



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vom 21. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 21. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in der online eingebrachten Einkommensteuererklärung erstmalig Bildungskosten geltend. Auf Grund eines Ersuchens des Finanzamtes um Vorlage von Zahlungsbelegen über die Kosten der Aus- und Fortbildung legte der Bw.

- Zahlungsbelege (Kontoauszüge), € 1.238,-, € 1.238,-, € 420,- und € 420,- somit insgesamt € 3.316,-,
- ein Kursprogramm für den Lehrgang zum Lebens- und Sozialberater entsprechend der Gewerbeordnung (§ 119)
- ein Kursprogramm für den dazu erforderlichen Lehrgang „Selbsterfahrung“ und

- Ratenmitteilungen über die jeweiligen Kosten vor.

Weiters führte der Bw. aus, dass er vom 22. April 2005 bis 13. April 2008 eine Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater, welche er am 13. April 2008 erfolgreich mit einem Diplom abgeschlossen habe, absolviert hätte. Sobald er das 750 Stunden umfassende Praktikum abgeschlossen habe, werde er das Gewerbe der Lebens- und Sozialberatung bei der Gewerbebehörde anmelden und seine Tätigkeit aufnehmen.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wurden die beantragten Bildungskosten nicht als Fortbildungskosten im Zusammenhang mit dem derzeitigen Beruf des Bw. anerkannt.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass Ausbildungskosten zur Erlangung eines anderen Berufes Umschulungskosten bzw. bei selbständiger Tätigkeit vorweggenommene Betriebsausgaben darstellten. Eine sofortige Berücksichtigung von Umschulungskosten setze eine gesonderte Nachweisführung des Steuerpflichtigen voraus, dass die neue Tätigkeit tatsächlich ausgeübt werde und aus dieser Tätigkeit ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben (inkl. Ausbildungskosten) erzielt werde, sowie dass die Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei. Die bloße Absichtserklärung eines Berufswechsels sei nicht ausreichend. Werde jedoch in der Folge tatsächlich ein Überschuss erzielt, könne eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO für die Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt würden, beantragt werden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 brachte der Bw. Berufung ein. Er beantragte die Berücksichtigung der geltend gemachten Fort- und Ausbildungskosten in Höhe von € 3.316,00.

Begründend führte er aus, dass die Ausbildungskosten zum Lebens- und Sozialberater nicht als abziehbar eingestuft worden seien, da angeblich kein besonderer Nachweis über die weitere Einkunftsquelle bzw. Berufswechsel bzw. weitere Einkunftsquelle beigelegt worden sei. Die von ihm geltend gemachten Ausbildungskosten hätte er im Zusammenhang mit einer sehr umfassenden Umschulungsmaßnahme getätigt, die auf die tatsächliche Ausübung des für ihn neuen Berufes des Diplomaters abgezielt hätten.

Der Bw. führte weiters aus, dass er beabsichtige im Jahr 2008 dieses reglementierte Gewerbe anzumelden und auszuüben. Wie den Belegen zu entnehmen sei, handle es bei den Ausgaben um Gebühren für Lehrgänge zur Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater im Sinne der § 119 Gewerbeordnung 1994. Am 13. April 2008 hätte er die Ausbildung erfolgreich abgeschlossen. Nach Abschluss seiner Gewerbeberechtigung erforderlichen Praktikums im Gesamtausmaß von mindestens 750 Stunden werde er das Gewerbe anmelden und ausüben (2. Berufsstandbein). Die komplette Aufgabe des bisherigen Dienstverhältnisses ist in der

Anfangsphase nicht geplant, sondern hänge von der finanziellen Entwicklung des 2. Standbeines ab.

Weiters führte er aus:

*„Laut RZ 366 der Lohnsteuerrichtlinien sind Kosten für eine umfassende Umschulung, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, vorweggenommene Werbungskosten, die mit anderen Einkünften ausgleichsfähig sind.“*

*Da in der ersten Stufe die Tätigkeit auf selbständiger Basis angeboten wird, können die Ausbildungskosten daher gemäß RZ 10366 (in Bezug auf § 16 Abs. 1 EStG 1988) auch vorweggenommene Betriebsausgaben darstellen. Daher ersuche ich alternativ um Berücksichtigung als vorweggenommene Betriebsausgaben (negative Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit)*

### **Prognoserechnung/Detailkalkulation**

2005	€ -5.000	Ausbildungskosten	
2006	€ -5.000	Ausbildungskosten	
2007	€ -5.000	Ausbildungskosten	
2008	€ 500	Überschuss	
2009	€ 2.500	Überschuss	€ 250 p m Einnahmen abzgl Betriebsausgabenpauschale
2010	€ 5.500	Überschuss	€ 500 p M Einnahmen abzgl Betriebsausgabenpauschale
2011	€ 8.500	Überschuss	€ 800 p M Einnahmen abzgl Betriebsausgabenpauschale

*Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass es sowohl ein klares Berufskonzept (Lebensberater ist anerkanntes Berufsbild) sowie eine Kalkulation/Prognoserechnung ab Betriebseröffnung gibt und bereits im dritten Jahr ab Betriebseröffnung (also 2010) deutliche Jahresgewinne erzielt werden, sodass innerhalb von 7 Jahren mit dem Erreichen eines Gesamtüberschusses inklusive Ausbildungskosten zu rechnen.“*

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Begründend wurde ausgeführt, dass Aufwendungen eines leitenden Angestellten für den Besuch von Seminaren auf dem Gebiet der Kommunikation nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn die Programme keine berufsspezifischen Inhalte erkennen ließen. (RZ 359 LStR). Eine umfassende Umschulungsmaßnahme liege dann vor, wenn ein Berufswechsel angestrebt werde (von der bisherigen Haupttätigkeit). Eine Beschäftigung gelte

dann als Haupttätigkeit, wenn daraus der wesentliche Teil (mehr als die Hälfte) der Einkünfte erzielt werde. Aufgrund der derzeitigen Sachlage (aufrechtes Dienstverhältnis – leitende Stellung beim Bundespensionsamt) ist seitens der Behörde nicht vorstellbar, dass in den nächsten Jahren eine Haupttätigkeit als Lebens- und Sozialberater vorliegen werde. Wäre in den nächsten Jahren tatsächlich eine Haupttätigkeit und ein Gesamtüberschuss gegeben, so werde das Finanzamt auf Antrag oder von Amts wegen eine Bescheidänderung gem. § 295a BAO durchführen. Gemäß § 295a BAO könne ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf einen Abgabenanspruch hat.

Der Bw. brachte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und beantragte dabei die Berücksichtigung der Fort- und Ausbildungskosten in Höhe von € 3.316,00. Die Begründung entspricht in weiten Teilen der in der Berufung.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass Ausbildungskosten auch dann als umfassende Umschulungsmaßnahmen steuerlich abzugsfähig seien, wenn sie nicht auf der Ausübung eines neuen Hauptberufes abzielen. Erforderlich sei lediglich, dass der neue Beruf ernsthaft angestrebt und nicht hobbymäßig betrieben werde (vgl. UFS Salzburg 25.06.2008, RV/0044-S/08).

Auf Grund eines Ergänzungsersuchens des Unabhängigen Berufungssenates teilte der Bw. Folgendes mit:

*„Am 20. April 2009 habe ich bei der Bezirkshauptmannschaft Krems als Gewerbebehörde das reglementierte Gewerbe des Lebens- und Sozialberaters (ausgenommen Ernährungsberatung und sportwissenschaftliche Beratung) gemäß § 119 GewO angemeldet. Die dortige Referentin hat mir mitgeteilt, dass die bescheidmäßige Erledigung in der Regel binnen sechs bis acht Wochen ergeht. Die Gewerbeanmeldung ist deshalb erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt, da sich der Abschluss des mindestens 750 Stunden umfassenden Praktikums verzögerte. Während ich in Summe zwar einiges über 900 Stunden Praktikum absolviert hatte, fehlten mir bis dahin noch Supervisionsstunden.*

*Ich habe also das Praktikum abgeschlossen und damit die Voraussetzungen für die Gewerbeanmeldung erfüllt.*

*Der erwartete wirtschaftliche Erfolg hat sich somit auch um einige Monate verschoben. Seit September 2008 habe ich in Summe sieben Kommunikationsseminare beim Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Kultur in Wien für ein Honorar von je € 320,- gehalten, wobei die Honorare grundsätzlich im Jahr 2009 zugewachsen sind. Kommunikationsseminare zählen entsprechend der Tätigkeitsbeschreibung der*

*Wirtschaftskammer Österreich zum typischen Berufsbild eines Diplom-Lebensberaters. Die Honorare wurden von meiner bezugsanweisenden Stelle (Parlamentsdirektion) mit meinen Bezügen unter Abzug der Lohnsteuer angewiesen. In den nächsten Monaten gehe ich auf Werbeoffensive, wobei ich den Schwerpunkt auf die Durchführung von Seminaren aus den Bereichen Kommunikation, Konfliktmanagement, Work-Life-Balance, Stressmanagement, Organisationsentwicklung und allgemeine Persönlichkeitsentwicklung legen werde. Ein Honorar von € 320,- für ein eintätiges Seminar ist auf dem Markt im unteren Bereich angesiedelt. In Österreich lassen sich in der Regel Honorare von etwa € 700,- pro Tag erzielen. Am Markt gut eingeführte Trainer erzielen wesentlich höhere Honorare.*

*Ich gehe also aufgrund der Werbeoffensive (Internet –[www.beratungszone.at](http://www.beratungszone.at) Anfang Mai 2009 reserviert-, Druckwerke, Mundpropaganda, Tag der offenen Tür) davon aus, dass ich im dritten Jahr (nun also 2011) deutliche Jahresgewinne erzielen werde. Die Prognoseziffern beziehen sich darauf, dass es mir gelingt, durch steigende Bekanntheit und kontinuierliche Werbung sowohl eine Reihe von Seminaren als auch – hauptsächlich aus der Menge der Seminarbesucher heraus – Klienten für Beratung, Supervision und Coaching zu gewinnen. Die Ausbildungskosten für das Jahr 2005 habe ich zunächst auf € 5.000,- geschätzt. Allerdings fehlten mir bei genauer Durchsicht Rechnungen für die damals absolvierte Einzelselbsterfahrung (in Summe 30 Stunden in den Jahren 2005 bis 2007) sowie die angekaufte Fachliteratur, sodass ich für 2005 nur die Ausbildungskosten von € 3.316,- geltend machen konnte. Die Belege dafür habe ich dem Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, Nußdorferstr. 90. 1093 Wien, bereits im Sommer 2008 übermittelt. Ich nehme an, dass Sie auch eine Vorlage des Gewerbescheines benötigen. Die Belege für die Ausbildungskosten für die Jahre 2006 und 2007 kann ich ihnen bei dieser Gelegenheit – sobald mir der Gewerbeschein ausgefolgt wurde – übermitteln.*

*Ich beabsichtige, meinen bisherigen Beruf als Beamter der Parlamentsdirektion sobald dies finanziell möglich ist, zu reduzieren. Grundsätzlich besteht darauf zwar kein Rechtsanspruch, allerdings arbeiten einige Kolleginnen (auch Juristinnen) in der Parlamentsdirektion unter Herabsetzung der wöchentlichen Arbeitszeit gem. § 50a BDG. Daher ist davon auszugehen, dass mir das ebenfalls ermöglicht wird, zumal ich keine höhere Leitungsfunktion ausübe. Meinen Hauptwohnsitz habe ich am 9. April 2009 nach L., verlegt, wo sich nun auch der Sitz meines Unternehmens befindet. Der Wiener Wohnsitz wurde zum Nebenwohnsitz.“*

Dem Finanzamt wurde das Antwortschreiben zur Kenntnis gebracht.

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. ist in der Parlamentsdirektion beschäftigt und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Er hat in den Jahren 2005 bis 2008 eine Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater absolviert. Die Kosten für die Umschulung machte er als Werbungskosten geltend.

Im April 2009 hat der Bw. das reglementierte Gewerbe des Lebens und Sozialberaters bei der Bezirkshauptmannschaft angemeldet.

Die vorstehenden Feststellungen sind zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens unstrittig.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Schulungskosten zum Lebens- und Sozialberater abzugsfähige Umschulungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellen.

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

§ 16 Abs. 1 Z 10 in der für das Streitjahr gültigen Fassung lautet:

"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen....."

Unbestritten ist in rechtlicher Hinsicht, dass die Kosten zur Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater im Zusammenhang mit dem bisher seitens des Bw ausgeübten Beruf eines Parlamentsdirektionangestellten mangels Artverwandtschaft weder abzugsfähige Aus- noch Fortbildungsmaßnahmen darstellen.

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen ist nach dem Gesetzeswortlaut an drei Voraussetzungen geknüpft:

1. es muss sich um Umschulungsmaßnahmen handeln,
2. diese Maßnahmen müssen umfassend sein, und
3. diese Maßnahmen müssen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Eine Definition des Begriffes der umfassenden Umschulungsmaßnahmen die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, enthält das Einkommensteuergesetz nicht.

Die Interpretation des Begriffes der umfassenden Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, hat daher nach der für alle Gesetze geltenden Auslegungsregel des § 6 ABGB auf Basis des Wortsinnes vor dem Hintergrund der hervorleuchtenden gesetzgeberischen Absicht zu erfolgen. Umschulung bedeutet nach dem Wortsinn etwas neues (anderes) zu(er)lernen. Dies setzt nach dem Inhalt voraus, dass bereits ein erlernter Beruf besteht.

Nach der Literatur gelten als Umschulungsmaßnahmen Maßnahmen, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 36. Lieferung, § 16 Abs.1 Z 10, Tz 2) oder dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Tz 329/1).

Dass Umschulungsmaßnahmen, und zwar umfassende, vorliegen, liegt auf der Hand und wird vom Finanzamt auch nicht bestritten:

In Bezug auf die Tätigkeit als Angestellter in der Parlamentsdirektion dient die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater der Umschulung zu einem gänzlich anderen Beruf.

Diese Umschulung manifestiert sich auch nicht in der Absolvierung einzelner, kleinerer Ausbildungseinheiten, sondern erfolgt im Wege eines umfangreichen und strukturierten Lehrganges. Es liegen daher auch "umfassende" Schulungsmaßnahmen vor.

Strittig ist, ob diese umfassenden Schulungsmaßnahmen "auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen".

Die Verwaltungsübung - und so auch das Finanzamt - setzt das Abzielen auf eine andere Haupttätigkeit voraus und verweigert die Abzugsfähigkeit bei der Ausbildung für eine Nebentätigkeit.

Auch der Unabhängige Finanzsenat sprach sich in mehreren Entscheidungen für die Abzugsfähigkeit aus, obwohl nur Nebentätigkeit bzw. ein Zweitberuf geplant waren (siehe etwa zur NLP-Ausbildung einer Naturschutzbeamtin in UFS 10.11.2006, RV/0220-F/06; Ausbildung einer Pädagogin zur Psychotherapeutin in UFS 24.4.2007, RV/0526-I/06; sinngemäß zur Ausbildung einer Flugbegleiterin zur Wellnesstrainerin in UFS 19.9.2007, RV/0739-L/06). Diese Entscheidungen zitieren alle Doralt, der zu folgendem Schluss kommt (siehe Doralt, Kommentar zum EStG 9. Lfg., § 16 Tz 203/4/2):

Nach dem Gesetzeswortlaut sind nur "Umschulungsmaßnahmen" abzugsfähig, also Aufwendungen, die auf einen Berufswechsel ausgerichtet sind. Nach dem Gesetzeszweck sind

aber auch Aufwendungen abzugsfähig, die auf eine andersgeartete Nebentätigkeit abzielen; gefördert wird nämlich auch der Wechsel "aus Branchen mit rückläufigen Arbeitsmarktchancen"; Voraussetzung kann es danach nicht sein, dass der bisherige Beruf zur Gänze aufgegeben wird; gefördert wird vielmehr auch die Erzielung von Zusatzeinkommen.

Für die Abzugsfähigkeit von umfassenden Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten wird vom Gesetzgeber in der Z 10 des § 16 EStG 1988 jedoch gefordert, dass die Aufwendungen der umfassenden Umschulungsmaßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass aus dieser ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" grundsätzlich zu schließen ist, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen müssen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann aus der Umschreibung des Begriffes "abzielen" aber auch geschlossen werden, dass das Ziel der Umschulungsmaßnahme die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes sein soll bzw. dass die Ausübung eines anderen Berufes tatsächlich angestrebt wird. Die Z 10 des § 16 EStG 1988 ist daher so auszulegen, dass die vom Steuerpflichtigen getroffenen Maßnahmen für die Umschulung derart umfassend sein müssen, dass sie die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes zum Ziel haben. Der Steuerpflichtige muss somit zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahme die ernsthafte Absicht haben, einen anderen Beruf auszuüben. Diese ernsthafte Absicht muss der Steuerpflichtige dokumentieren bzw nachweisen oder glaubhaftmachen. Die Nachweisführung hat nach den Verfahrensvorschriften der BAO zu erfolgen und unterliegt der Beweiswürdigung der Behörde.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sieht es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass der Bw. ernsthaft anstrebt, den Beruf des Lebens- und Sozialberaters hauptberuflich auszuüben.

Im Streitjahr 2005 besuchte der Bw neben seiner Tätigkeit in der Parlamentsdirektion den Lehrgang S. für Lebens- und Sozialberatung und hat und dafür € 3.316,-aufgewendet.

Der Bw hat den Lehrgang im Jahr 2005 begonnen und 2008 beendet. Dadurch ist der Bw nun berechtigt als Lebens- und Sozialberater selbständig tätig zu sein.

Die Dauer der Ausbildung, die eine umfassende berufliche Qualifikation vermittelt, stellen daher Indizien dafür dar, dass der Bw tatsächlich die Ausübung des Berufes als Lebens- und Sozialberaters anstrebe und die Ausbildung nicht in der privaten Sphäre liegt.



Der Bw. hat zielstrebig die Ausbildung betrieben und abgeschlossen.

Es ist glaubhaft, dass der Bw. den Beruf in der Parlamentsdirektion vor allem deswegen ausübt, damit seine Existenzgrundlage gesichert ist, solange er zum Lebens- und Sozialberater ausgebildet wird bzw. von seiner Tätigkeit als Lebens- und Sozialberater nicht leben kann.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt daher entgegen der Ansicht des Finanzamtes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall der Bw. die Tätigkeit als Lebens- und Sozialberater auch tatsächlich ausüben und daraus auch steuerlich relevante Einkünfte erzielen wird

Aufgrund der oa Ausführungen sind daher die strittigen Umschulungskosten in der Höhe von € 3.316,00 als Werbungskosten anzuerkennen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 1. Juli 2009