Trainer werden, der Lehrberuf soll eine Nebentätigkeit bleiben.

Es verbleibt unserem Mandanten schon jetzt genügend Zeit, sich ausgiebig seinem neuen Betätigungsfeld zu widmen, was er auch tut. Seine Absicht, dies zu seinem Hauptberuf werden zu lassen, ist ungebrochen und angesichts des Umstandes, dass sein Zeiteinsatz für seinen angestammten Beruf sukzessive reduziert wird und ihm dadurch genügend Zeit bleibt dieser Betätigung nachzugehen, auch möglich.

Der Umstand, dass das derzeitige wirtschaftliche Umfeld sich äußerst ungünstig auf die Aquisition von Aufträgen im Bereich NLP-Training und Coaching auswirkt, vermag an der konkreten Absicht unseres Mandanten nichts ändern, wenngleich es den Erfolg nicht gerade begünstigt. Aber dies ist eben das immanente unternehmerische Risiko. In der Krise sparen Einzelpersonen ebenso wie Unternehmen besonders bei Dingen, die in der Bedürfnishierarchie sehr weit oben angesiedelt sind.

Mögen auch die Fähigkeiten, die im Rahmen der Basisausbildung in NLP (wohl aber nicht jene, die für die weitere unternehmensberaterische Tätigkeit als Coach und Kommunikationsberater sowie jene, welche die Eignung zum NLP-Lehrtrainer vermitteln) erworben werden teilweise auch Themen umfassen, die von allgemeinem Interesse für eine breitere Bevölkerungsschicht sind und insoweit auch zum Teil die Privatsphäre betreffen könnten, so ist nach *dem Gesamtbild* der Verhältnisse aus unserer Sicht doch der Charakter der Umschulung als steuerlich anzuerkennende Maßnahme klar ersichtlich.

Wäre das Tangieren der Privatsphäre das allein ausschlaggebende Kriterium, dann wäre wohl etwa auch jegliche Umschulung zu einem Koch oder einem Schneider nie steuerlich absetzbar.

Die etwa von einem Koch oder einer Köchin zu erlernenden Fähigkeiten können jedenfalls in der Privatsphäre auch von großem Nutzen sein, sei es in der Funktion als Hausfrau oder passionierter Hobbykoch/Hobbyköchin.

Wie dem zitierten UFS-Entscheidung vom 20.4.2010 zu entnehmen ist, wurde die Abzugsfähigkeit dennoch insbesondere deswegen versagt, weil keinerlei konkreten Schritte zur Aufnahme der von der Bw. behaupteten neuen Tätigkeit erkennbar waren.

Das Urteil führt hiezu aus:

"....Zusammenfassend ist sohin festzustellen, dass die von der Bw geltend gemachten Ausbildungskosten auch nicht als (vorweggenommene) Betriebsausgaben (für Einkünfte aus Gewerbebetrieb) berücksichtigt werden können, weil die überwiegende Mehrzahl der Fakten gegen die Absicht sprechen, die von der Bw erworbenen Kenntnisse tatsächlich berufsmäßig und zur Erzielung eines Gesamtgewinns umzusetzen. Dazu zählen insbesondere folgende Umstände: Die Ausbildung richtet sich auch an einen allgemein interessierten Teilnehmerkreis; die Tätigkeit Ist nach Abschluss der Ausbildung (Juli 2009) bis heute nicht aufgenommen worden, es sind seither keinerlei erkennbaren konkreten Schritte hierfür unternommen worden; die Arbeitszeit im bisher (nach wie vor ausgeübten) Beruf ist nicht reduziert worden bzw. nicht einmal die Absicht zu einem derartigen Schritt erklärt worden."

Setzt man dies alles in Bezug zu den doch erheblichen Gesamtausbildungskosten von ca. € 5.800,00, kann der Unabhängige Finanzsenat nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im vorliegenden Fall nicht davon ausgehen, dass sich die Bw ernsthaft bemüht, den Beruf eines NLP-Coaches tatsächlich auszuüben und damit relevante Einnahmen zu erzielen. Es war daher über die gegenständliche Berufung spruchgemäß zu entscheiden....."

Die Tätigkeit wurde also in dem UFS-relevanten Fall noch nicht aufgenommen, es wurden keinerlei konkreten Schritte in diese Richtung gesetzt, die Arbeitszeit wurde nicht reduziert bzw. war nicht einmal die Absicht zu einem derartigen Schritt erkennbar.

Dies ist bei unserem Mandanten keineswegs der Fall, die Homepage und die nachweislichen Bemühungen um Belebung des Geschäfts in diesem Berufsfeld dokumentieren dies eindeutig. Unser Mandant hat seine Arbeitszeit in seinem angestammten Beruf bereits reduziert, die streitgegenständliche Tätigkeit ist bereits aufgenommen worden, unser Mandant setzte und setzt laufend konkrete Schritte zum Ausbau seines Betätigungsfeldes. Die Inhalte der Kurse, die unser Mandant absolviert hat, sind notwendige Voraussetzung und Bestandteil der neuen Tätigkeit.

Das unvorhersehbare Ereignis des schweren Unfalles im Jahre 2009 mit der damit verbundenen Arbeitsunfähigkeit für fast ein Jahr hat sein planmäßiges Vorgehen jedoch stark beeinträchtigt. Dies kann aber nicht zu Ungunsten unseres Mandanten ausgelegt werden. Nach Genesung hat unser Mandant zielstrebig weiter an seiner neuen Berufskarriere gearbeitet und tut dies ungebrochen.

Weiters führen Sie an mehreren Stellen aus, dass Sie das Vorhandensein einer Einkunftsquelle in Frage stellen:

".... Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss somit im Zeitpunkt der Entstehung der Aufwendungen erwiesen sein; es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.....".

In diesem Zusammenhang führen Sie das VwGH-Erkenntnis vom 25.6.2000, 95/14/0134 an. Aus dem Zusammenhang gerissen mag ihre Aussage nachvollziehbar sein, sieht man sich den Text des Erkenntnisses genauer an und die dem Fall zugrunde liegenden Umstände, dann wird der Unterschied zum gegenständlichen Fall deutlich: ging es doch in dem von Ihnen zitierten VwGH-Fall um eine mehr als nebulose Geschichte im Zusammenhang mit einem Verein, wobei die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Argumente und Begründungen offenbar mehrmals von ihm geändert wurden im Laufe des Verfahrens.

Aus den Entscheidungsgründen dieses Erkenntnisses seien an dieser Stelle die wesentlichen Passagen zitiert, wobei wiederum die aus unserer Sicht wesentlichen Aussagen in Fettschrift wiedergegeben werden:

"Zweifelsohne könnten auch vergebliche Aufwendungen zu Betriebsausgaben führen. Aufwendungen (und seien es auch vergebliche) zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen stellen aber nur dann Betriebsausgaben dar, wenn ein ausreichender Zusammenhang mit den künftig zu erwartenden Einnahmen bestehe. Einen solchen Zusammenhang habe der Beschwerdeführer nicht aufgezeigt. So sei die Struktur und Organisation des (nicht gegründeten) Wellness Verbandes Austria in jeder Hinsicht offen geblieben und auch nicht dargelegt worden, auf welche Weise und auf welcher rechtlichen Grundlage Geschäftsverbindungen zum Verein entstehen sollten. Unklar erscheine schon, welche Tätigkeit der Beschwerdeführer weiterhin im Rahmen seines Einzelgewerbebetriebes habe ausüben wollen und welche Agenden auf den Verein hätten Obergehen sollen. Mit der vagen Behauptung, Über den Verein "zusätzliche Einnahmenquellen" - welcher Art immer erschließen zu können, sei der geforderte Zusammenhang der strittigen Ausgaben mit künftigen Einnahmen keineswegs dargetan. Die belangte Behörde sehe sich deshalb außer Stande, die strittigen Aufwendungen als Betriebsausgaben Im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 anzuerkennen. Die Frage, ob es sich bei den im Investitionsplan vorgesehenen Seminaren um berufliche Fortbildung gehandelt hätte, könne dahin gestellt bleiben, da der Beschwerdeführer im Vorlageantrag selbst erklärt habe, der strittige Betrag betreffe ausschließlich die Vereinsgründung.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass die belangte Behörde dem strittigen Betrag - worauf im angefochtenen Bescheid ausdrücklich hingewiesen wird - nicht deshalb die Anerkennung als Betriebsausgabe versagt hat, weil dessen Bezahlung nicht glaubhaft gemacht werden konnte. Das Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde habe seinen diesbezüglichen Angaben die Glaubwürdigkeit abgesprochen, ohne ihm Parteiengehr einzuräumen, ist daher von vornherein nicht geeignet, einen wesentlichen Verfahrensmangel aufzuzeigen.

Die belangte Behörde hat vielmehr einen hinreichenden Zusammenhang der Ausgabe mit zukünftigen Betriebseinnahmen verneint. Dieser Beurteilung kann der Verwaltungsgerichtshof aus folgenden Gründen nicht entgegentreten:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im hg. Erkenntnis vom 12. April 1983, 82/14/0150 sinngemäß ausgeführt hat, sind auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen ihrem Wesen nach Betriebsausgaben, soweit ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht (vgl. auch Doralt, EStG-Kommentar, 4. Auflage, § 4 Rz 235; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, §4 Rz 38).

Zu Recht weist die belangte Behörde darauf hin, dass sich weder aus dem "Investitionsplan Wellness Verband Austria" noch aus dem "Grobkonzept Austria Wellness Verband" konkrete Anhaltspunkte dafür ergeben, welche Einnahmen der Beschwerdeführer aufgrund der Beziehungen mit diesem Verein hätte erzielen können oder wie die Beziehungen zu diesem Verein dem Betrieb des Beschwerdeführers als Handelsagent (Vertrieb von Gesundheitsartikeln auf Provisionsbasis) hätten dienen können.

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass die Aufgaben und Ziele des Vereines im "Grobkonzept" nur sehr vage umschrieben ("Ausbildungsangebote für Wellness schaffen "Die Entwicklung und Umsetzung von Wellness-Maßnahmen unterstützen' "Wege zur Kooperation mit Vertretern gleicher oder anderer Berufsgruppen ebnen'), Darüber hinaus wird im Kapitel "Unsere Leistungen" des "Grobkonzeptes" nur sehr allgemein das beabsichtigte Leistungsangebot des Vereines umrissen ("Der Verband steht Mitgliedern mit Rat und Tat zur Seite: in fachlichen Fragen zum Thema Wellness, bei der Konzeption und Umsetzung von Initiativen, für Fragen des Marketings und professioneller Promotion"; "Zugang zu Informationsquellen: Die Mitglieder erhalten kompetente und zuverlässige Informationen über neue Trends und Forschungsergebnisse im Bereich Wellness aus dem In- und Ausland, Der Verband führt eine Datenbank und ein umfangreiches Archiv mit Fachbüchern, Fachzeitschriften, Bild- und Tonträgern, Mitglieder haben bevorzugten Zugang zu diesen Informationen"; "Aus- und Weiterbildung: In Zusammenarbeit mit qualifizierten Partnern aus dem In- und Ausland werden regelmäßige Ausbildungsveranstaltungen zu verschiedenen Themen angeboten. Darüber hinaus finden Konferenzen, Vorträge und Seminare statt, zu denen unsere Mitglieder vergünstigten Zutritt haben", Kontaktvermittlung: Der Verband leistet Hilfestellung bei der Vermittlung im In- und Ausland. Er stellt bei Bedarf Adressen aus einer internationalen Adressdatenbank zu Verfügung").

Die dargestellten Aufgaben, Ziele und Leistungsangebote des Vereines bieten anders als der Beschwerdeführer meint auch unter Berücksichtigung seiner vagen Ausführungen zu seiner Tätigkeit im Zusammenhang mit dem bereits bestehenden Club E. keinen hinreichenden Aufschluss darüber, welche Einnahmen der Beschwerdeführer durch Beziehungen zu diesem Verein hätte erzielen können. Dazu kommt, dass die Art der Tätigkeit des Beschwerdeführers für den Verein wie die belangte Behörde zu Recht hervorhebt - völlig offen war, da einerseits von einer Tätigkeit als „Präsident“ andererseits als "Verkaufsleiter" die Rede war.

Das Vorbringen im Verwaltungsverfahren und die Unterlagen enthalten weiters keine Informationen darüber, in welchem Ausmaß der Handel mit Gesundheitsartikeln auf Provisionsbasis für den Verein von Bedeutung gewesen und welche Rolle dem Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang zugekommen wäre. Auch die im Beiblatt zum "Investitionsplan" bzw. zum "Grobkonzept" unter der Überschrift "Maßnahmen" u.a. erwähnten Schlagwörter "Ernährungsberatung":

"Theoretische Grundlagen -praktische Empfehlungen" zeigen keinen Zusammenhang mit einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung auf. Solcherart verleiht die entfernte Möglichkeit, mit der künftigen Mitgliedern eines zu gründenden Vereines in Geschäftsbeziehungen treten zu können, den Aufwendungen für die Vereinsgründung noch nicht die Eigenschaft als Betriebsausgaben.

Insgesamt durfte die belangte Behörde demnach zu Recht zur Feststellung gelangen, dass vom Beschwerdeführer nicht dargetan werden konnte, inwieweit Beziehungen zu diesem Verein zu künftigen Betriebseinnahmen hätten führen können.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen....."

In diesem Verfahren konnten also weder die belangte Behörde noch der Verwaltungsgerichtshof konkrete Zusammenhänge mit den vom Beschwerdeführer für "Ausbildung" bzw. "Umschulung" gemachten Ausgaben - konkret eine Anzahlung iHv ATS 140.000 an eine namentlich nicht identifizierbare Person (I) - und zukünftig zu erwartenden

Betriebseinnahmen herstellen. Es gelang dem Beschwerdeführer nicht, einen ausreichenden Zusammenhang seiner Ausgaben mit zukünftigen Betriebseinnahmen herzustellen. Im Lichte dieser Umstände ist natürlich verständlich, dass dem Höchstgericht die vermeintliche Absicht des Beschwerdeführers nicht erkennbar war.

Die Absicht unseres Mandanten liegt jedoch klar auf der Hand: er hat zielstrebig seine Ausbildung zum NLP-Trainer bzw. den Ausbau seiner Tätigkeit als Kommunikationsexperte betrieben (wenn auch mit der unverschuldeten unfallbedingten Unterbrechung von fast einem Jahr), er bietet seine Leistungen am Markt an (natürlich erst nachdem er dazu rechtlich befugt war, "pfuschen" ist nicht Sache unseres Mandanten).

Dass die von unserem Mandanten betriebene Ausbildung eine sehr lange Zeit in Anspruch nimmt, liegt nicht an seiner Trägheit, sondern daran, dass an diesen Beruf, aus welchen Gründen auch immer, ungewöhnlich hohe Anforderungen gestellt werden.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang aber auch die Aussage der Höchstrichter, dass auch vergebliche Ausgaben zu Betriebsausgaben führen können. Dem Gericht ist also bewusst, dass nicht jedes unternehmerische Handeln auch zu einem Erfolg führen muss. Die Absicht muss jedenfalls erkennbar sein. War in dem angeführten Erkenntnis die Absicht des Beschwerdeführers offenkundig nur sehr schwer nachvollziehbar, so sieht dies bei unserem Mandanten wohl gänzlich anders aus. Er hat seine Ausbildung bzw. Umschulung zielstrebig vorangetrieben, er hat genau die erforderlichen Kurse, Seminare etc. besucht um sein Berufsziel zu erreichen.

An anderer Stelle schreiben Sie auch:

".....Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich dabei jedoch um die bloße Absicht, Einnahmen erzielen zu wollen. Es steht nicht fest, ob eine Einkunftsquelle vorliegt und daraus ein Gesamtüberschuss an Betriebseinnahmen zu erwarten ist. Laut Ihren Angaben werden durch die Umschulung die Berufschancen und Verdienstmöglichkeiten verbessert; das bisherige vergebliche Bemühen um Einnahmen spricht jedoch gegen diese Annahme...."

Wie den schon zitierten Aussagen des VwGH zu entnehmen ist, ist es aber gerade die ABSICHT, die entscheidend dafür ist, ob von einer steuerlich abzugängigen Ausbildung bzw. Umschulung ausgegangen werden kann. Diese Absicht konnte der VwGH in seinem zu behandelnden Fall nicht erkennen.

Bei unserem Mandanten jedoch ist es vielmehr so: seine ABSICHT ist eindeutig erkennbar. Mehr als eine (ernsthafte) Absicht kann man ja wohl nicht haben, wenn man sich entschließt, sich beruflich weiter bzw. anders zu orientieren. Ob man mit seinem Entschluss Erfolg haben wird, zeigt stets erst die Zukunft. Weiß jemand, dass er/sie z.B. ein Studium erfolgreich abschließen wird können, wenn er/sie damit beginnt? Dies müsste wohl übernatürliche Fähigkeiten voraussetzen. Es kann also nicht mehr als eine Absicht am Beginn stehen.

Sie führen unter anderem auch die UFS-Entscheidung vom 24.3.2010, RV/0072-L/08 an. Dort wird eine interessante, und im Zusammenhang mit der gegenständlichen Berufung wichtige Aussage getroffen:

".... Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten oder Betriebsausgaben anerkennen, weil die Im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195-6 und 95/14/0045-6)."

Nur dann ist dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.....

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes werden Aufwendungen, die ihrer Art nach auch privat veranlasst sein können (wozu auch die Ausbildung zu einem nicht artverwandten Beruf zählt), nur dann in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften gesehen, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche beziehungsweise berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen beziehungsweise beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vergleiche VwGH 28.10.1998, 93/14/0195, 95/14/0044, 95/14/0045, 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097, 2000/14/0084 und 17.6.1996, 92/14/0173).

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits in mehreren Erkenntnissen (17.9.1996, 92/14/0173, und 27.6.2000, 2000/14/0096) zu diesem Themenkreis geäußert und festgestellt, dass Kurse dann keinen berufsspezifischen Bezug haben, wenn sie neben einer - im Einzelfall durchaus möglichen - Anwendung im Beruf jedenfalls auch für die private Lebensführung von Nutzen sind. Dies geht hier im gegenständlichen Fall eindeutig aus den allgemeinen Kursinhalten des nlp-Practitioner hervor. Unter anderem sah der Verwaltungsgerichtshof auch in dem Umstand, dass jeweils Angehörige verschiedenster Berufsgruppen an diesen NLP-Kursen teilnahmen, ein Anzeichen dafür, dass Wissen allgemeiner Art vermittelt wurde.

Auch im Fall des Bw. ist der von ihm absolvierte Kurs nicht allein auf Zuhörer abgestimmt, welche Lebens- und Sozialberater werden wollen, sondern steht vorerst jedermann offen.

Die NLP Kurse mögen für das Ausüben des Berufes eines Lebens- und Sozialberaters durchaus nützlich sein, sind aber keinesfalls nur für diese Berufsausübung ausschließlich notwendig.

Laut Webseite der Wirtschaftskammer kann die Ausbildung eines Lebens- und Sozialberaters ebenso durch Kursstunden im Wifi o.ä. erworben werden.

Fehlt es aber an der Notwendigkeit einer Ausbildung zum NLP-Practitioner für das Erlernen des Berufes des Lebens- und Sozialberaters, dann Ist die Ausbildung zum NLP-Practitioner im Allgemeinen ein Weg der eigenen Persönlichkeitsbildung, Ist diese Ausbildung nun im Privateben oder im Beruf als Angestellter genauso nützlich wie beim Beruf eines Lebens- und Sozialberaters liegt ein Fall von Aufwendungen vor, welche bei typisierender Betrachtungsweise als gemischt zwischen Kosten der Lebensführung und beruflicher Nutzung angesehen werden müssen, auch wenn man sie in Zusammenhang mit einer möglichen umfassenden Umschulung sieht. Sie sind daher auch in diesem Fall gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Bei Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handelt es sich um vorbereitende oder vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben. Die Umschulungsmaßnahme muss laut Gesetzestext auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die tatsächliche Ausübung des erlernten Berufes ist zwar nicht erforderlich, doch müssen die Aufwendungen auf einen neuen Beruf "abzielen"; dh die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 25.6.2000, 95/14/0134, VwGH 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Gleiches gilt für vorweggenommene Betriebsausgaben, welche bereits vor einer Betriebseröffnung, die auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb abzielt, anfallen können, allerdings nur wenn die Eröffnung eines Betriebes tatsächlich ernsthaft beabsichtigt ist. Die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss für die Außenwelt erkennbar sein (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lelchner/Wanke, EStG, §4 Anm. 57).

Die Umschulungen müssen weiters umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule wie hier vom Bw besucht, die einen Berufsumstieg nicht eindeutig sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (Doralt, EStG, § 16 Tz 203/4/2, Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621).

Ob der Wille besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive des Steuerpflichtigen der Bildungsmaßnahme zu Grunde liegen (z.B. hobbymäßiges Verwerten; Wunsch der

Persönlichkeitsbildung), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten oder Betriebsausgaben vor.

Die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater kann für einen Angestellten dem Grunde nach zweifellos eine Umschulungsmaßnahme darstellen. Dennoch sind in Anbetracht der geschilderten Rechtsprechung und Literatur im gegenständlichen Fall die Aufwendungen des Bw nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich anzuerkennen. Denn Umstände, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen, sind nicht ersichtlich. Der subjektive Wille des Bw zur Einkünftezielung im neuen Beruf mag durchaus gegeben sein. Diese Absicht kann jedoch 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. Das ist etwa dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige bereits konkrete Maßnahmen für die neue berufliche Betätigung gesetzt hat. Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass der Bw bei seinen Arbeitgebern in den Jahren 2006, 2007, 2008 und 2009 einer Vollbeschäftigung als Angestellter oder Arbeiter nachging. Sein damit verbundenes regelmäßiges und gutes Einkommen und seine laufenden Beschäftigungsverhältnisse bis derzeit ersichtlich bis 31.12.2009 sprechen dafür, dass der Bw wenn überhaupt, so nur eine nebenberufliche Tätigkeit anstrebt. Es wird jedenfalls aus dem Sachverhalt in den Jahren 2006, 2007, 2008 und 2009 eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünftezielung als Lebens- und Sozialberater nicht als objektiv erwiesen angenommen.

Darüber hinaus wird eine Umschulung, die z.B. nur auf eine Nebentätigkeit abzielt, steuerlich nicht gefördert. Die angestrebte Tätigkeit muss zeitlich gegenüber der bisherigen Tätigkeit überwiegen und zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 16 Anm. 142). Auch in Entscheidungen des UFS von anderen Außenstellen wurde die Meinung vertreten, dass die gesetzliche Bestimmung zu "Umschulungsmaßnahmen" so zu interpretieren Ist, dass die Ausbildung für einen Zweitberuf (Nebenbeschäftigung) nicht als umfassende Umschulungsmaßnahme gilt (UFS 8.2.2007, RV/2955-WI06, UFS 7.3.2007, RV/0632-U05, UFS 12.9.2007, RV/0372-K/06).

Die vom Bw. aufgewendeten Kosten können daher nicht als Umschulungskosten im Sinne des §4 Abs. 4Z7 EStG bzw. § 16 Abs. 1Z 10 EStG anerkannt werden, sondern sind als nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung einzustufen.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Im diesem Fall ging es um die Frage, ob die NLP-Practitioner-Ausbildung für den Beruf des Lebens- und Sozialberaters notwendig ist. Dies wurde vom UFS verneint.

Im Falle unseres Mandanten ist es jedoch gerade umgekehrt: Er übt nicht den Beruf des Lebens- und Sozialberater aus. Die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater war lediglich eine notwendige Voraussetzung, um den Gewerbeschein für Unternehmensberatung zu erlangen und damit als Coach selbstständig tätig sein zu dürfen.

Die Ausbildung zunächst zum NLP-Practitioner und in der Folge zum NLP-Lehrtrainer schließlich ist für unseren Mandanten nicht bloß nützlich, um als Coach tätig werden zu können. Würde diese Ausbildung bloß nützlich sein für seine Tätigkeit als Coach, könnte man allenfalls aufgrund der Nähe zur Privatsphäre (Persönlichkeitsbildung) die Abzugsfähigkeit in Frage stellen, allerdings wohl auch nur für Teile der "Grundausbildung" zum NLP-Practitioner.

Die weiterführende Ausbildung zum NLP-Lehrtrainer mag zwar ebenfalls theoretisch für jedermann offen stehen (das tut im Grunde auch jedes Studium, auch ein Doktoratsstudium), doch sind die darin vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten bereits derart spezifisch, dass sie nicht mehr als "allgemeiner Weg der Persönlichkeitsbildung" angesehen werden können.

Unser Mandant übt vielmehr den Beruf des NLP-Trainers und den des Coaches mit Schwerpunkt Kommunikation aus. Für ihn war es notwendig, sowohl zunächst die Zertifizierung als NLP-Practitioner und in der Folge die Zertifizierung als NLP-Lehrtrainer zu erlangen.

2. Zur Bescheidbegründung betreffend Berufungsentscheidung **Einkommensteuer 2007:**

Mögen allenfalls einige Bücher *von* allgemeinem Interesse, so ist dies für einige Bücher sicher nicht der Fall. Es ist zu bezweifeln, ob etwa "die Feldenkrais-Methode" für eine "breite Bevölkerungsschicht" von Interesse ist. Wenn dies so ist, dann wäre wohl auch die "Steuer- und Wirtschaftskartei" für Steuerberater ebenso wie für Finanzbeamte nicht absetzbar. Da aus unserer Sicht daher ein Teil der Bücher spezifisch auf die Ausbildung bzw. Umschulung ausgerichtet ist, eine exakte Trennung wohl aber nur schwer ermittelbar ist, beantragen wir eine Berücksichtigung *von* 50% der angesetzten Kosten, das wären 50% von € 1.052,93 = € 526,47.

Betreffend Aufwendungen für die Ausbildung zum NLP-Trainer bzw. Unternehmensberater verweisen wir auf unsere obigen Ausführungen zum Jahr 2006.

In Ergänzung zu unserer Berufung beantragen wir überdies in eventu und nur für den Fall, dass positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb letztlich veranlagt werden, die Berücksichtigung eines Freibetrages für investierte Gewinne iHv. 10% des Gewinnes für die von unserem Mandanten getätigten Investitionen in das Sachanlagevermögen (Anschaffungskosten insgesamt € 1.907,28).

Wir halten zusammenfassend fest:

Unser Mandant beantragt die Geltendmachung von Kosten für die Aus- bzw. Fortbildung in einem Beruf, der nichts mit dem Beruf des Lehrers an einer BLA bzw. der eines Vortragenden an der FH zu tun hat. Für die Abzugsfähigkeit von Fort- bzw. Ausbildungskosten dieser Art ist es nicht notwendig, dass diese umfassend sind und auf die Ausübung eines anderen Berufes abziehen.

Wir sehen also den Tatbestand der steuerlich anzuerkennenden Fort- bzw. Ausbildungskosten als gänzlich erfüllt an. Eine weitere Prüfung, ob allenfalls Umschulungskosten vorliegen könnten, erübrigt sich demnach aus unserer Sicht.

Dennoch können die geltend gemachten Aufwendungen im Bezug auf die bisherige Tätigkeit als Lehrer und Vortragender auch als umfassende Umschulungsmaßnahme verstanden werden, da unser Mandant alle notwendigen Bildungsmaßnahmen zur Erlangung der erforderlichen Berufsberechtigungen gesetzt hat, um seine erkennbare Absicht, den Beruf als Kommunikationscoach und NLP-Trainer zu seinem künftigen Hauptberuf werden zu lassen, zu realisieren.“

In einer Ergänzung zum Vorlageantrag wurde vom Bw. wie folgt dargelegt:

„In der Bescheidbegründung führt die belangte Behörde aus, dass die Aufwendungen für die NLP-Trainerausbildung sowie die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater nicht anerkannt werden und verweist diesbezüglich auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2006.

Die belangte Behörde führt unter anderem auch die UFS-Entscheidung vom 24.3.2010, RV/0072-L/08 an. Dort wird eine interessante, und im Zusammenhang mit der gegenständlichen Berufung wichtige Aussage getroffen:

Es ging unter Anderem um die Frage, ob die NLP-Practitioner-Ausbildung für den Beruf des Lebens- und Sozialberaters notwendig ist. Dies wurde vom UFS verneint.

Im Falle unseres Mandanten ist es jedoch gerade umgekehrt: Er übt nicht den Beruf des Lebens- und Sozialberater aus. Die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater war lediglich eine notwendige Voraussetzung, um den Gewerbeschein für Unternehmensberatung zu erlangen und damit als Coach selbstständig tätig sein zu dürfen.

Die Ausbildung zunächst zum NLP-Practitioner und in der Folge zum NLP-Lehrtrainer schließlich ist für unseren Mandanten nicht bloß nützlich, um als Coach tätig werden zu können.

Würde diese Ausbildung bloß **nützlich** sein für seine Tätigkeit als Coach, könnte man allenfalls aufgrund der Nähe zur Privatsphäre (Persönlichkeitsbildung) die Abzugsfähigkeit in Frage stellen, allerdings wohl auch nur für Teile der "Grundausbildung" zum NLP-Practitioner.

Die weiterführende Ausbildung zum NLP-Lehrtrainer mag zwar ebenfalls theoretisch für jedermann offen stehen (das tut im Grunde auch jedes Studium, auch ein Doktoratsstudium), doch sind die darin vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten bereits derart spezifisch, dass sie nicht mehr als "*allgemeiner Weg der Persönlichkeitsbildung*" angesehen werden können.

Unser Mandant übt vielmehr den Beruf des NLP-Trainers und den des Coaches mit Schwerpunkt Kommunikation aus. Für ihn war es notwendig, sowohl zunächst die Zertifizierung als NLP-Practitioner und in der Folge die Zertifizierung als NLP-Lehrtrainer zu erlangen.

Unser Mandant hat uns vor kurzem ein update seiner Aktivitäten in seinem neuen Berufsfeld übermittelt, welches wir Ihnen (versehen mit Anmerkungen unsererseits) präsentieren:

"FH Ak W.:

-wie befürchtet, werde ich ab Wintersemester 2011 aufgrund einer Änderung des Studienplans (aus Kostengründen) eine Reduzierung meiner Lehraufträge hinnehmen müssen. Wirtschaft wurde aus den ersten drei Semestern vollständig gestrichen und wird nur mehr im 4. 5. und 6. Semester im reduzierten Umfang gelehrt. Darüber hinaus werden die Gruppenteilungen bei den Übungen in Buchhaltung und Kostenrechnung wegfallen, sodass ich mehr als die Hälfte (rund 60%) meiner Stunden verliere.

-Einen Teil der Verluste werde ich ab dem Studienjahr 2013/14 abfedern können, da mir Dank meiner Ausbildungen (*Anmerkung: als NLP-Trainer und Kommunikationsexperte*) zugesagt wurde, dass ich mit der Leitung der Lehrveranstaltung "Kommunikation und soziale Kompetenzen" betraut werde. Im Anhang finden Sie mein Datenblatt vom Entwicklungsteam (*Anmerkung: siehe Beilage 1*) sowie die von mir entwickelten Curricula sowohl für den neuen als auch für den alten Studienplan.

-Mein Angebot für eine Schulung sozialer und Kommunikationskompetenzen bei den Gesundheitswissenschaften befindet sich in Begutachtung bei der Leiterin der Fortbildungsabteilung. Da sich aber die gesamte FH derzeit in einem Umstrukturierungsprozess samt umfangreicher Personalneu- und -umbesetzungen befindet, dauern Agenden, die nicht A-Priorität haben, etwas länger.

BLA.:

-In der Schule habe ich durch meine Ausbildung zum NLP-Lehrtrainer wöchentlich vier Unterrichtsstunden zusätzlich bekommen, in denen ich seit dem Schuljahr 2010/11 "KOMMUNIKATION UND PRÄSENTATION" unterrichte.

-Ab dem kommenden Schuljahr tritt ein neuer Lehrplan in Kraft, in dem verbindliche Übungen "SOZIAL- UND PERSONALKOMPETENZ" vorgesehen sind (Auszug im Anhang, Seite 28ff, *Anm: siehe Beilage 3*). Dieser Gegenstand wird von zwei Lehrern gehalten, wobei eine Lehrkraft meist der Klassenvorstand ist und der zweite Lehrer eine Lehrkraft mit besonderer Ausbildung im Kommunikations- und Sozialbereich. An unserer Schule sind dies eine Kollegin, die neben ihrer Fachausbildung eine Ausbildung zur Psychotherapeutin hat, eine Kollegin, die auch als Mediatorin ausgebildet und eingetragen ist, sowie ich aufgrund meiner Ausbildung zum Dipl. Lebens- und Sozialberater.

-Darüber hinaus werde ich Seminare für Lehrer (insbesondere für Klassenvorstände) halten, die ab dem kommenden Wintersemester mit diesem neuen Gegenstand beauftragt werden.

-Ebenso ist eine Lehrerfortbildung "Lehren und lernen mit NLP" in Planung.

-Ebenso aufgrund meiner Ausbildung zum Dipl. Lebens- und Sozialberater werde ich ab dem kommenden Semester als Vertrauenslehrer tätig sein.

Tätigkeit als NLP-Trainer:

-Für das kommende Seminar ab 1.4.2011 habe ich derzeit 4 Anmeldungen, wobei 3 Teilnehmer schon im Dezember 2010 bezahlt haben. (Folder im Anhang, *Anm: siehe Beilage 4*).

-Als nächsten Termin halte ich am 19.3.2011 einen Vortrag/Workshop am jährlichen NLP-Kongress des Österreichischen Dachverbandes für NLP mit dem Titel "Führen mit NLP" (*Anmerkung: siehe Beilage 5*). Dieser Vortrag wird zwar nicht bezahlt, jedoch betrachte ich es als Werbemaßnahme und hoffe, dort noch einige Interessenten für meinen Practitioner-Lehrgang zu gewinnen. Darüber hinaus sehe ich es als eine Ehre und einen Vertrauensbeweis seitens des ÖDV-NLP damit betraut zu werden und bestätigt mir, dass es nicht an mir bzw. an meine Kompetenzen liegt, dass sich der Start als NLP-Trainer als zäh und aufwändig erweist.

-Ab Herbst 2011 bin ich Gasttrainer in U. bei einer NLP-Masterausbildung und werde dort insgesamt 3, möglicherweise sogar 4 Module halten. <http://nlp-ingolstadtulm.de/nlp-ausbildungen/nlp-master.html> (Ausschreibung im Anhang, *Anmerkung: siehe Beilage 6*)

-Nachdem ich mich bei meinen, zur Ausbildung erforderlichen, Assistenz bei T. positiv präsentiert habe, werde ich voraussichtlich im Frühjahr 2012 ebenso als Gasttrainer in K. zumindest ein Modul bei einem NLP-Practitioner halten.

Ich nütze mein Wissen und meine neu erworbenen Kompetenzen also vielseitig, sowohl für mich als Einkommensquelle als auch in einer sozial, pädagogisch und volkswirtschaftlich sinnvollen Weise.

Abschließend möchte ich bemerken, dass NLP-Seminare in Deutschland von den Ländern mit dem Bildungsscheck gefördert werden, in Österreich manchmal vom AMS bezahlt werden und teilweise von WAFF bzw. vergleichbaren Institutionen in Niederösterreich ebenso gefördert werden (in Österreich ist das natürlich abhängig vom Anbieter)."

Soweit die Ausführungen unseres Mandanten.

Die Bemühungen unseres Mandanten dieses neue Berufsfeld auszuweiten sind klar ersichtlich. Auch wenn das Jahr 2009 infolge des schweren (nicht durch ihn, sondern seinen Unfallgegner verursachten) Motorradunfalls einen großen Rückschlag in den konsequenten Bemühungen im neuen Beruf Fuß zu fassen, gebracht hat. Die in den Steuererklärungen 2009 geltend zu machenden Kosten für Heilbehandlung und Rehabilitation werden dies deutlich zum Ausdruck bringen.

Der durch höhere Gewalt und die allgemeine schwierige gesamtwirtschaftliche Situation verursachte Verzögerungseffekt in der Erreichung der von unserem Mandanten gesteckten Ziele kann aber nicht zu seinem Nachteil ausgelegt werden.

Vielmehr wird durch die Verwertung seiner Ausbildung auch in seinem angestammten Beruf als Lehrer der Charakter der seit 2006 betriebenen Anstrengungen nicht nur als Ausbildungmaßnahme in einem verwandten Beruf, sondern zu einem nicht unbeträchtlichen Teil sogar als Fortbildungskosten im bestehenden Beruf ganz klar zum Ausdruck gebracht.

Und sogar der Umschulungscharakter ist weiterhin intakt. Denn wenn sich auch jetzt herausstellt, dass die neuen erworbenen Fähigkeiten unseres Mandanten sogar zu neuen

Lehraufträgen führen und damit sowohl Berufsfortbildungs- wie auch Ausbildungscharakter in einem verwandten Beruf darstellen: unserem Mandanten war wichtig bei seinem Entschluss, sich dieser zeitaufwändigen und auch kostspieligen Ausbildung zu unterziehen, dass er sich damit alle Optionen offen hält und im Falle eines erfolgreichen Starts in dieses Berufsfeld den bestehenden Beruf als Lehrer in den Hintergrund drängt. Und wie schon der UFS ausgeführt hat, geht es um die erkennbare Absicht, die aber allenfalls auch scheitern kann.

Letztlich stellt sich der von unserem Mandanten eingeschlagene Weg als Konglomerat von allen im Gesetz genannten Möglichkeiten dar: Berufsfortbildung, Ausbildung in einem verwandten Beruf und umfassende Umschulung zu einem neuen Beruf. Welcher Variante der Vorzug gegeben werden mag ist nicht entscheidend, wesentlich ist lediglich, dass bei jeder Variante die steuerlich vorgegebenen Kriterien erfüllt worden sind.

Der von der Abgabebehörde mehrmals ins Treffen geführte Einwand, dass die von unserem Mandanten vorgenommenen Bildungsmaßnahmen an sich keiner steuerlichen Abzugsfähigkeit zugänglich wären, weil sie von allgemeinem Interesse wären, geht aus unserer Sicht im gegenständlichen Fall ins Leere.

Mag dieser Einwand bei Personen, die solche Kurse und Seminare bloß zwecks Ergänzung und Verbesserung ihrer Kommunikationsfähigkeiten belegen (etwa Personen in Sozialberufen), durchaus Berechtigung haben, kann er *dort* nicht zutreffen, wo diese Kurse und Seminare unmittelbar die Ausübung eines diesbezüglichen Berufes erst ermöglichen. Ohne die betreffenden Kurse und Seminare hätte unser Mandant weder die Möglichkeit gehabt, NLP-Kurse selbst abzuhalten bzw. als Coach zu arbeiten, noch hätte er sowohl auf der FH Ak W. als auch auf der BLA Lehrveranstaltungen mit Inhalten, die sich auf Kommunikationsfähigkeiten im weitesten Sinne beziehen, anbieten können.

Wäre die Rechtsansicht der belangten Behörde richtig, könnten sich sonst weder etwa ein Schneider noch ein Koch umschulen lassen und diese Kosten absetzen noch könnte ein Koch Ausbildungskosten im verwandten Beruf des Patissiers steuerlich absetzen. Alle diese Fähigkeiten würden ja auch einer perfekten Hausfrau (oder einem perfekten Hausmann) zur Ehre gereichen und wären damit von allgemeinem Interesse für breite Bevölkerungsschichten.

Wir halten zusammenfassend fest:

Unser Mandant beantragt die Geltendmachung der Kosten als Kosten für die Ausbildung in einem mit dem Beruf des Kommunikationsexperten verwandten Beruf bzw. als Kosten für die Fortbildung im bestehenden Beruf als Lehrer bzw. Vortragender.

Für die Abzugsfähigkeit von Fort- bzw. Ausbildungskosten dieser Art ist es nicht notwendig, dass diese umfassend sind und auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Wir sehen also den Tatbestand der steuerlich anzuerkennenden Fort- bzw. Ausbildungskosten als gänzlich erfüllt an. Eine weitere Prüfung, ob allenfalls Umschulungskosten vorliegen könnten, kann sich demnach aus unserer Sicht erübrigen.

Dennoch können die geltend gemachten Aufwendungen im Bezug auf die bisherige Tätigkeit als Lehrer und Vortragender auch als umfassende Umschulungsmaßnahme verstanden werden, da unser Mandant alle notwendigen Bildungsmaßnahmen zur Erlangung der erforderlichen Berufsberechtigungen gesetzt hat, um seine erkennbare Absicht, den Beruf als Kommunikationscoach und NLP-Trainer zu seinem künftigen Hauptberuf werden zu lassen, zu realisieren. Die sich deutlich verschlechtert habende Marktsituation in diesem Berufsfeld sowie der schwere Unfall im Jahre 2009 mit einer damit einhergehenden Unterbrechung von nahezu einem Jahr kann nicht zum Nachteil unseres Mandanten ausgelegt werden. Das alles war nicht vorhersehbar!"

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Aus- und Fortbildungskosten:

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 des BGBl. I Nr. 180/2004 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.

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen. Der Begriff der verwandten Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeitsart verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten

erfordern, was an Hand des Berufsbildes bzw. des Inhaltes der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen ist (Jakom, EStG, 3. Auflg., Tz 48f zu § 16).

Unter den Begriff Berufsausbildung sind jedenfalls alle Arten schulischer oder kursmäßiger Ausbildung zu zählen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wird. Berufsausbildung liegt weiters dann vor, wenn die Maßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen (VwGH 22.11.06, 2004/15/0143; Jakom, EStG, 3. Auflg., Tz 48f zu § 16).

Um berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der dafür getätigten Anforderungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (VwGH 19.10.06, 2005/14/0117).

Bei der Unterscheidung zwischen beruflicher Veranlassung und Lebensführung ist nach der ständigen Judikatur eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden (siehe auch VwGH 29.4.2004, 2000/13/0156 und die dort zitierte Vorjudikatur):

Diese Grenze gilt auch dort, wo im § 16 Abs. 1 Werbungskosten einzeln angeführt werden, wie etwa in § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für die Berufsjahre geltenden Fassung:

Die zitierte Regelung ändert allerdings nichts an der notwendigen Abgrenzung der beruflichen bzw. betrieblichen Aus- und Fortbildung zur der privaten Lebensführung zuzuordnenden Wissensvermittlung, welche auf Persönlichkeitsbildung abzielt.

Oder anders ausgedrückt dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarameinung (Werner/Schuch, Komm. zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt genutzte veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden

werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die privaten Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195-6 und 95/14/0045-6).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Der Bw. besuchte in den streitgegenständlichen Jahren verschiedene Aus- bzw. Fortbildungsveranstaltungen.

Streitgegenständlich ist, ob es sich hierbei um Aufwendungen im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Werbungskosten) bzw. um Aufwendungen im Zusammenhang mit der Schaffung neuer Einkunfts möglichkeiten (vorweggenommene Werbungskosten bzw. beruflich veranlasste Ausgaben) oder um Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung handelt (§20). Im Wesentlichen geht es um Bildungsmaßnahmen im Bereich NLP und Sozial- und Lebensberater.

Der Aufwand für Pädagogische Fortbildung wurde bereits seitens des Finanzamtes dem Fortbildungsbereich im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit zugerechnet und anerkannt.

Der Bw. ist als Vortragender und Lehrer nichtselbständig sowie weiters als Unternehmensberater und Coach mit Schwerpunkt Kommunikation selbständig tätig. Die Tätigkeit als Unternehmensberater soll der zukünftige Hauptberuf werden, da der bisherige Beruf gefährdet sei. Im Falle der Nichtanerkennung als Ausbildungskosten würden zumindest die Berufschancen und Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert.

Laut vorgelegten Unterlagen absolvierte bzw. beendete der Bw. die Ausbildung NLP mit September 2006 und die Ausbildung zum Lebensberater mit September 2009. Die Gewerbeberechtigungen betreffend Unternehmensberatung sowie Lebens- und Sozialberatung lautet lt. Gewerberegister jeweils auf das Datum 21.1.2010. Eine längere unfallbedingte Krankheit im Jahr 2009 (April bis November) hätte die berufliche Aufnahme der Tätigkeit verhindert.

Die Homepage des Bw. würde die NLP-Trainer Kommunikationsberatung unter Einsatz der NLP-Methoden, NLP-Coaching bzw. Organisationsberatung mit Schwerpunkt auf Kommunikation darlegen.

Ad NLP Seminare, NLP Practitioner Ausbildung:

Laut vorgelegten Dokumenten wurden folgende Fertigkeiten erlangt:

Zertifikat NLP-Practitioner

Zertifikat NLP-Master 10.6.2007

Zeugnis 11.8.2007 Weiterbildung NLP-Trainer

Certificate Social panorama Consultant 2008

Zeugnis Wingwave-Coach 21. Juni 2008

Zeugnis Soziales Panorama 26.7.2008

Zeugnis NLP-Master 9.8.2008

Zeugnis Systemisches Coaching 24.10.2008

Zertifikat NLP-Practitioner Assistenz 1.2.2009

Ad Sozial- und Lebensberatung:

Diplom Lebens-und Sozialberater

Zur Prüfung der Frage, ob die Aufwendungen für die NLP-Seminare mit der nichtselbständigen Arbeit oder einer damit verwandten Tätigkeit des Bw. in Zusammenhang stehen:

Im Internet (z.B. <http://de.wikipedia.org>) findet sich unter dem Begriff "NLP" (Neurolinguistisches Programmieren) folgende Information:

"Neuro-Linguistisches Programmieren (kurz NLP) ist eine Anfang der 1970er Jahre in Kalifornien entstandene psychologische Richtung. Sie wurde von den Psychologen und Linguisten Richard Bandler und John Grinder als offene Methodensammlung zusammengestellt. In ihr wurden gesprächs-, verhaltens-, hypno- und körperorientierte Psychologieansätze zusammengeführt. In einem positionalen Behandlungsmodell führt der Therapeut (engl. Leading) den Klienten zu neuen "Strukturen subjektiver Erfahrung". NLP ist von den drei Begriffen Neuro (die Nerven(engramme)), Linguistik (Sprache) und Programmierung (zielgerichtete Anordnung von Informationsabläufen) abgeleitet. Die Inhalte des NLPs sind bis heute noch nicht festgeschrieben, obwohl es ein weltweites Practitioner-, Master- und Trainer-Prüfungsmodell gibt. NLP steht häufig in der Kritik, da es auch von nicht-akademischen Anwendern, z.B. von Erziehern, Verkäufern und von Managern benutzt wird. Auch wird häufig die amerikanische, aggressive Vermarktung des NLP als ungewöhnlich empfunden. Besonders unübersichtlich wird das NLP durch die Vermischung mit esoterischen, heilkundlichen und anderen zeitgeistlichen Strömungen.

...

NLP-Kurse sind primär Seminare zur Selbsterfahrung. Kenntnisse der Methoden der neuro-linguistischen Programmierung alleine sind weder Berufsausbildung, noch befähigen sie jemanden zur Ausübung eines Gewerbes in Beratung, Therapie oder Mediation. Dazu ist eine langjährige fachspezifische Ausbildung erforderlich.

...

Die NLP-Ausbildung ist international uneinheitlich geregelt, da die Methode offen für Erweiterungen ist. Es haben sich jedoch internationale und nationale Verbände etabliert, die vergleichbare Ausbildungsrichtlinien erlassen haben. Dabei werden die Mindestdauer (Anzahl von Stunden - meist über 130 Std. je Stufe -, evtl. auch von Tagen), die Mindestinhalte, die Testingkriterien sowie die Qualifikation der Trainer beschrieben. Die Verbandsmitglieder sind verpflichtet, sich an diese Curricula zu halten und dürfen nur dann die entsprechenden Siegel verwenden. Mit diesen Siegeln wird auch die gegenseitige Anerkennung der Ausbilder von verschiedenen Instituten gewährleistet. Die Qualifikation der Siegelvergabe wird nicht auf das Institut, sondern auf die zugelassenen Trainer gelegt.

Nur drei Stufen der Ausbildung sind in den verschiedenen Verbänden gleich benannt, während jedoch die Inhalte zum Teil stark differieren: NLP-Practitioner, NLP-Master, auch NLP Master-Practitioner genannt, NLP-Trainer.

...

Aus Sicht einiger Wissenschaftler ist NLP eine klassische Pseudowissenschaft, da zwar Elemente etablierter Theorien übernommen werden, die Lehre selbst jedoch keine präzisen Aussagen oder Prognosen macht und sich so der Überprüfbarkeit durch Verifizierung und Falsifizierung entzieht. NLP erweckt in diesem Sinne den Anschein der Wissenschaftlichkeit, ohne ihn einzulösen. Zudem wird von Kritikern eingewandt, die NLP-Methoden stimmten oft nicht mit denen der Psychologie überein. So habe etwa das sog. "Ankern" wenig mit dem klassischen Konditionieren gemein. Die NLP-Konzeption beschreibe keinen realen Konditionierungsmechanismus und könne daher lediglich symbolischen Wert

haben. NLP-Kritiker weisen ferner darauf hin, dass NLP in der universitären Heilkunde praktisch keine Rolle spielt. Dadurch werde deutlich, dass es sich bei NLP im universitären Sinne nicht um eine ernstzunehmende psychologische/psychotherapeutische Schule handele und NLP auch nicht unter der Kontrolle des akademischen Betriebes stehe.

...

Es existieren einige Studien zur Wirksamkeit von NLP bzw. Teilbereichen der NLP, mit eher uneinheitlichen Ergebnissen (vgl. Datenbank auf NLP.de). Kritiker bemängeln, dass die meisten dieser Studien den Minimalanforderungen an einen Wirksamkeitsnachweis nicht genügen. Kriterien, wie sie üblicherweise an Evaluationsstudien gestellt werden (Kontrolliertheit, Randomisierung, Manualisierung, ansatzweise Verblindung u.ä.), werden oft grob verletzt. Insgesamt gesehen steht der Nachweis der Wirksamkeit von NLP oder einzelner NLP-Methoden (soweit diese nicht einfach aus anderen Verfahren übernommen wurden) daher aus.

NLP-Praktiker wenden ein, dass NLP keine neue wissenschaftliche Theorie begründe, sondern psychologische Sachverhalte auch für Nicht-Ärzte und Laien begreifbar machen und so eine entsprechende Praxisumsetzung ermöglichen wolle. Dennoch müssen aus wissenschaftlicher Sicht auch Aussagen der NLP bestätigt oder widerlegt werden können, wie etwa im Fall der "Augenbewegungshypothese". Dort wurde gezeigt, dass sich die Zusammenhänge nicht so monokausal darstellen, wie von der NLP vermittelt. Von Seiten der wissenschaftlichen Psychologie werden viele Aussagen der NLP angezweifelt oder gelten als widerlegt. Die veränderte Zielsetzung als "psychologischer Werkzeugkasten" für Laien rechtfertige keine Modifizierung der von der akademischen Psychologie entlehnten Methoden. Wenn kein Anspruch auf Wissenschaftlichkeit mehr erhoben werde, dann dürfe NLP auch nicht als Wissenschaft etikettiert werden.

Daneben bringen unqualifizierte Lebenshilfeberater NLP in die Kritik, die auch ohne Ausbildung zur neuro-linguistischen Psychotherapie vorgeben, therapeutische Interventionen vornehmen zu können. Die Inanspruchnahme einer NLP-Beratung, die über allgemeine Lebenshilfeberatung hinausgeht, gilt daher als problematisch. Experten weisen darauf hin, dass therapeutische Interventionen nur von entsprechend ausgebildeten Personen angewendet werden sollten, z.B. von Psychologen mit einer entsprechenden Weiterbildung zum Psychotherapeuten.

Da Elemente der NLP zum Teil tiefgreifende Veränderungsprozesse auslösen können, warnen Kritiker auch vor Nebenwirkungen von unqualifiziert angewandter NLP-Methodik. Hintergrund ist die Tatsache, dass ein ausschließlich NLP-ausgebildeter Berater die fachkundliche Begleitung von Patienten mit starken psychischen Problemen in der Regel nicht leisten kann. Wenn diese Bedingungen nicht sorgfältig bedacht werden, kann grundsätzlich auch nicht mehr von NLP-Anwendung gesprochen werden, da die Ausbildungsrichtlinien klar vor therapeutischer Intervention ohne Grundausbildung als Psychologe warnen.

Von NLP-Kritikern wird nicht zuletzt darauf hingewiesen, dass viele der allgemeinen NLP-Programme mit esoterischen Lehren kombiniert werden, was nicht nur den Anspruch auf Wissenschaftlichkeit

ausschließe, sondern auch zu einer Vermischung mit offensichtlich pseudowissenschaftlichen Lehren führe. Viele NLP-Befürworter weisen jedoch darauf hin, dass dies nur einzelne Anbieter betreffe, weshalb dies nicht eine allgemeine Kritik an NLP rechtfertige. NLP-Kritiker erklären dagegen, dass eine Trennung zwischen esoterischen und nichtesoterischen NLP-Programmen für den Ratsuchenden kaum möglich und die Grenzen hier schwimmend seien."

Im Hinblick auf die Prüfung einer möglichen Anwendbarkeit der Methode des "NLP" auf die (nicht) selbstständige Tätigkeit des Bw. ergibt sich folgendes Bild:

Berufsausbildung ist gegeben, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Für die Klärung der damit im Zusammenhang stehenden wesentlichen Frage der Berufsidentität ist das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des jeweiligen Berufes darstellt (VwGH 16.9.1986, 86/14/0114; 30.1.1990, 89/14/0212).

Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist jedoch jeweils konkret für den jeweiligen Abgabepflichtigen zu klären.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn die beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert werden, um diesen damit besser ausüben zu können. Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Erkenntnis betreffend die Aufwendungen für NLP-Seminare bei einer Lehrerin für Mathematik und Physik ausgesprochen, dass es sich bei einem derartigen Kurs um keine berufsspezifische Fortbildung handle, da das in diesen Kursen vermittelte Wissen von allgemeiner Natur und auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit anwendbar sei (VwGH 7.9.1996, 92/14/0173).

Diese Aussage gilt in gleicher Weise auch für die (nicht) selbstständige Tätigkeit des Bw. als Lehrer und Vortragender wirtschaftlicher Fächer einer FH und BLA.

Wenn man die Ausbildung des Bw. betrachtet (siehe oben in der Sachverhaltsdarstellung) und die Einkünfte des Bw. als Vortragender und Lehrer gegenüberstellt, so bewegt sich der Tätigkeitsinhalt des Bw. nicht von jenem im berufungsgegenständlichen Zeitraum weg.

Der Bw. ist Vortragender und Lehrer in wirtschaftlichen Fächern und erhielt im Jahr 2006 weiters Aufträge der FH mit dem Projekt „Qualitätsverbesserung des eLearning Angebotes“. Laut Ausschreibungsunterlagen zum Projekt "Qualitätsverbesserung des eLearning Angebotes" handelt es sich dabei um die Erstellung neuer Lehrinhalte und -unterlagen mittels interaktiver Elementen und Selbstevaluierungstests. Es sollte ein "Lerncontent" für Präsenz- und Fernlehre im Umfang von 24 Semesterwochenstunden in den Fachgebieten Betriebswirtschaft und Englisch erstellt werden. In das Projekt sollten alle Lektorinnen und Studiengangsleiterinnen

einbezogen werden, mit dem Ziel, bestehende Skripten durch die neuen Lehr- und Lernmodelle zu ersetzen.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist die Erstellung von eLearning-Konzepten mit der Tätigkeit eines Lehrers/Vortragenden verwandt bzw. handelt es sich um EDV-Dienstleistungen. Es kann kein derartiger Zusammenhang mit der Tätigkeit als NLP-Trainer und Coach bzw. Unternehmensberater mit Schwerpunkt Kommunikation gesehen werden, dass diese gemeinsam am Markt angeboten würden. Diese Auffassung wird auch von der Referentin der Abgabenbehörde zweiter Instanz (UFS) geteilt.

Die Einwendungen des Bw., dass es sich um die Umsetzung von vorgegebenen Lehrinhalten in ein edv-basiertes interaktives Modul, welches die technischen Möglichkeiten des Internets nutzt zwecks Vermittlung von Wissen, begründen nach Ansicht der Referentin des UFS keinen Zusammenhang mit Kommunikationsberatung sondern basieren auf dem Fachwissen des Vortragenden und Lehrers durch deren Einbindung in den Planungs-, Evaluierungs- und Erstellungsprozess sowie Schulungsmaßnahmen, um eine nachhaltige Nutzung zur Förderung berufsbegleitend Studierender an FH sicherzustellen.

Unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sprechen weiters folgende Gründe für die Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen:

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes werden Aufwendungen, die ihrer Art nach auch privat veranlasst sein können (wozu auch die Ausbildung zu einem nicht artverwandten Beruf zählt), nur dann in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften gesehen, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche beziehungsweise berufliche Tätigkeit **notwendig** erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen beziehungsweise beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vergleiche VwGH 28.10.1998, 93/14/0195, 95/14/0044, 95/14/0045, 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097, 2000/14/0084 und 17.6.1996, 92/14/0173).

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits in mehreren Erkenntnissen (VwGH 17.9.1996, 92/14/0173, und 27.6.2000, 2000/14/0096) zu diesem Themenkreis geäußert und festgestellt, dass Kurse dann keinen berufsspezifischen Bezug haben, wenn sie neben einer - im Einzelfall durchaus möglichen - Anwendung im Beruf jedenfalls auch für die private Lebensführung von Nutzen sind. Unter anderem sah der Verwaltungsgerichtshof auch in dem Umstand, dass jeweils Angehörige verschiedenster Berufsgruppen an diesen NLP Kursen teilnahmen, ein Anzeichen dafür, dass Wissen allgemeiner Art vermittelt wurde.

Nach Auffassung des UFS geht aus den oben dargestellten Definitionen von NLP deutlich hervor, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Ausbildung praktisch ausschließlich

um eine die Persönlichkeit eines Menschen bildende Maßnahme handelt, da die beschriebenen Fähigkeiten zur erfolgreichen Kommunikation und des richtigen Erkennens der Erwartungen der Mitmenschen nicht nur in diesem Beruf, sondern auch im Zusammenleben der Menschen ganz allgemein von Bedeutung sind. Die NLP-Ausbildung beinhaltet wesentliche Elemente der Persönlichkeitsbildung, die jedoch dem privaten Lebensbereich zuzuordnen ist.

Im gegenständlichen Fall geht z.B. aus den angebotenen Kursen des Bw. als NLP-Practitioner (NLP Opening 2011: Führen) hervor, dass es sich um einen Vortrag bzw. Workshop „Ziele konkret – vom Wunsch zur Wirklichkeit für Menschen und Organisationen handelt. Es handelt sich dabei um einen Kongress mit Vorträgen und Workshop zum Thema „Führen mit NLP“ durch den Österreichischen Dachverband für NLP.

Ausbildungskosten sind jedoch nur dann abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit besteht. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten bzw. verwandten Tätigkeit verwertet werden können. Die in der Ausbildung zum Unternehmensberater mit Schwerpunkt Kommunikation sowie zum NLP-Trainer und Coach erworbenen Fähigkeiten können nach Ansicht des UFS nicht in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der Tätigkeit als Lehrer bzw. Vortragender an der FH verwendet werden.

Ad Umschulungskosten:

Des Weiteren sind Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, der nicht mit dem bisherigen Beruf verwandt sein muss, abzugsfähig. Dabei ist es nur erforderlich, dass der Steuerpflichtige bereits eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, nicht aber, dass es zum Zeitpunkt der Bildungsmaßnahme berufstätig ist.

Die Abzugsfähigkeit setzt voraus, dass die Umschulungsmaßnahme derart umfassend ist, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Der Zweck muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss.

Umschulungskosten setzen begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar. Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.

Wurden Umschulungskosten nicht anerkannt, wird jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das

zu Bescheidabänderungen gemäß § 295 BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt wurden, führt (Jakom, EStG, 3. Auflg., Tz 50f zu § 16).

Im gegenständlichen Fall ist weiters die Frage des Vorliegens von Umschulungskosten zu prüfen. Dazu ist festzustellen:

Wie bereits in der Begründung der Berufungsvorentscheidung dargestellt, geht das Finanzamt aufgrund des Sachverhaltes nicht davon aus, dass mit der Tätigkeit als NLP-Trainer und Coach der überwiegende Teil der Einkünfte erzielt werden kann. Die Reduzierung des Beschäftigungsausmaßes an der BLA auf 40,3% der Vollbeschäftigung von 7.9.2009 bis 5.9.2010 spricht nach Ansicht des Finanzamtes bloß dafür, dass ausreichend Zeit für die Absolvierung der nötigen Ausbildungsmaßnahmen zur Erlangung der Befähigung zum NLP-Trainer und Unternehmensberater eingeräumt wurde.

Umschulungsmaßnahmen müssen für deren steuerliche Abzugsfähigkeit derart umfassend sein, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss somit im Zeitpunkt der Entstehung der Aufwendungen erwiesen sein; es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Weiters bedeutet Umschulung den Wechsel von einer Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit. Die angestrebte Tätigkeit muss zeitlich gegenüber der bisherigen Tätigkeit überwiegen und zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen (vgl. UFS 31.3.2008, RV/1938-W/07).

Im gegenständlichen Fall wurden bis dato keine Nachweise über die Einnahmenerzielung als NLP-Trainer und Coach mit Schwerpunkt Kommunikation erbracht. Das Vorbringen betreffend eines vorerst mündlichen Auftrages als Gasttrainer in Deutschland (Lifework aus Senden) für die Jahre 2011 und 2012 sowie Gespräche über Gasttrainertätigkeit in K. sind nicht ausreichend um über die bloße Einnahmenerzielungsabsicht hinausgehende Tätigkeit zu belegen (vgl. Berufungsvorbringen, Seite 5: "Der Hauptberuf soll in Zukunft die Tätigkeit als Kommunikationscoach bzw. NLP-Trainer werden"). Die in der Berufung eingewendeten Vorträge erfolgten sämtlich ohne Entgelt oder fanden die Seminare bislang mangels (ausreichender) Teilnehmer nicht statt. Die Einwände des Bw. zeigen keine über eine bloße Absichtserklärung der vorläufig mündlichen Aufträge zur zukünftigen Einnahmenerzielung auf.

Zu den Einwendungen, dass der Bw. beabsichtige den Beruf des Beraters und Coach i.S. Kommunikation zu seinem Hauptberuf zu machen, da er mit dem Beruf des Lehrers persönlich unzufrieden sei und die Vortragstätigkeit mit Unsicherheit behaftet sei, es bedürfe zudem

einer Anlaufphase, um den Bw. am Markt zu etablieren bzw. würde in der FH die Vermarktung versucht und gäbe es z.B. eine Einladung als Assistenztrainer in der Th. und einen Vortrag über „Führen und Selbstführung mit Zielen“, die Wirtschaftskrise würde jedoch erschwerend wirken, ist festzustellen:

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss. Die Absicht von Zusatzeinkommen wird mangels fehlender Einkünfte bis dato nicht bestätigt. Die fehlenden Einkünfte zeigen keine über eine bloße Absichtserklärung zur zukünftigen Einnahmen auf.

Eine eingewendete Reduzierung der Stundenverpflichtung in der Schule erfolgte zudem nur befristet für ein Jahr (Bestätigung vom 15.3.2010), die Einkünfteverteilung zeigt in den folgenden Jahren 2008 und 2009 keine Veränderung der Verhältnisse. Die Einwendung, dass ab dem Semester 2013/2014 der Bw. als Leiter der Lehrveranstaltung „Kommunikation und soziale Kompetenz“ übernehmen werde, stellt lediglich eine Absicht in der Zukunft dar.

Auch wird der Beruf eines Lebens- und Sozialberaters laut Berufungseinwendung nicht ausgeübt. Diese Ausbildung zum Lebensberater war lt. Angaben des Bw. nur für die Berufsberechtigung als Unternehmensberater erforderlich. Als Lebensberater hätte der Bw. die Möglichkeit derartige Übungen mit „Sozial- und Personalkompetenz“ zu übernehmen. Weiters sei eine Lehrerfortbildung in NLP geplant und der Bw. ab dem folgenden Semester als Vertrauenslehrer tätig. Es handelt sich somit vor allem in Bezug auf die NLP-Tätigkeit ebenso überwiegend nur um Pläne und Absichten, die noch keine neue Einkunftsquelle schaffen und erst die Zukunft ihre unmittelbare Anwendung zeigen werden.

Seit dem Semester 2010/2011 unterrichte der Bw. „Kommunikation und Präsentation“ in der BLA. Bei den Unterrichtsstunden „Kommunikation und Präsentation“ handelt es sich lt. Abfrage der Homepage der Schule um ein Freifach, welches die Kommunikation (das Gespräch), Kurzreden, Präsentation und Diskussion zum Lehrstoff hat. Die Kompetenzen Kommunizieren, Verhandeln, Moderieren und Beraten gehören jedoch auch zur Ausbildung eines Pädagogen im Wirtschaftsstudium. Aus dem dargelegten Sachverhalt 2006 bis 2010 kann damit eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung als NLP-Berater und Lebensberater somit nicht als objektiv erwiesen angenommen werden.

Ergänzend ist festzuhalten, dass im Falle der Nichtanerkennung von Umschulungsaufwendungen als Werbungskosten, wenn in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt wird, dies ein rückwirkendes Ereignis darstellt,

das zur Bescheidänderung gemäß § 295a BAO führt, in denen die Umschulungskosten bezahlt wurden.

Ad Aufwendungen Telefon)

Zum Berufungspunkt, die Aufwendungen für Telefon im Jahr 2006 seien zweimalig um einen Privatanteil von 20% gekürzt worden, wird wie folgt festgestellt:

Es wurden erklärungsgemäß Telefonkosten iHv. € 680,48 als Betriebsausgaben angesetzt (aufgeteilt laut Berufungsbegehren: 82% selbständige Arbeit, 18% gewerbliche Einkünfte); diese wurden nicht nochmals um 20% gekürzt. Die Internetkosten wurden laut Erklärung iHv. € 971,18 angesetzt; diese wurden um einen Privatanteil von 20% reduziert und ebenfalls im Verhältnis 82% selbständig und 18% gewerblich aufgeteilt.

Ad Fachliteratur)

Betreffend den Berufungspunkt der pauschal zu 50% anzuerkennenden Aufwendungen für Fachliteratur als Betriebsausgaben im Jahr 2007 wird festgestellt:

Die Aufwendungen für Fachliteratur sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn es sich um typische Fachbücher handelt. Dies ist der Fall, wenn die Fachbücher derart auf die spezifischen beruflichen bzw. umschulungsbedingten Bedürfnisse eines Steuerpflichtigen abgestellt sind, dass ihnen die Eignung fehlt, private Bedürfnisse literarisch interessierter Bevölkerungskreise zu befriedigen.

Aufgrund der der Finanzbehörde vorgelegten Rechnungen der geltend gemachten Fachbücher ergibt sich, dass es sich um Fachbücher handelt, die als unmittelbare Aufwendungen in Zusammenhang mit obigen Ausbildungsmaßnahmen als Werbungskosten nicht anzuerkennen sind.

Wird nämlich in der Rechnung bloß die Bezeichnung "Fachbuch" angegeben, reicht dies mangels Angabe des genauen Titels nicht aus, um die Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabeneigenschaft nachzuweisen (z.B. Kl. vom 7.9.2007, 2x Fachbuch, € 36,60). Die restlichen Belege betreffen weiters Literatur von allgemeinem Interesse (z.B. „Du bist was Du denkst“, „Einführung in das neue Testament“, „Geschichte Philosophie“, „Lexikon Klassische Musik“), deren Kosten gemäß § 20 EStG grundsätzlich nicht abzugsfähig sind bzw. die Ausbildung zum NLP-Trainer und Unternehmensberater (z.B. „Einführung Kommunikation“, „Einführung Psychoanalyse“, „Gehirn und Persönlichkeit“, „Geist & Gehirn“) betreffen; diese Aufwendungen sind - wie oben dargelegt - nicht abzugsfähig, weil keine Ausbildungs- bzw. Umschulungsmaßnahmen vorliegen. In diesem Punkt war der Berufung somit ebenso nicht Folge zu geben.

Zum Berufungsbegehren, einen Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) gemäß § 10 EStG von Anschaffungskosten für Anlagevermögen iHv. € 1.907,28 zu gewähren wird festgehalten:

Gemäß § 10 Abs. 3 EStG in der geltenden Fassung 2007 steht ein FBiG im Falle der Anschaffung abnutzbarer Anlagegüter zu, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens 4 Jahren haben. Der Bw. legte im Anlageverzeichnis für das Jahr 2007 die Anschaffung eines Laptop Apple mit einer Nutzungsdauer von 3 Jahren für die AfA dar (28/2007/E), damit kommt ein FBiG für diese Anschaffung nicht in Betracht. Das BALTON III-Regal wurde laut vorgelegtem Kaufvertrag von einem Herrn A. erworben. Daher ist festzustellen, dass von einem Kauf eines gebrauchten Wirtschaftsgutes auszugehen ist, sodass ein FBiG aufgrund der Ausnahme des § 10 Abs. 4 ebenso nicht zusteht. Darüber hinaus wurden der Abgabenbehörde keine entsprechende Beilage gemäß § 10 Abs. 7 Z 2 EStG vorgelegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. April 2011