



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 11. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 30. April 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Abgabenfestsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig**.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2008 machte die Berufungswerberin (Bw.) u.a. die Kosten für den Besuch von Feldenkrais-Seminaren (Kurskosten in Höhe von € 2.800,00, Pkw- Km- Gelder sowie Tagessätze im Gesamtbetrag von € 2.200,00) als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt versagte mit Bescheid vom 30.4.2009 den Abzug der angeführten Kosten als Werbungskosten und begründete dies damit, dass es sich bei den Feldenkrais- Kursen weder um eine Fortbildungsmaßnahme im bereits ausgeübten Beruf (Bankangestellte) noch um eine umfassende Umschulungsmaßnahme handle.

Die Bw. erhab gegen den angeführten Bescheid Berufung und beantragte die Anerkennung der strittigen Kurskosten (samt Fahrtkosten und Tagessätzen). Als Begründung wurde in der Berufung vorgebracht:

„Die Kosten für die Ausbildung zur Feldenkrais-Lehrerin sind zu berücksichtigen, da die Ausbildung zur Feldenkrais-Lehrerin für mich eine Umschulung darstellt. Nach erfolgreichem Abschluss des Trainings von gesamt 160 Tagen über vier Jahre bekomme ich ein international anerkanntes Zertifikat und bin befugt [sowohl] Gruppen- als auch Einzelstunden zu geben. Da ich mit meinem Beruf als Bankangestellte schon seit längerem sehr unzufrieden bin und somit eine berufliche Neuorientierung anstrebe, beabsichtige ich, sobald als möglich in den Beruf der Feldenkrais-Lehrerin zu wechseln, und den jetzigen Beruf als Bankangestellte aufzugeben.“

Als realitätsbezogener Mensch ist mir jedoch sehr bewusst, dass ich meine Tätigkeit nicht von einem auf den anderen Tag wechseln kann, da meine finanziellen Mittel begrenzt sind. Ich werde zuerst neben meiner Banktätigkeit mir einen gewissen Bekanntheitsgrad in der Methode des Feldenkraises aufbauen, bis ich vollständig von der Arbeit als Feldenkrais-Lehrerin leben kann. Im Moment arbeite ich 30 Wochenstunden in der Bank, weitere Reduzierungen sind hier möglich. Damit ist es für mich bereits in der Ausbildung möglich, die ersten Kurse neben meiner jetzigen Tätigkeit zu geben.“

Das Finanzamt erließ eine abweisliche Berufungsverentscheidung und begründete diese wie folgt:

„Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ergibt sich einerseits aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (Sie sind in einer Bank in der Abteilung Finanzmarktservice zuständig für Wertpapiersettlement).“

Andererseits dürfen die Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 nicht zu den Kosten der Lebensführung des Arbeitnehmers gehören. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerliche Abzugspost nur Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der gesamte Betrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben und unterliegt dem Abzugsverbot.

Den Unterlagen hinsichtlich der Feldenkrais-Methode ist auszugsweise Folgendes zu entnehmen:

Bei der Feldenkrais-Arbeit geht es um die Frage, wie der Mensch lernen kann, sich so zu organisieren, dass er seinen Bedürfnissen, Wünschen, Absichten und Aufgaben der jeweiligen Situation angemessen handeln kann (Feldenkrais- Methode, Bewusstheit durch Bewegung und funktionale Integration).

Als Lernmethode ist die Feldenkrais-Arbeit grundsätzlich für alle geeignet. Sie wird von Menschen in Anspruch genommen, die Ihre persönliche Lebensqualität verbessern und/oder effektiver handeln wollen. Insbesondere findet die Feldenkrais-Methode in folgenden Bereichen Anwendung: Bildung, Erwerb, Freizeit, Gesundheit, künstlerischer Bereich, Sozialbereich und Sport.

Daraus ist zu erkennen, dass die Feldenkrais-Methode nicht nur im Beruf, sondern vor allem auch bei der Ausübung von Freizeitaktivitäten und damit im außerberuflichen Bereich genutzt werden kann. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörden nicht in der Lage sind zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkannt werden, weil die in jedem konkreten Einzelfall gegebene Veranlassung nicht objektiv feststellbar ist.

Nach den oben dargestellten Grundsätzen des so genannten Aufteilungsverbotes musste der gesamte Aufwand zur Gänze zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung zugerechnet werden.“

In der Folge beantragte die Bw. fristgerecht die Vorlage der Berufung an den UFS, wobei in der Eingabe ergänzend vorgebracht wird:

„Ich beziehe mich auf meine Berufung vom 11.05.09, in welcher ich bereits die Gründe für die Berücksichtigung der Ausbildung zur Feldenkrais-Lehrerin angeführt habe. Nach erfolgreichem Abschluss des Trainings von gesamt 160 Tagen über vier Jahre bekomme ich ein international anerkanntes Zertifikat und bin befugt [sowohl] Gruppen- als auch Einzelstunden zu geben. Ich möchte die Ausbildung dazu nützen, um mit dem erworbenen Wissen Einkünfte erzielen. Wenn meine Motive - wie das Finanzamt unterstellt - rein privater Natur wären, könnte ich auch weniger aufwendige und billigere Wege beschreiten, wie z.B. Volkshochschulkurse am Wochenende besuchen.“

Ich möchte dieses Wissen aber gegen Entgelt an andere Personen weitergeben und habe mit der Volkshochschule in Schwaz Verbindung aufgenommen und diese ist sehr daran interessiert meinen Kurs in das Frühjahresprogramm 2010 aufzunehmen. Es sind also bereits konkrete Einnahmen geplant.

Auch habe ich einen Auszug aus der Internetseite des österreichischen Feldenkrais-Verbandes beigelegt, in welchen Bereichen Feldenkrais verwendet werden kann. Daraus ist zu erkennen, dass z.B. auch eine besondere Zielgruppe Menschen mit zeitweiligen oder chronischen Schmerzen im Bewegungsapparat, die einen alternativen Weg zur Verringerung ihrer Beschwerden suchen, sein können. Ich glaube, dass ich in diesem Segment auch wirtschaftlich erfolgreich sein kann.“

Des weiteren beinhaltet die Ausbildung zu einem sehr großen Anteil das verbale Anleiten von Gruppenstunden (Bewusstheit durch Bewegung) als auch das Geben von Einzelstunden (Funktionale Integration).

Der Gruppenunterricht (Bewusstheit durch Bewegung genannt) führt dabei verbal angeleitet durch eine Folge von einzelnen oft kleinen, einfachen Bewegungen, die von Wahrnehmungshinweisen auf einzelne Details der Bewegung begleitet werden. Häufig fügen sich die einzelnen Details zum Ende einer Lektion zu einer größeren Bewegung zusammen, die üblicherweise dadurch mit mehr Leichtigkeit und weniger Anstrengung ausgeführt werden können. Es existieren eine Vielzahl verschiedener Lektionen, wobei jeder Lehrer jeweils seinen individuellen Stil mit einfließen lässt. Eine Unterrichtseinheit ist meist schwerpunktmäßig auf eine bestimmte Funktion des Körpers ausgerichtet.“

Die Einzelarbeit (Funktionale Integration) bedient sich leichter, präziser Berührung als Mittel der unmittelbaren körperlichen Kommunikation anstelle der Sprache und ermöglicht das Erspüren von Bewegungszusammenhängen und das effizientere Zusammenspiel der an einer Bewegung beteiligten Einzelkomponenten. Eine solche Unterrichtseinheit kann gezielt auf einzelne, vom Lernenden eingebrachte Aspekte ausgerichtet sein, oder ein umfassenderes Ziel verfolgen.

Die Ausbildung dauert insgesamt vier Jahre und endet mit Abschlussprüfungen. Damit unterscheidet sich die Ausbildung im Umfang und Ausbildungskosten wesentlich von einem Public Workshop.“

Mit Schreiben vom 12.12.2011 brachte die Bw. ergänzend vor, dass die strittige Ausbildung zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes der Bw. beitrage und künftig eine Steuereinnahmequelle darstellen werde.

In den Jahren 2008 und 2009 seien noch keine Einnahmen erzielt worden.

In den Jahren 2010 und 2011 seien der Bw. bereits Einnahmen zugeflossen (2010: € 263,00, 2011: € 1.473,00). Im Jahr 2010 seien Ausgaben in Höhe von € 6.566,00 und im Jahr 2011 in Höhe von € 5.689,00 angefallen.

Die Bw. werde ihre 4- jährige Ausbildung im Februar 2012 abschließen. Nach Abschluss der Ausbildung sei mit höheren Einnahmen zu rechnen. Sie beabsichtige daher ihre Tätigkeit als Bankangestellte auf 20 Wochenstunden einzuschränken.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte hiezu am 19.12.2011, dass im Hinblick auf die ungewisse Einnahmenentwicklung derzeit nicht beantwortet werden könne, ob Liebhaferei vorliegt. Es werde daher vorgeschlagen, die strittigen Werbungskosten im Rahmen einer vorläufigen Veranlagung (§ 200 Abs. 1 BAO) zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Abzugsfähigkeit der strittigen Aufwendungen als Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 und § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) sind Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt". Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit

geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, 622, und Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2).

Der Begriff der "Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Kosten der Erstausbildung ohne gleichzeitige oder früher bestehende Berufstätigkeit stellen daher auch nach der durch das AbgÄG 2004 gestalteten Rechtslage nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung dar (vgl. Doralt, EStG13, § 16 Tz 203/5).

Der Gesetzgeber verwendet nicht den Begriff der "Umschulung" verwendet, sondern spricht von "umfassenden Umschulungsmaßnahmen" spricht. Er knüpft damit an den Vorgang der Umschulung an und normiert sodann, von welchen subjektiven Absichten die Umschulung getragen sein müsse. Während es der Gesetzestext idF des HWG 2002, BGBl. I Nr. 155/2002, noch ausreichen ließ, dass die Umschulungsmaßnahmen "eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen", verlangt die rückwirkend geänderte Fassung des AbgÄG 2004, dass die Umschulungsmaßnahme auf "eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt".

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten aber auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis.

Absicht des Gesetzgebers war es, die Berücksichtigung von Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen als vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu ermöglichen (vgl. die Erläuterungen zum AbgÄG 2004, 686 BlgNR, XXII. GP, 11).

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigten werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#)).

Im vorliegenden Fall erscheint nach Auffassung der Berufungsbehörde glaubhaft, dass die Bw. die Tätigkeit als Feldenkrais- Lehrerin nach Abschluss der Ausbildung deutlich forcieren und ihr damit die Erschließung einer neuen (zusätzlichen) Einkunftsquelle tatsächlich gelingen wird. Das Vorliegen einer ernst gemeinten erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit (nach Abschluss der Ausbildung) erscheint im berufsgegenständlichen Fall daher durchaus glaubhaft. Die strittigen Umschulungskosten sind im berufsgegenständlichen Fall daher als vorweggenommene Werbungskosten (Betriebsausgaben) abzugsfähig.

Hinsichtlich der Pkw- Fahrtkosten ist zu bemerken, dass das amtliche Km- Geld (Pkw) bis 30.6.2008 € 0,38 und ab 1.7.2008 € 0,42 betragen hat, wobei im ersten Halbjahr 2008 20 Fahrten nach X-Ort (einfache Fahrt 71 km) und zweiten Halbjahr 15 Fahrten nach X-Ort zu berücksichtigen sind.

Die Pkw- Kosten errechnen sich daher wie folgt:

Anzahl der Fahrten	gefahrenen Km	Kilometergeld	Summe
20	142	0,38	1.079,20
15	142	0,42	894,60
Summe 2008			1.973,80

Im Hinblick auf die zahlreichen Fahrten der Bw. im Jahr 2008 nach X-Ort (insgesamt 35) ist die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit der Bw. anzunehmen, wobei in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen ist, dass der Bw. nach Ablauf einer Anfangsphase von 5 Tagen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten am Kursort bekannt waren und daher ab diesem Zeitpunkt kein Mehraufwand für Verpflegung mehr entstanden ist (siehe hiezu z.B. Jakom/Lenneis, 2011, § 16 Rz 44). Es können daher nur 5 Tagessätze Berücksichtigung finden, wobei für Z-Land ein Tagessatz in Höhe von € 35,30 anzusetzen ist ($5 \times 9/12 \times € 35,30 = € 132,37$).

Die im Zusammenhang mit den Feldenkrais- Kursen anzusetzenden Werbungskosten betragen daher:

	Betrag
Kurskosten (lt. Erklärung)	2.800,00
Tagessätze	132,37
Kilometergelder (Pkw)	1.973,80

Summe	4.906,17
-------	----------

Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer wird auf das beigeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

2. Vorläufigkeit des ESt- Bescheides 2008

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) 1993 i. d. g. F. liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, wobei Voraussetzung ist, dass die Absicht zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen anhand objektiver Umstände (im Wesentlichen: § 2 Abs. 1) nachvollziehbar ist.

Die Ausübung des Berufs einer Feldenkrais- Lehrerin ist zweifelsfrei nicht als eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung i. S. d. § 1 Abs. 2 LVO zu beurteilen.

Werbungskosten (Betriebsausgaben) aus Umschulungsmaßnahmen können nur anerkannt werden, wenn es sich bei der neuen Tätigkeit um eine Einkunftsquelle handelt.

Auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist ertragsteuerliche Liebhaberei denkbar. So stellte der deutsche BFH im Urteil vom 28. 8. 2008, VI R 50/06, fest, dass die Einkunftserzielungsabsicht auch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit fehlen kann, sodass in einem solchen Fall von einer einkommensteuerrechtlichen Liebhaberei auszugehen ist.

Gemäß § 3 Abs. 2 LVO ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten (Ausgaben) zu verstehen. Da Verluste anfallen, wird daher die von der Bw. konkret ausgeübte Betätigung und damit das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Ausgaben) zu erzielen, anhand der in § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterien zu beurteilen sein, wobei insbesondere auf folgende Punkte das Augenmerk zu richten sein wird:

Ziffer 1: Ausmaß und Entwicklung der Werbungskostenüberschüsse,
Ziffer 2: Verhältnis der Werbungskostenüberschüsse zu Einnahmenüberschüssen,
Ziffer 3: Ursachen, aufgrund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Überschuss erzielt wird,

und im Sinne der weiteren Ziffern 4 und 6 des § 2 Abs. 1 LVO das konkrete Verhalten der Bw., im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und Art sowie Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage, etwa durch erhebliche Steigerung des Zeitaufwands.

Da im vorliegenden Fall die Eignung dieser Betätigung zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses aufgrund der bisherigen Werbungskostenüberschüsse (siehe oben) noch ungewiss ist, erfolgte die Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Im vorliegenden Fall ist die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Vorläufigkeit mit dem Interesse der Allgemeinheit an einer rechtsrichtigen Abgabenbemessung (Zweckmäßigkeit) zu begründen, der ein konkretes Interesse der Bw. an einer endgültigen Veranlagung (Billigkeit) nicht entgegensteht, da im Zuge der Berufungsentscheidung die im Jahr 2008 geltend gemachten Werbungskosten im Zusammenhang mit den Umschulungsmaßnahmen ohnedies (vorläufig) anerkannt werden und damit die Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer verringern (zur Frage der Liebhaberei und der Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung siehe z.B. UFS Journal, 2011, Heft Nr. 12, S 432 ff).

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass auch im Rahmen einer Berufungs(vor)entscheidung eine erstinstanzliche endgültige Abgabenfestsetzung in eine vorläufige umgewandelt werden kann (Ritz, BAO⁴, § 200 Tz 18).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 27. Dezember 2011