

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 1. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr 2003	Art und Höhe	Art und Höhe	
Zu versteuerndes Einkommen	€ 45.154,25	Einkommensteuer Gutschrift	€ 5.173,18

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der im Jahr 1947 geborene Bw. ist öffentlich Bediensteter und absolviert seit dem Kalenderjahr 2001 eine Ausbildung in neurolinguistischer-Programmierung (NLP). Der Bw. hat hiebei laut Zertifikat vom 14. November 2003 den Grad eines NLP-Resonanz-Practitionars sowie laut Zertifikat vom 14. Mai 2004 den Grad eines NLP-Resonanz-Master-Practitionar erlangt. Die Ausbildung zum NLP-Resonanz-Practitionar umfasste laut Zertifikat 33 Tage/285 Stunden und fand im Ausbildungszeitraum 18. April 2001 bis 14. November 2003 statt. Die Ausbildung zum NLP-Resonanz-Master-Practitionar umfasste laut Zertifikat 26 Tage/225 Stunden und fand im Ausbildungszeitraum 28. März 2003 bis 14. Mai 2004 statt. Derzeit absolviert der Bw. die Ausbildung zum NLP-Trainer und beabsichtigt, diese bis September 2005 abzuschließen.

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung wies der Bw. für das Jahr 2001 Kosten dieser NLP-Ausbildung in Höhe von S 32.495,--, für das Jahr 2002 in Höhe von € 2.839,85 und für das Jahr 2003 in Höhe von € 3.242,84 als Werbungskosten aus.

Das Finanzamt versagte in allen drei Kalenderjahren die Absetzung dieser geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten und führte begründend aus, dass es sich bei Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch von NLP-Kursen um einen nicht abzugsfähigen gemischten Aufwand gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 handle. Das Finanzamt verwies hiebei auf die Erkenntnisse des VwGH vom 27. Juni 2000, Zlen. 2000/14/0096 und 0097.

Der Bw. erhab gegen die Einkommensteuerbescheide für 2001, 2002 und 2003 Berufung. Das Finanzamt legte die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Da der Bw. die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 2001 und 2002 am 6. Dezember 2004 zurückzog, verblieb als Gegenstand dieses Berufungsverfahrens nur mehr die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003.

Der Bw. knüpfte in seinen Berufungsausführungen zunächst auf sein Vorbringen in den Berufungen der Vorjahre an, wonach die berufliche Notwendigkeit einer Ausbildung in Kommunikationstechnik im Hinblick auf das völlig geänderte Berufsbild und die geänderten Aufgaben in seinem beruflichen Bereich gegeben wäre. Der Bw. verwies hiebei auf die verschiedenen gesetzlichen Änderungen hinsichtlich seines Berufsbildes sowie auf den Umstand, dass auch der öffentliche Dienstgeber bereits Fortbildungsveranstaltungen mit NLP-Inhalten anbiete. Darüber hinaus habe der Dienstgeber dem Bw. Sonderurlaub für die Absolvierung der NLP-Kurse eingeräumt. Zum Nachweis legte der Bw. bezughabende Schriftstücke vor.

Im weiteren Berufungsverfahren brachte der Bw. vor, dass er mittlerweile seine erworbenen Kenntnisse als Practitioner und Master für NLP in Kursen gegen Entgelt weiter gebe. Der Bw. legte zwei Honorarnoten vom 7. Juni 2004 und vom 8. November 2004 über insgesamt €3.696,-- sowie eine Terminauflistung des Ausbildungskurses für "Lebens- und Sozialberater für Beratung und Coaching" vor. Hiezu führte der Bw. aus, dass "Lebens- und Sozialberater für Beratung und Coaching" ein gebundenes Gewerbe sei, welches mit einer eigenen Ausbildungsordnung versehen sei. Diese Ausbildung werde von derselben Kommunikationsfirma durchgeführt, bei welcher er seine bisherigen NLP-Ausbildungsschritte absolviert habe. Der Bw. führte aus, dass er zum Kapitel "Grundlagen der berufsspezifischen juristischen Fachgebiete" im Jahr 2004 bereits vorgetragen habe und in den folgenden Jahren auch vortragen werde. Der Bw. wies besonders darauf hin, dass es sich hiebei jedoch nicht nur um die bloße Weitergabe juristischer Fachgebiete handle, sondern auch um die Weitergabe von NLP-Praktiken zur Anwendung im konkreten Fall. D.h. der Auszubildende erwerbe bei diesem vom Bw. gehaltenen Kursus nicht nur die Kenntnis der konkreten gesetzlichen Grundlagen, sondern auch der jeweiligen NLP-Umsetzungspraktiken im konkreten Anwendungsfall. Unter Berücksichtigung seiner Ausgaben werde sich ein entsprechender Gewinn für das Jahr 2004 aus dieser Tätigkeit ergeben. Für das Jahr 2005 sei der Bw. in konkreter Planung und Vorbereitung eines Persönlichkeitsseminars, in welchem ausschließlich NLP-Praktiken zur privaten Konfliktlösung der Kursteilnehmer angeboten werden sollen. Dieses Seminar werde der Bw. nach derzeitigem Vorbereitungsstand mit einer Kollegin, welche ebenfalls eine spezielle NLP-Ausbildung absolviert habe, gesondert, somit unabhängig von der Tätigkeit im Bereich "Lebens- und Sozialberater", anbieten. Hinsichtlich der Vortragendentätigkeit führte der Bw. noch aus, dass überhaupt Voraussetzung für die Möglichkeit einer Vortragstätigkeit bei der Kommunikationsfirma eine NLP-Ausbildung sei. Sämtliche Vortragende, ausgenommen der Bw., seien ausgebildete NLP-Trainer. Diese Qualifikation werde der Bw. ebenfalls bis September 2005 erworben haben.

Der Bw. beantragte im Hinblick auf dieses Vorbringen, die geltend gemachten Kosten für seine NLP-Ausbildung zum Practitioner und Master sowie die noch für das Jahr 2005 anfallenden Aufwendungen für den Trainer als in direktem und nachgewiesenem Zusammenhang mit den erzielten und noch zu erzielenden Einnahmen aus der Weitergabe seiner NLP-Kenntnisse zu betrachten und die für das Jahr 2003 geltend gemachten Aufwendungen als vorweg genommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich anzuerkennen.

In einem ergänzenden Schriftsatz führte der Bw. schließlich noch aus, dass die Lebens- und Sozialberatung ein reglementiertes Gewerbe im Sinne des § 94 Z. 46 der Gewerbeordnung

1994, BGBl. Nr. 194/1994, in der Fassung der Gewerbeordnungsnovelle 2002, BGBl. Nr. I/2002/111 sei. Die Ausbildungsrichtlinie für die Ausübung dieses Gewerbes sei im BGBl. Nr. II/2003/140, geregelt. Der von der Kommunikationsfirma angebotene Aufbaulehrgang, in dessen Rahmen er für das Modul "Grundlagen der berufsspezifischen juristischen Fachgebiete" als Trainer tätig sei, biete eine professionelle Qualifikation für die Beratung und Begleitung von Menschen in verschiedenen Problem- und Entscheidungssituationen. Der vom genannten Unternehmen ausgestellte Befähigungsnachweis entspreche den gesetzlichen Voraussetzungen und diene als Grundlage für die Entscheidung der Gewerbebehörde. Grundsätzlich halte er fest, dass die Einsatzgebiete der Lebens- bzw. Sozialberatung die persönliche Beratung, Paarberatung, Familienberatung, Konfliktlösung, Krisenintervention, Erziehungsberatung, Berufs- und Bildungscoaching, Suchtberatung und Ressourcenmanagement darstellen würden. Lebens- und Sozialberater seien sowohl in selbständiger Praxis wie auch in Beratungsstellen tätig. In dem vom Bw. vorgetragenen Modul würden im Hauptgewicht Kenntnisse im Familien- und Erbrecht vermittelt. Die abgeschlossene Ausbildung des Bw. als NLP-Practitioner und NLP-Master-Practitioner sowie die Fortsetzung der vermutlich in September 2005 abgeschlossenen Trainer-Ausbildung seien die Voraussetzungen dafür, dass ihm überhaupt ein Lehr- bzw. Trainerauftrag erteilt worden sei. Bei Bedarf werde auch eine Bestätigung der Kommunikationsfirma über die Voraussetzungen der Auftragserteilung vorgelegt. Den Kursteilnehmern würden die Wissengebiete in zwei Bereichen, und zwar in einem allgemeinen und in einem praktischen Teil, vermittelt. Beim allgemeinen Teil würden als Didaktikform NLP-Techniken, insbesondere verbunden mit der Speicherung des Wissens, verwendet. Für die praktische Anwendung würden von ihm ebenfalls NLP-Techniken für die Umsetzung beim zukünftigen Klienten vermittelt. Beispielsweise bedeute dies, dass er drei anerkannte NLP-Anwendungsmethoden, nämlich die "Ressourcenfindung beim Klienten", die Übung "Drei Positionen" sowie die Übung "Walt-Disney-Strategie" vermitte. Gerade diese drei Techniken würden nach Ansicht des Bw. im Zentralthema "Familienrecht" eine wichtige Anwendungsform darstellen und würden von ihm für die Praxis im Umgang mit Klienten unterrichtet. Diese Unterrichtsmethode werde auch von der Kommunikationsfirma verlangt, was auch in einem zweitägigen Einführungslehrgang, der eigens für die beschäftigten Trainer abgehalten worden sei, vermittelt worden wäre.

Der Bw. verwies abschließend auf die vorgelegte vorläufige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2004, welche – ohne Einbeziehung der eigenen Ausbildungskosten für die Kurse Master IV und Trainer I – einen Gewinn von € 1.922,43 aus der Vortragendentätigkeit auswies.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr erstmals anzuwendenden Fassung durch BGBl. I Nr. 155/2002 sind Werbungskosten auch:

"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen. 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. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen."

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.

Im vorliegenden Berufungsfall macht der Bw. Aufwendungen geltend, welche nach dem Gesamtbild der bisher gesetzten Schritte auf die Erlangung des Grades und der damit verbunden Lehrberechtigung eines Trainers in neurolinguistischer Programmierung gerichtet sind. Der Bw. hat damit jedenfalls die Möglichkeit des Einstieges in eine neue berufliche Tätigkeit und hat den Nachweis hiefür durch die bereits erzielten Einnahmen aus der Tätigkeit als Vortragender im Verfahren erbracht.

Der zu beurteilende Sachverhalt betrifft nicht den in Schrifttum und höchstgerichtlicher Rechtssprechung umfänglich abgehandelten und entschiedenen Charakter von Aufwendungen für Kurse aus NLP als nicht als Fortbildungskosten für die bisherige berufliche Tätigkeit absetzbare Ausgaben (vgl. zuletzt u.a. Erkenntnis des VwGH vom 29. Jänner 2004,

ZI. 2000/15/0009). Der Bw. hat der eindeutigen Rechtslage dahingehend Rechnung getragen, indem er die die Kalenderjahre 2001 und 2002 betreffenden Berufungen zurücknahm.

Es geht vielmehr um die Frage, ob dem Bw. mit den nachgewiesenen und in nächster Zeit noch zu absolvierenden Ausbildungsschritten eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht wird und damit die ab dem Kalenderjahr 2003 erstmals in Geltung befindliche Gesetzesbestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 hinsichtlich der Absetzbarkeit einer umfassenden Umschulungsmaßnahme anzuwenden ist.

Der nach dem zitierten Gesetzeswortlaut wohl unzweifelhaften Absetzbarkeit der vom Bw. im Jahr 2003 geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 ist die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, welches - zwar noch nicht verlautbart - am 9. Dezember 2004 im Nationalrat und am 20. Dezember 2004 im Bundesrat verabschiedet wurde, rückwirkend auf den 1. Jänner 2003 erfolgte textliche Neufassung bzw. Klarstellung durch den Gesetzgeber gegenüberzustellen.

§ 16 Abs. 1 Z. 10 EStG (gleichlautend § 4 Abs. 4 Z. 7) hat nunmehr – anknüpfend an die Einleitungsklausel "Werbungskosten sind auch" - folgenden Wortlaut:

"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in 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. 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 den Erläuterungen, Besonderer Teil, zur Regierungsvorlage wird dazu ausgeführt, dass der Verfassungsgerichtshof mit dem Erkenntnis vom 16. Mai 2004, G 8-10/04, die Wortfolge "oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium" im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 als verfassungswidrig aufgehoben habe. Die Aufhebung des generellen Ausschlusses von Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, vom Betriebsausgaben- oder Werbungskostenanzug, trage dieser Rechtssprechung Rechnung. Bei bestehender Abzugsfähigkeit dem Grunde nach seien dementsprechend nicht nur Studienbeiträge, sondern sämtliche mit dem Studium zusammenhängenden Aufwendungen abzugsfähig. Entsprechend dem bisherigen Konzept seien Aus- und Fortbildungsmaßnahmen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie in Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder verwandten Tätigkeit stehen, oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellen.

Abzugsfähige Aufwendungen aus umfassenden Umschulungsmaßnahmen, wie sie insbesondere Universitätsstudien darstellen, sollen allerdings nur dann als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn sie auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die auf Grund der Fassung des § 16 Abs. 1 Z. 10 in der Fassung des BGBl. I Nr. 155/2002 vorgenommene Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes hält auch der Klarstellung durch den Gesetzgeber im Zuge des Abgabenänderungsgesetzes 2004 stand:

Der im 58. Lebensjahr stehende Bw. hat die Beendigung seiner aktiven beruflichen Laufbahn im öffentlichen Dienst durch Übertritt in den Ruhestand bereits in einem überschaubaren konkreten Zeitrahmen vor Augen. Wenn er sich in diesem Lebensalter um eine derart umfassende neue berufliche Qualifikation wie jene eines Trainers aus neurolinguistischer Programmierung bemüht bzw. sich diese durch eine jahrelange Ausbildung mit zwischenzeitiger Absolvierung der vorhergehenden Grade als Practitioner und Master auch tatsächlich aneignet, so ist dies mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auf die Ausübung einer Trainertätigkeit vor allem zu einem Zeitpunkt ausgerichtet, welcher nach dem Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Laufbahn im öffentlichen Dienst liegt. Jede einschränkende Auslegung, wie z.B. die Annahme einer bloßen besonderen Vorliebe für das Fach, würde neben dem nachgewiesenen hohen persönlichen Einsatz des Bw. für die Erlangung der Trainer-Befähigung jedoch die bereits erzielten Einnahmen sowie die konkreten Schritte für die weitere Tätigkeit als NLP-Trainer außer Acht lassen.

Die Ausbildung des Bw. zum NLP-Trainer zielt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf die zukünftige tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes als des derzeitigen Berufes des Bw. ab und ist aus dieser Sicht als umfassende Umschulungsmaßnahme zu werten. Da die Art der zukünftigen Einkünfte als Trainer zum gegenständlichen Zeitpunkt noch nicht dahingehend eingeschränkt werden kann, dass der Bw. nicht auch nichtselbständige Einkünfte daraus erzielen wird, erscheint die beantragte Absetzung - der der Höhe nach unstrittigen Aufwendungen - als Werbungskosten unbedenklich.

Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen stellen daher Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in der für das Jahr 2003 anzuwendenden Fassung dar. Der Berufung war Folge zu geben.

Die Bemessungsgrundlage stellt sich wie folgt dar:

Einkommen laut angefochtenem Bescheid	€	48.397,09
Abzüglich zusätzliche Werbungskosten	€	- 3.242,84

Einkommen laut Berufungsentscheidung	€	45.154,25
--------------------------------------	---	-----------

Klagenfurt, 22. Dezember 2004