

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Dr. AB, St.Nr. 0, Adresse, über die Beschwerde vom 15.3.2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 des FA FA vom 27.2.2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 machte der Beschwerdeführer (Bf) neben anderen, nicht in Streit stehenden Ausgaben, Kosten für den Unterhalt und die auswärtige Berufsausbildung seiner am X.X.1980 geborenen Tochter C sowie Kosten für einen von ihm besuchten Mediationslehrgang und damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen (insgesamt 1.001,60 €) geltend.

Der **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 27.2.2009 erging ohne Berücksichtigung dieser Ausgaben. Begründend wurde darauf verwiesen, dass die Berücksichtigung von Werbungskosten bei ausschließlichem Vorliegen von Pensionsbezügen nicht möglich sei.

Die Tochter habe im Jahr 2001 ein Studium abgebrochen und sei bereits selbsterhaltungsfähig gewesen. Da ein neuerliches Studium nicht absetzbar sei, seien weder die auswärtige Berufsausbildung noch die Unterhaltsleistungen zu berücksichtigen gewesen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten **Berufung** wandte der Bf im Wesentlichen ein, dass er die Ausbildung zum Mediator absolviere, um ein Erwerbseinkommen zu erzielen. Der Umstand, ob er als aktiver Beamter oder als Beamter im Ruhestand ein Einkommen als Mediator erziele, könne nicht ausschlaggebend sein. Wäre er noch aktiver Beamter, wären die Ausbildungskosten - der Bescheidbegründung folgend - zu berücksichtigen. Es könne aber keinen Unterschied machen, ob er neben Aktiv- oder Pensionsbezügen ein Einkommen erziele.

Der Bf führte zur Untermauerung seines Argumentes, dass zum Thema „lebenslanges Lernen“ viele Bestrebungen unternommen und auch Geldmittel des Staates eingesetzt würden, einige Initiativen und Empfehlungen an.

Gegen die Nichtanerkennung der Ausbildungskosten für seine Tochter wandte der Bf ein, dass sie mit Aufnahme ihres Studiums an der Fachhochschule für Soziales im Jahr 2004 ihre Selbsterhaltungsfähigkeit wieder verloren habe, was ihr keinesfalls als Verschulden anzulasten sei, weil ihr das Recht zustehe, auch zu einem späteren Zeitpunkt ein neuerliches Studium zu beginnen. Dieses Studium habe sie im Jahr 2008 abgeschlossen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 3.6.2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Zitierung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 führte das Finanzamt aus, dass von steuerlich absetzbaren, umfassenden Umschulungsmaßnahmen nur dann auszugehen sei, wenn damit ein Berufswechsel angestrebt werde. Die Ausbildung für einen Zweitberuf (Nebenbeschäftigung) bewirke keine absetzbaren Aufwendungen im Sinne obiger Gesetzesbestimmung. Da ein Berufswechsel (von einer Haupttätigkeit zu einer anderen) bei Vorliegen von Pensionsbezügen grundsätzlich nicht angestrebt werde, könnten Werbungskosten aus diesem Titel nicht anfallen.

Zur auswärtigen Berufsausbildung der Tochter und zu den Unterhaltsleistungen für diese vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die im ABGB verankerte Unterhaltpflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern in der Regel ein Ende finde, sobald das Kind selbsterhaltungsfähig geworden sei. Selbsterhaltungsfähigkeit liege, unabhängig vom Alter des Kindes, vor, wenn dieses die zur Deckung seines Unterhaltes erforderlichen Mittel selbst erwerbe oder zu erwerben im Stande sei, also in der Lage sei, seine gesamten Lebensbedürfnisse angemessen aus eigenem Einkommen zu decken. Mit der im Jahr 2001 begonnenen Erwerbstätigkeit sei die Tochter selbsterhaltungsfähig geworden. Diese erlosche nicht dadurch, dass jemand, aus welchen Gründen auch immer, seine bisherige Berufstätigkeit freiwillig durch eine andere Ausbildung ersetzen wolle (OGH 24.11.1987, 2 Ob 503/87). Freiwilligen Leistungen für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Abgabepflichtigen zugehöre und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe habe, fehle darüber hinaus das Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Im **Vorlageantrag** vom 16.6.2009 gestand der Bf im Zusammenhang mit der Nichtberücksichtigung von Werbungskosten grundsätzlich zu, dass auch nach der Judikatur (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050) Bildungsmaßnahmen eines Pensionisten im Allgemeinen nicht als Werbungskosten absetzbar seien, weil dieser keine Erwerbstätigkeit ausübe. Davon ausgenommen sei jedoch ein Frühpensionist, der nachweise oder glaubhaft machen könne, dass er die Bildungsmaßnahme zum beruflichen Wiedereinstieg absolviere und somit tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abziele (LStR 358a). Diese Ausnahme treffe auf ihn zu. Er sei mit 31.12.2005 – nicht krankheitshalber

– aus dem aktiven Dienststand als Beamter ausgeschieden. Zu diesem Zeitpunkt sei er knapp 56 Jahre alt gewesen und habe eine entsprechende Pensionskürzung in Kauf nehmen müssen. Von Dezember 2007 bis Dezember 2008 habe er die Ausbildung zum Mediator absolviert. Er habe die Möglichkeit, neben seinem Pensionsbezug zusätzlich Einkommen zu erzielen. Die Mediationsausbildung sei mit dem Ziel erfolgt, als Mediator zu arbeiten und ein Erwerbseinkommen zu erzielen. Um diesen Beruf ausüben zu können, sei er seit 30.3.2009 in der Mediatorenliste des BMJ eingetragen. Er habe auch eine Haftpflichtversicherung für Mediatoren abgeschlossen. Die „Anerkennung als gerichtsnaher Mediator“ zu Durchführung familienrechtlicher Konfliktfälle sei im Laufen; der Beweis werde nach Erledigung nachgereicht. Sowohl mit den Eintragungen als auch mit der Versicherung seien weitere Kosten verbunden, die er nicht tätigen würde, wenn er den Berufswechsel zum Mediator nicht vornehmen würde.

Der Bezug einer Pension sei kein Hindernis, um ein Erwerbseinkommen zu erzielen. Würde einem Pensionisten die Geltendmachung von Werbungskosten nicht zugestanden werden, würde der Pensionist schlechter gestellt sein. In seinem Fall handle es sich um einen Berufswechsel, nämlich den Wechsel zur selbständigen Tätigkeit als Mediator. Dies sei kein Zweitberuf und keine Nebenbeschäftigung, sondern die Haupttätigkeit des Bf.

Zur Berufsausbildung der Tochter führte der Bf aus, dass jene nach der Matura gearbeitet und sich erst später zur Absolvierung der Fachhochschule für Soziales entschlossen habe. Nach einhelliger Rechtsprechung seien die Eltern verpflichtet, den Kindern eine Ausbildung zu ermöglichen, die ihrem eigenen Bildungsstand entspreche. Er habe eine akademische Ausbildung, weshalb ihn die Pflicht treffe, seiner Tochter den Abschluss einer Fachhochschule zu ermöglichen.

Der Bf fügte dem Vorlageantrag den Bescheid des D vom 1.7.2005 betreffend Versetzung in den Ruhestand mit 1.1.2006, ein Zertifikat des Instituts für Mediation, Identitätsentwicklung und Training vom Dezember 2008, wonach er den Lehrgang Mediation in der Dauer von drei Semestern mit Erfolg absolviert habe, ein Schreiben des BMJ vom 30.3.2009, wonach er für die Dauer von fünf Jahren in die Mediatorenliste eingetragen worden sei, sowie eine Polizze betreffend Haftpflichtversicherung für Mediatoren mit Versicherungsbeginn 1.4.2009, bei.

Nachdem ihn das Finanzamt zur Ergänzung seines Vorlageantrages und zum belegmäßigen Nachweis der beantragten Kosten aufgefordert hatte, legte der Bf die entsprechenden Belege vor.

Dies waren ua. Belege für die Anschaffung eines Notebooks am 6.10.2006 (900,00 €), eines Routers am 23.4.2007 (49,99 €), der beiden Bücher „gewaltfreie Kommunikation“ und „professionelle Konfliktlösung“ um 33,64 € (Kaufbeleg ohne Datum) sowie eine Honorarnote vom 5.11.2007 über 490,00 € für den Ausbildungslehrgang Mediation 2007/2008, 1. Modul.

Die beantragten Druckerpatronen (64,00 €) und Kopien (15,80 €) konnten nicht belegmäßig nachgewiesen werden.

Zum Nachweis des beruflichen Wiedereinstiegs übermittelte der Bf nachstehende E-Mails bzw. Schreiben:

E-Mail vom 31.8.2009 des Bf an das Bfi OÖ, mit welchem der Bf mitteilte, als Trainer zur Verfügung stehen zu wollen. Zuvor hatte sich das Bfi über eine offenkundige Bewerbung des Bf bedankt und ihm mitgeteilt, ihn bei etwaigem Trainerbedarf kontaktieren zu wollen; E-Mail vom 24.7.2009 an das AMS E; E-Mail vom 31.8.2009 an die Landesgeschäftsstelle des AMS in Linz; E-Mail vom 9.7.2009 an die Zeitschrift Tips; E-Mail vom 24.9.2009 an die Rundschau und Bezirksrundschau; Schreiben vom 12.8.2009 an den Bürgermeister der Stadt E; Schreiben vom 2.8.2009 an den Bürgermeister von F; E-Mail vom 7.8.2009 an den Städtebund; E-Mail vom 2.11.2009 an den OÖ Gemeindebund.

Nach Vorlage der Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) an den zu diesem Zeitpunkt zuständigen Unabhängigen Finanzsenat übermittelte der Bf dem damals zuständigen Referenten mit Schreiben vom 28.4.2010 weitere Unterlagen zum Nachweis seiner Bemühungen, als Mediator tätig zu sein:

E-Mail vom 14.1.2010 an die Gespag; Schreiben vom 28.4.2010 an die Pädagogische Hochschule OÖ; Schreiben vom 24.3.2010 an den Bürgermeister von G.

Darüber hinaus übermittelte der Bf ein von der H GmbH ausgestelltes Zertifikat, mit welchem bescheinigt wurde, dass der Bf zwischen November 2009 und März 2010 an der sechstägigen Ausbildung zum Trainer für Konfliktmanagement teilgenommen hatte.

Mit einem weiteren vorgelegten Schreiben bestätigte das Österreichische Trainingszentrum für Neuro-Linguistisches Programmieren und Neuro-Linguistische Psychotherapie, dass der Bf am 29. und 30.8.2008 am Spezialseminar „Wirtschafts-/Großgruppenmediation“ als Assistent teilgenommen habe.

Mit einem weiteren Schreiben an den damaligen Referenten des UFS vom 12.1.2011 ergänzte der Bf sein bisheriges Vorbringen zum Nachweis seiner Aktivitäten zur Ausübung des Berufes als Mediator insoweit, als er nunmehr auch in der Liste der „gerichtsnahen Mediatoren“ (Liste der anerkannten Mediatoren für die geförderte Mediation in familienrechtlichen Konfliktfällen) eingetragen sei. Die diesbezügliche Eintragung sei beim Bundesministerium für Wirtschaft, Familie und Jugend zusätzlich zur ursprünglichen Eintragung in die Liste der Mediatoren beim Bundesministerium für Justiz erfolgt. Für die Eintragung in die Liste der „gerichtsnahen Mediatoren“ sei die Mitgliedschaft beim Österreichischen Bundesverband für Mediation (ÖBM) notwendig; diese Mitgliedschaft sei verlängert worden.

Der entsprechende Auszug wurde ebenso beigefügt wie eine Rechnung betreffend den Mitgliedsbeitrag 2011 von 95,00 € zum ÖBM.

Nach einem ausführlichen Vorhalt des damaligen Referenten des UFS vom 14.2.2011, in welchem dieser die Rechtslage detailliert darlegte und den Bf einlud, bekannt zu geben, in wie vielen bzw. welchen Fällen er bisher als Mediator tätig gewesen sei und welche Einkünfte er erzielt habe, nahm der Bf mit Eingabe vom 27.2.2011 den Anspruch auf

Zuerkennung des Pauschbetrages wegen der auswärtigen Berufsausbildung seiner Tochter zurück.

Zu den beantragten Kosten für den Ausbildungslehrgang Mediation legte er dar, dass er sich einer drei Semester dauernden Ausbildung unterzogen habe, um den Beruf eines Mediators ausüben zu können. Alleine die Ausbildungskosten hätten sich auf insgesamt 3.390,00 € belaufen (der Großteil dieser Kosten sei 2008 angefallen). Dazu kämen noch Arbeitsmittel, Fachliteratur und insbesondere Reisekosten in beträchtlichem Ausmaß (rund 2.700,00 €). Die Gesamtkosten würden sich auf mehr als 7.000,00 € belaufen. Seine Absicht sei immer darauf gerichtet gewesen, als Mediator tätig zu sein und ein Erwerbseinkommen zu erzielen. Er habe sich nicht aus privaten Gründen der dreisemestrigen Ausbildung mit schriftlicher und mündlicher Abschlussprüfung und mit hohem Zeitaufwand und hohen Kosten unterzogen. Wären private Interessen im Vordergrund gestanden, hätte er die Zeit und vor allem das Geld in wesentlich angenehmerer Form verbringen können (zB mit Reisen). Er habe für die teure Mediationsausbildung auf viele Annehmlichkeiten verzichtet. Bei den im Jahr 2007 geltend gemachten Kosten von 490,00 € handle es sich lediglich um das erste Modul. Die weitere Ausbildung habe 2008 stattgefunden und sei im Dezember 2008 abgeschlossen worden.

Zur Erzielung von Einkünften bzw. zum finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit als Mediator führte der Bf an, dass er bisher kein Einkommen erzielen habe können, obwohl sein Bestreben – wie die Akquisitionstätigkeiten belegten – verständlicherweise auf Gewinn und nicht auf Verlust gewesen sei. Er meine, dass es glaubwürdig sei, dass er nicht erhebliche Zeit und viel Geld in eine Ausbildung investiert habe (auch die Akquisitionstätigkeit sei mit wesentlichem Zeit- und Kostenaufwand verbunden), um anschließend erfolglos zu sein. Seine Intentionen seien nach wie vor auf die Amortisation der Investitionen gerichtet.

Der Aufbau einer neuen Tätigkeit benötige immer eine entsprechende Anlaufzeit. Es dauere eine gewisse Zeit, bis sich Informationen über einen neuen Anbieter verbreiten würden. Diese Durststrecke sei auch in anderen Sparten gegeben. Dieser Umstand sei umso gravierender, weil die Mediation eine neue Disziplin sei, die sich in der Gesellschaft erst etablieren müsse. Dazu komme, dass wesentlich mehr Mediatoren ausgebildet würden als zurzeit beschäftigt werden könnten und dass wegen der derzeit angespannten Wirtschaftslage Unternehmen grundsätzlich nicht bereit seien, Geldmittel für derartige Ausgaben bereit zu stellen.

Nach seiner Aufnahme in die Liste der Mediatoren beim Bundesministerium für Justiz mit 30.9.2009 habe er seine Akquisitionstätigkeit unverzüglich aufgenommen. Es habe immer wieder Anfragen bzw. Kontakte gegeben, wobei es jedoch stets bei Vorgesprächen bzw. Anbotslegung geblieben sei.

In seiner Tätigkeit als „gerichtsnaher Mediator“ habe am 28.5.2010 auf seine Initiative im Gebäude des Landes- und Bezirksgerichtes E eine Zusammenkunft mit den Richtern, die für Familien- und Außerstreitsachen zuständig seien, stattgefunden. Dies habe ihm die

Möglichkeit geboten, sich als Mediator zu präsentieren und seine Tätigkeit darzulegen. In der Zwischenzeit seien zwei Fälle an ihn verwiesen worden, bei denen es allerdings bei Vorgesprächen geblieben sei.

Bedauerlicherweise sei es bisher nicht möglich gewesen, aus der Mediationstätigkeit ein Einkommen zu erzielen. Vielmehr seien ihm bislang nur Aufwendungen entstanden. Dennoch – oder gerade deswegen – gehe er davon aus, dass er in Zukunft ein Einkommen erzielen werde, weil dies sein weiteres intensives Bestreben sei, um den bisherigen Zeit- und Geldaufwand nicht umsonst getätigten zu haben.

Die Erzielung eines Einkommens bzw. der finanzielle Erfolg könnten nicht Voraussetzung für die Anerkennung einer Bildungsmaßnahme als Werbungskosten sein. Aus folgenden Überlegungen seien weder das erzielte Einkommen noch die Höhe dieses Einkommens als Kriterium heranzuziehen:

Absolviere eine im Berufsleben stehende Person (Arbeitnehmer) eine derartige Ausbildung, werde diese als Werbungskosten anerkannt, ohne dass in der Folge ein finanzieller Erfolg oder eine Erhöhung von Einkünften für die Anerkennung von Werbungskosten verlangt werde. Dies sei eine Schlechterstellung bzw. Ungleichbehandlung von Pensionisten gegenüber Berufstätigen. Wäre der finanzielle Erfolg ein Kriterium für die Anerkennung einer Bildungsmaßnahme als Werbungskosten, müsste auch bei Berufstätigen (Arbeitnehmern) ein finanzieller Erfolg eintreten, dh. eine Erhöhung des Einkommens bzw. Zusatzeinkommens stattfinden und dies auch überprüft werden. Es erhebe sich die Frage, wann bzw. innerhalb welchen Zeitraums dieser finanzielle Erfolg eintreten müsse. Eine weitere Frage sei, wie hoch das erzielte Einkommen sein müsste, damit dies als finanzieller Erfolg bezeichnet werden könne. Hätte er die Meditationsausbildung vor seiner Pensionierung absolviert, hätte er diese als Werbungskosten geltend machen können, und diese wären auch anerkannt worden; ein finanzieller Erfolg bzw. eine Steigerung der Einkünfte wäre nicht verlangt oder überprüft worden.

Einzig maßgeblich sei daher die Absicht des beruflichen Wiedereinstiegs bzw. die Absicht der Erzielung von Einkünften. Ob ein finanzieller Erfolg tatsächlich eintrete, könne nicht das Kriterium für die Anerkennung als Werbungskosten sein.

Mit E-Mail vom 18.4.2011 wies der Referent des UFS den Bf darauf hin, dass dieser zwar durch verschiedene Akquisitionsmaßnahmen versucht habe, Einnahmen (aus Gewerbebetrieb, vgl. Jakom/Marschner, EStG, 2011, § 4 Rz 28, sowie Jakom/Baldauf, EStG, 2011, § 22 Rz 66) zu erzielen, ihm dies aber bisher nicht gelungen sei.

Er verwies in der Folge auf die geltende Rechtslage, wonach eine Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müsse und es nicht ausreiche, dass die Umschulung eine Tätigkeit im neuen Beruf ermögliche. Darüber hinaus verlange die Rechtsprechung zur Liebhaberei, dass aus dem neuen Beruf in absehbarer Zeit (nennenswerte) Einkünfte erzielt werden oder solche

wenigstens konkret in Aussicht stehen, um – wie im vorliegenden Fall – bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als vorweggenommene Betriebsausgaben abgezogen werden zu können.

Der Bf möge daher bis spätestens Ende Mai 2011 nachweisen, dass er als Mediator bereits tatsächlich Einkünfte erzielt oder wenigstens konkrete (dh fixe) Aufträge für sein Einschreiten als Mediator habe. Sollte dies bis zum genannten Zeitpunkt nicht der Fall sein, stufe der UFS die Wahrscheinlichkeit, dass der Bf in Zukunft doch noch Einkünfte als Mediator erzielen werde, als sehr gering ein. Diesfalls sei beabsichtigt, das Berufungsbegehren mit der Maßgabe als unbegründet abzuweisen, dass die Einkommensteuer 2007 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt werde. Das bedeute, dass die bislang geltend gemachten vorweggenommenen Betriebsausgaben im Zuge der dann endgültigen Festsetzung (§ 200 Abs. 2 BAO) Berücksichtigung finden würden, wenn der Bf innerhalb einer Beobachtungszeit von drei bis fünf Jahren (sohin längstens bis zum Veranlagungsjahr 2013) doch noch nennenswerte Einkünfte als Mediator erzielen würde.

Den vorliegenden Akten ist eine Reaktion des Bf auf dieses E-Mail nicht zu entnehmen.

Mit Schreiben vom 14.7.2016 verwies die nunmehr zuständige Richterin den Bf darauf, im Vorlageantrag vom 16.6.2009 angegeben zu haben, eine selbständige Tätigkeit als Mediator ausüben zu wollen, weshalb allenfalls von Betriebsausgaben und nicht von Werbungskosten auszugehen sei.

Voraussetzung für die Anerkennung von Berufsumschulungskosten sei, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen müsse.

Werde ein neuer Beruf nur geringfügig ausgeübt, könne der Fall eintreten, dass die Betriebsausgaben laufend höher seien als die Einnahmen und sich damit die Frage nach Liebhaberei stelle.

Damit seine Tätigkeit als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle qualifiziert werden könne, müsse diese Betätigung die in § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) 1993 angeführten Kriterien erfüllen.

Nach § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Diese Absicht müsse an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar sein. In diesem Zusammenhang seien insbesondere Ausmaß und Entwicklung der Verluste, das Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen, die Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt werde, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung sowie Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO).

Der Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Erfolg erwirtschaftet werde, müsse nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes „absehbar“ sein.

Erforderlich sei, dass die angestrebte Erwerbstätigkeit – auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Kosten – zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Abgabepflichtigen beitrage und daher künftiges Steuersubstrat darstellte.

Bei Beurteilung der Frage, ob steuerlich absetzbare Umschulungskosten vorliegen würden oder nicht, sei entgegen der vom Bf im Schreiben vom 27.2.2011 geäußerten Ansicht nicht zwischen noch berufstätigen und bereits in (Früh)Pension befindlichen Personen zu unterscheiden.

Der Bf wurde ersucht, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

- 1) *Stellen Sie Ihre vergangene und Ihre künftig erwartete Einnahmensituation dar. Schlüsseeln Sie – unter Vorlage entsprechender Belege und gegliedert nach Kalenderjahren - auf, in welcher Höhe Sie bisher aus Ihrer Tätigkeit als Mediator Einnahmen erzielt haben und in welcher Höhe Sie in Zukunft Einnahmen erwarten (höhere, niedrigere oder gleich bleibende Einnahmen). Begründen Sie diese Zukunftserwartungen kurz.*
- 2) *Welche Ausgaben standen diesen Einnahmen gegenüber?*
- 3) *Beabsichtigen Sie, Ihre Tätigkeit als Mediator bei Erreichen eines bestimmten Lebensalters zu beenden?*
- 4) *Sind Sie nach wie vor in der beim Bundesministerium für Justiz geführten Liste der „eingetragenen Mediatoren“, in die Sie am 30.3.2009 für die Dauer von fünf Jahren aufgenommen wurden, eingetragen?*
- 5) *Laut den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen beendeten Sie die Ausbildung zum Mediator im Dezember 2008, die erste aktenkundige Bewerbung (Mail an Tips Zeitungs GmbH & Co KG) datiert vom 9.7.2009.*

Aus welchen Gründen warteten Sie mit der ersten Bewerbung rund ein halbes Jahr nach Ausbildungsende zu?

Der Bf äußerte sich zu diesen Fragen mit Eingabe vom 30.7.2016 wie nachstehend:

Zu 1 und 2:

Der Broschüre des BMF „Das Steuerbuch 2009“ (S. 44) - und auch den Steuerhandbüchern für die weiteren Jahre - sei wörtlich zu entnehmen:

„Da Pensionisten keine Erwerbstätigkeit ausüben, sind Bildungsmaßnahmen jedweder Art (Fortbildung, Ausbildung, Umschulung) grundsätzlich nicht als Werbungskosten absetzbar. Davon ausgenommen sind Frühpensionisten, die einen beruflichen Wiedereinstieg anstreben.“

Dass diese Ausnahme auf ihn zutreffe, habe er vor allem in seinem Schreiben vom 12.1.2011 dargelegt: Er sei mit 31.12.2005 aus dem aktiven Dienststand als Beamter ausgeschieden. Es habe sich nicht um eine krankheitsbedingte Pensionierung gehandelt, sondern um eine reguläre Pension mit Abschlägen infolge der Frühpensionierung.

Er vertrete daher nach wie vor die Ansicht, dass das Bestreben ausreiche und ein tatsächlicher Erfolg nicht Voraussetzung sei. Zum Nachweis seiner Bestrebungen verweise er auf die übermittelten Bewerbungen und Akquisitionsaktivitäten (unten Punkt 5).

Seine gesamten Bemühungen und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Mediation seien für ihn ein wirtschaftlicher Misserfolg gewesen, weshalb die gewünschten Unterlagen nicht vorgelegt werden könnten, was ihm nicht zum Nachteil gereichen möge, weil, wie bereits angeführt, nicht der Erfolg, sondern das Bestreben ausreichend sei, und zwar gemessen an den damaligen Verhältnissen und nicht an den jetzigen Umständen. Wäre bereits seinerzeit innerhalb der vorgesehenen Entscheidungsfrist die Entscheidung gefällt worden, hätte der UFS (als Vorgänger des Bundesfinanzgerichtes) auf Grund des damals vorliegenden Sachverhalts entschieden. Damals sei infolge der Kürze der für eine Entscheidung vorgesehenen Zeitspanne ein wirtschaftlicher Erfolg zu erwarten gewesen. Daher sei die Erwerbsabsicht (das Bestreben) ausreichend und ausschlaggebend.

Das Verstreichen von mehreren Jahren - zumal die Angelegenheit bereits entscheidungsreif gewesen sei - sollte nicht dazu führen, dass zusätzliche Sachverhaltselemente als Entscheidungsgrundlage herangezogen würden.

Die Mediation sei in Österreich generell keine per se erfolgreiche Einkunftsquelle, weshalb sie in der Regel nebenbei (zB von Rechtsanwälten, Psychotherapeuten usw.) praktiziert werde.

Zu 3 und 4:

Nachdem er gesehen habe, dass mit der Mediation nur Aufwendungen (gesetzlich vorgeschriebene Berufshaftpflichtversicherung, Eintragungsgebühr, usw.) und kein wirtschaftlicher Erfolg verbunden seien, habe er sich mit Ablauf des Jahres 2013 aus der Liste der Mediatoren beim BM für Justiz streichen lassen.

Dieser Umstand möge ihm nicht zum Nachteil gereichen, weil die Grundlage für die Entscheidung durch den UFS (als Vorgänger des Bundesfinanzgerichts) auf das Jahr 2009 zurückgehe und der Entscheidung kein Hindernis entgegengestanden sei.

Der Entscheidung sei der Sachverhalt im Zeitpunkt des Ereignisses (2009) zu Grunde zu legen und nicht ein Sachverhalt, der erst in späteren Jahren entstehe bzw. der sich durch die spätere Entscheidung ergebe.

Die Lebenserfahrung zeige, dass sich im Lauf der Jahre jeder Sachverhalt ändere. Bei einer früheren Entscheidung (vor Ende 2013) wäre dieser Punkt für ihn positiv gewesen.

Zu 5:

Er habe sich ab April 2009 in die Liste der MediatorInnen beim BMfJ eintragen lassen. Eine frühere Eintragung habe er aus persönlichen und privaten Gründen nicht beantragt. Er habe sodann unverzüglich mit der Akquisition begonnen und zuerst auf mündlicher Basis versucht, Aufträge zu erhalten, was sich — trotz der zeitlichen Aufwendungen - als schwierig und nicht erfolgreich herausgestellt habe. Er habe zunächst auf persönliche

Vorsprachen und Mundpropaganda gesetzt, weil die Werbung im Bekanntenkreis die effizientere sei. Er habe sich ua. um eine Veröffentlichung im Amtsblatt der Stadt E und um eine Aufnahme in den Trainerpool des Bfi Oberösterreich bemüht und versucht, beim Arbeitsmarktservice E und beim Arbeitsmarktservice Oberösterreich Aufträge zu erhalten, usw. Er habe zB auch telefonisch beim damaligen Präsidenten des Gemeindebundes, Bgm. J, der in der Zwischenzeit verstorben sei, um einen Vorsprachetermin ersucht.

Alle diese mündlichen bzw. telefonischen Bestrebungen seien durch den Lauf der Jahre, die inzwischen vergangen seien, nicht mehr ausreichend und vollständig verfügbar. Auch dies sollte für ihn kein Nachteil sein.

In der Anlage zu diesem Schreiben befänden sich die Beilagen, die er der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 angeschlossen habe. Aus diesen gingen die Intensität seiner Akquisitionstätigkeiten und seine Bestrebungen, die Mediation erfolgreich zu betreiben, klar hervor.

Im Übrigen verweise er auf seine Ausführungen im bisherigen Schriftverkehr, was auch insbesondere für seine Akquisitionsaktivitäten gelte.

Er stelle daher den Antrag, die Angelegenheit in seinem Sinne positiv zu entscheiden.

Bei den diesem Schreiben beigefügten Unterlagen handelte es sich ausschließlich um solche, die bereits im bisherigen Verfahren vorgelegt worden waren.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Die gegenständliche Beschwerde wurde mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 2.6.2016 wegen Pensionierung des zuständigen Richters neu zugeteilt.

Da die Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) hinsichtlich der auswärtigen Berufsausbildung der Tochter C mit Schreiben vom 27.2.2011 zurückgenommen und das Berufungs(Beschwerde)begehren insoweit eingeschränkt wurde, erübrigte sich eine Auseinandersetzung mit diesem Berufungs(Beschwerde)punkt.

Rechtliche Beurteilung:

Nach § 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach Z 7 dieser Bestimmung sind 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.

Die Bestimmung des § 4 Abs. 4 Z. 7 EStG 1988 deckt sich mit der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988, die für Werbungskosten in Verbindung mit einer nichtselbständigen Tätigkeit anzuwenden ist (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2016, § 4 Rz 320).

Dem gegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt oder sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, stellen Kosten der Lebensführung dar und sind vom Abzug ausgeschlossen.

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen können nur dann als Werbungskosten (Betriebsausgaben) abgezogen werden, wenn sie im **Zusammenhang mit der vom Abgabepflichtigen ausgeübten** oder einer damit verwandten beruflichen **Tätigkeit** stehen. Für die Anerkennung von Fortbildungskosten ist erforderlich, dass die erworbenen Kenntnisse nachweislich im bisher ausgeübten Beruf verwertet werden können.

Entgegen der im Schreiben vom 27.2.2011 geäußerten Ansicht des Bf wären die Kosten der Mediatorenausbildung daher auch dann nicht ohne weiteres als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Bf noch im Berufsleben stehen würde.

Abzugsfähig sind neben Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen auch umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes **abzielen**. Daraus ist nach der Rechtsprechung und Literatur abzuleiten, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Es reicht daher nicht aus, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf ermöglicht.

Abzugsfähig sind Aufwendungen, die – auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten – zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Die Umschulungsmaßnahme muss bezwecken, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei Aufwendungen für eine das Ausmaß der Geringfügigkeit nicht

überschreitende und daher nicht erwerbsorientierte, sondern nur hobbymäßig betriebene Tätigkeit nicht abzugsfähig sind (vgl. UFS 25.6.2008, RV/0044-S/08).

Ob der Wille des Abgabepflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen oder ob der Umschulungsmaßnahme andere Motive zu Grunde liegen (zB hobbymäßige Ausübung), ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. das oa. Erkenntnis vom 15.9.2011).

Je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw Neigungen eignet, desto höher muss die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung sein. Eine derartige besondere Nachweisführung wird daher vor allem dann notwendig sein, wenn die derzeitige Einkünftezielung nicht gefährdet ist oder die Umschulung keine Erhöhung der Einkünfte erwarten lässt (Doralt, EStG 13, § 16 Tz 203/4/2).

Für die Anerkennung von Umschulungskosten ist erforderlich, dass der Abgabepflichtige bereits eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, nicht aber, dass er zum Zeitpunkt der Bildungsmaßnahme berufstätig ist.

Da ein Pensionist keine Erwerbstätigkeit ausübt, sind Bildungsmaßnahmen jedweder Art (Fortbildung, Ausbildung, Umschulung) grundsätzlich nicht als Werbungskosten absetzbar (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050). Davon ausgenommen ist ein Frühpensionist, der nachweist oder glaubhaft machen kann, dass er die Bildungsmaßnahme zum beruflichen Wiedereinstieg absolviert und somit tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt (vgl. auch Rz 358a LStR).

Grundsätzlich können daher auch bei Bezug von Pensionseinkünften Umschulungsaufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten anfallen.

Entgegen der im Schreiben vom 27.2.2011 geäußerten Befürchtung einer Schlechterstellung bzw. Ungleichbehandlung von Pensionsbeziehern gegenüber berufstätigen Pensionen sind für die Beurteilung, ob steuerlich abzugsfähige Umschulungskosten vorliegen oder nicht, dieselben Kriterien maßgeblich.

Dem Bf ist allerdings insoweit beizupflichten, als die steuerliche Abzugsfähigkeit einer mit der konkreten Absicht auf künftige Einkünftezielung betriebenen Umschulungsmaßnahme nicht davon abhängt, ob es dem Abgabepflichtigen nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen, verschafft doch grundsätzlich keine Ausbildung eine Garantie, nach ihrem Abschluss in einem vorher festgelegten Bereich beruflich tätig sein zu können (VwGH 23.5.13, 2011/15/0159).

Wenn jedoch der neue Beruf, wie oa., nur nebenbei bzw. geringfügig ausgeübt wird, kann der Fall eintreten, dass laufend Ausgabenüberschüsse entstehen und sich damit die Frage nach Liebhaberei stellt (Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 16 Rz 51)

Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung (LVO) bedeutet nach der Judikatur (zB VwGH 30.10.1996, 94/13/0165) im Wesentlichen, solche Tätigkeiten, die sich zur Erzielung einkommensteuerpflichtiger Einkünfte eignen, von solchen Tätigkeiten, für die das nicht zutrifft, abzugrenzen. Die Einkunftsquelleneigenschaft ist in erster Linie danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, in einer nach der Verkehrsauffassung üblichen Zeit einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen.

Vor einer Prüfung der erklärten Einkünfte (gegenständlich: Verlust aus Gewerbebetrieb; zur Begründung siehe die E-Mail des Referenten des UFS vom 18.4.2011 mit Hinweis auf die entsprechenden Literaturstellen) nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten „erwirtschaftet“ worden sind (VwGH 30.10.1996, 94/13/0165). Eine nicht entfaltete Betätigung entzieht sich einer Beurteilung ihrer konkreten Ertragsaussichten ebenso wie einer Untersuchung daraufhin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst ist (VwGH 25.04.2001, 96/13/0031); eine Beurteilung nach der LVO kommt von vornherein nicht in Betracht (VwGH 30.10.1996, 94/13/0165; 18.3.1997, 96/14/0045).

Im Falle von Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z. 1 EStG 1988) ist Voraussetzung, dass die (negativen) Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung erzielt worden sind, die **mit Gewinnabsicht** unternommen worden ist und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dargestellt hat.

Gewinnabsicht liegt vor, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird.

Eine gewerbliche Tätigkeit liegt bereits in der Vorbereitungsphase, sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen vor, wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet. Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist.

Für die steuerliche Anerkennung so genannter vorbereitender Betriebsausgaben reicht der Umstand, dass der Abgabepflichtige die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften ins Auge fasst, nicht aus. Es muss vielmehr die Absicht der künftigen Einnahmenerzielung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder es muss aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen, dass eine Einnahmenerzielung erfolgen wird. Die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einnahmen (Einkünfte) muss als klar erwiesen anzunehmen sein (VwGH 18.3.1997, 96/14/0045, mit Verweis auf VwGH 25.11.1986, 86/14/0045).

Der Begriff „Einkünfte“ setzt eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erreichen (vgl. auch EStR Rz 102)

Das subjektive Element der Gewinnerzielungsabsicht ist nicht unmittelbar erkennbar, weshalb nur auf Grund nach außen tretender Umstände darauf zu schließen ist, dass ein Ertragstreben vorliegt, das darauf gerichtet ist, im Laufe der Betätigung Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einem Gesamtgewinn führen.

Zum einen ist - worauf der Bf zutreffend hinweist - bei Erforschung der Absicht des Abgabepflichtigen auf das betreffende Veranlagungsjahr (im vorliegenden Fall: 2007) abzustellen, zum anderen sind im Rahmen einer Gesamtbeurteilung aber auch spätere Umstände zu berücksichtigen (vgl. BFH 31.7.2007, IX R 30/05).

Das Bundesfinanzgericht hat zudem grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen; Veränderungen des Sachverhaltes sind daher – mit Ausnahme der in den Tz 32 ff angeführten Fälle – zu berücksichtigen (Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 31).

Für Fälle, in denen in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungswesentlich sind, ist die Erlassung vorläufiger Bescheide (§ 200 BAO) vorgesehen (Ritz, BAO⁵, § 200 Tz 5).

Im Zusammenhang mit der Annahme von Liebhaberei ist die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden kann, grundsätzlich erst nach Ablauf eines bestimmten Zeitraumes möglich.

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt

Im vorliegenden Beschwerdefall war zu prüfen, ob die Aufwendungen im Zusammenhang mit der vom Bf angestrebten Tätigkeit als Mediator im Jahr 2007 als abzugsfähige Umschulungskosten zu berücksichtigen waren oder nicht.

Da der Bf im Vorlageantrag anführte, selbständig als Mediator tätig werden zu wollen, war von der Geltendmachung vorweggenommener Betriebsausgaben auszugehen.

Der Bf, ein Jurist, schied mit 31.12.2005 aus dem aktiven Dienststand als Beamter des D aus. Er war zu diesem Zeitpunkt gerade noch 55 Jahre alt und hatte daher entsprechende Pensionskürzungen in Kauf zu nehmen.

Im Beschwerdejahr bezog er eine Bruttopenzion von 58.198,60 €.

Der Bf absolvierte am Institut für Mediation, Identitätsentwicklung und Training in Linz in der Zeit von Dezember 2007 bis Dezember 2008 den dreisemestrigen Lehrgang Mediation im Gesamtausmaß von 365 Stunden.

Laut Homepage dieses Instituts (<http://www.mit-austria.at/ausbildungen>) orientiert sich der Ausbildungslehrgang Mediation exakt an der Ausbildungsverordnung für Mediatoren und berechtigt die Absolventen, sich nach positivem Abschluss in die Liste der Mediatoren beim Bundesministerium für Justiz eintragen zu lassen.

Mit Absolvierung dieses Lehrgangs erwarb der Bf unstrittig die Befähigung, als selbständiger Mediator tätig zu sei; eine umfassende Umschulung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 lag daher grundsätzlich vor.

Nach dem auf der betreffenden Homepage abrufbaren, aktuell angebotenen „Ausbildungslehrgang Mediation“ richtet sich dieser auf Grund seiner Zeitstruktur, Freitag bis Sonntag, speziell an berufstätige Personen.

Dieser Umstand deckt sich mit den Erfahrungen des Bf (Schreiben vom 30.7.2016), wonach die Mediation in Österreich generell keine per se erfolgreiche Einkunftsquelle sei und daher in der Regel – zB von Rechtsanwälten oder Psychotherapeuten - nebenbei ausgeübt werde.

Darüber hinaus nahm der Bf bereits in seiner Eingabe vom 27.2.2011 vor, dass mehr Mediatoren ausgebildet würden, als beschäftigt werden könnten.

Auf der genannten Homepage ist unter „Ausbildungen“ und „Mediation“ der Punkt „Curriculum“ aufrufbar, wo unter „Mediation – ein neuer Weg außergerichtlicher Konfliktlösung“ ua. zu lesen ist:

„(...) Dieser Lehrgang nimmt darüber hinaus auf die Entwicklung der eigenen Identität als MediatorIn Bezug und fördert sehr stark die eigene Persönlichkeit. Wenn Sie etwas über Konflikte, der tieferen Ursachen lernen wollen und noch dazu bereit sind, sich auf sich selbst einzulassen, dann sind Sie an unserem Institut genau richtig.“

Auf der Homepage des ebenfalls Ausbildungslehrgänge Mediation anbietenden Instituts für Mediation und Ausbildung (www.ima-mediation.at) werden diese Lehrgänge ebenfalls berufsbegleitend angeboten und die Teilnehmenden dazu aufgefordert, einen eigenen unternehmensinternen Fall zu bearbeiten.

Als Zielgruppe ist dort definiert:

„Sie sind in leitender Position oder als Unternehmer/in, Jurist/in, (Steuer)-Berater/in, Psycholog/in, Architekt/in, Politiker/in oder in einem vergleichbaren Aufgabenfeld tätig. Sie wollen Ihre eigene Konfliktlösungskompetenz erweitern und professionalisieren. Diese hochqualifizierte zertifizierte Ausbildung bietet profundes nationales und internationales Know-how in Kombination mit zahlreichen transformativen und prozessorientierten Tools. Schaffen Sie sich damit ein weiteres berufliches Standbein, welches mit nahezu allen beruflichen und privaten Tätigkeiten kombinierbar ist.“

Der vom Bf besuchte Lehrgang erforderte (laut Homepage, „Ausbildungslehrgang Mediation“, „Voraussetzungen“) keine besonderen Grundkenntnisse und sprach daher durchaus auch (Privat)Personen an, die an einer Entwicklung ihrer Identität und Persönlichkeit bzw. an Entstehungsursachen und Lösungsmöglichkeiten von Konflikten interessiert waren.

Nach Beendigung seiner Ausbildung im Dezember 2008 wurde der Bf mit Schreiben des BMJ vom 30.3.2009 von seiner Eintragung in die Liste der Mediatoren für die Dauer von fünf Jahren verständigt.

Da nach § 9 des Bundesgesetzes über Mediation in Zivilrechtssachen (ZivMediatG) eine der Voraussetzungen für die Eintragung der Abschluss einer Haftpflichtversicherung ist, schloss der Bf eine solche mit Versicherungsbeginn 1.4.2009 ab.

Wegen des Ausbleibens eines wirtschaftlichen Erfolges ließ er sich mit Ablauf des Jahres 2013 aus der Liste der Mediatoren streichen (Schreiben vom 30.7.2016).

Seine Ausbildung zum Mediator war, wie oa, derart umfassend, dass sie ihm die laut Vorlageantrag angestrebte Tätigkeit als selbständiger Mediator ermöglichte.

In diversen Bewerbungsmails verwies der Bf darauf, dass er in seiner Berufslaufbahn als langjährige Führungskraft Erfahrungen in der Industrie und öffentlichen Verwaltung gesammelt und immer wieder gesehen habe, dass es die Konflikte gewesen seien, die sowohl das Arbeitsergebnis als auch das Wohlbefinden der Mitarbeiter wesentlich beeinträchtigt hätten. Aus diesem Grund habe er sich in den letzten Jahren mit Konfliktmanagement beschäftigt und die Ausbildung zum Mediator absolviert.

Entgegen der Meinung des Bf war das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer erwerbsorientierten Umschulung unabhängig vom Bezug einer Pension oder von Aktiveinkünften an Hand derselben Kriterien zu überprüfen.

In den eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 bis 2014 machte der Bf nachstehende Kosten im Zusammenhang mit der beabsichtigten Tätigkeit als Mediator geltend: 1.001,60 € (2007); 6.371,50 € (2008); 432,00 € (2009); 772,50 € (2010); 767,30 € (2011); 834,60 € (2012); 397,00 € (2013); 276,80 € (2014), insgesamt daher **10.853,30 €**.

Diesen Ausgaben standen keine Einnahmen gegenüber.

Dem Bf war, wie bereits oa, insoweit zuzustimmen, als die steuerliche Abzugsfähigkeit einer mit der konkreten Absicht auf künftige Einnahmenerzielung betriebenen Umschulungsmaßnahme nicht davon abhängt, ob es ihm nach Abschluss der Umschulung tatsächlich gelingt, im angestrebten Beruf Fuß zu fassen.

Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen war aber darüber hinaus erforderlich, dass diese – auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten – zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Abgabepflichtigen beitragen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen sollten (VwGH 15.9.11, 2008/15/0321; 25.11.11, 2011/15/0047).

Der geforderten „Erwerbsorientiertheit“ einer Umschulung steht in der Regel entgegen, wenn die neue Tätigkeit nur geringfügig ausgeübt werden soll.

Aus den vorgelegten Bewerbungsschreiben bzw. -mails ging hervor, dass der Bf diese im Zeitraum zwischen Juli 2009 und April 2010 verfasste.

Die Frage, weshalb er nicht unmittelbar nach Ausbildungsende im Dezember 2008 tätig geworden sei, sondern erst rund ein halbes Jahr später, beantwortete er mit „persönlichen und privaten Gründen“.

Möglicherweise wurde dem Bf erst nach Zugehen des diese Kosten abweisenden Bescheides (Einkommensteuerbescheid 2007 vom 27.2.2009) und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung am 3.6.2009 sowie nach vermutlich eingehender inhaltlicher Befassung mit dieser Thematik im Zuge der Verfassung des Vorlageantrages am 16.6.2009 bewusst, dass die steuerliche Anerkennung seiner Aufwendungen an bestimmte Voraussetzungen geknüpft war.

Dem Bf war zuzugestehen, dass ihm nach der angestrebten Frühpensionierung - worauf sein Antrag vom 25.5.2005 auf Versetzung in den Ruhestand schließen ließ - daran gelegen sein mag, das im Laufe vieler Jahre erworbene Fachwissen auch nach seiner Pensionierung gewinnbringend für die Allgemeinheit einzubringen und einer für andere nützlichen, aber auch für sich selbst sinnstiftenden Tätigkeit nachzugehen. Es war anzuerkennen und zu würdigen, dass er Mühen und Kosten auf sich nahm in dem Wunsch, eine neue Tätigkeit auszuüben, die ihm vermutlich interessanter und erfüllender erschien als seine bisherige, die er auf eigene Initiative viele Jahre vor Erreichen des Regelpensionsalters beendet hatte. Die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit hätte es ihm zudem ermöglicht, den Umfang und die Intensität seines Tätigwerdens selbstbestimmt festzulegen.

Dass der Bf einen hohen Kosten- und Zeitaufwand ohne konkrete Aussicht auf Erfolg auf sich nahm und er – wie im Schreiben vom 27.2.2011 ausgeführt – statt dessen Zeit und Geld für vergnüglichere Dinge wie zB Reisen verwenden hätte können, ließ nach Meinung der Richterin entgegen seinem Vorbringen sehr wohl (auch) ein starkes persönliches Interesse erkennen, weil keine Gründe ersichtlich waren, die es dem Bf nicht ermöglicht hätten, mit seinem Pensionsbezug das Auslangen zu finden. Darüber hinaus ließ auch der in seine Bewerbungen aufgenommene Hinweis, sich in den letzten Jahren mit Konfliktmanagement beschäftigt zu haben, auf eine konkrete Neigung schließen.

Da der Bf die Tätigkeit des Mediators auf selbständiger Basis auszuüben beabsichtigte, konnte er von vornherein weder mit einem regelmäßigen noch mit einem allzu hohen Einkommen rechnen, da seinen Angaben zufolge mehr Mediatoren ausgebildet würden, als beschäftigt werden könnten und ein Überangebot bekanntlich die Preise drückt.

Nicht zuletzt ließen auch die Akquisitionsmaßnahmen des Bf den Schluss zu, dass sein Bestreben zwar darauf gerichtet war, als selbständiger Mediator zu arbeiten und ein Einkommen zu erzielen, dass dabei aber die Gewinnerzielungsabsicht deutlich in den Hintergrund trat. Der Bf bemühte sich, wie den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen war, nicht unmittelbar nach Beendigung seiner Ausbildung und auch nur innerhalb eines Zeitraumes von rund einem halben Jahr darum, Mediationen durchführen zu können. Das letzte Schreiben wurde an die Pädagogische Hochschule gerichtet und datierte vom 28.4.2010. Obwohl der Bf noch in seiner Eingabe vom 27.2.2011 versicherte, dass das Tätigwerden als Mediator sein weiteres intensives Bestreben sei, waren danach keine weiteren Bemühungen mehr feststellbar.

Der Bf richtete seine Schreiben bzw. E-Mails zudem vor allem punktuell an bestimmte Personen (zB an drei Bürgermeister) und Institutionen, wogegen nicht erkennbar war, dass er durch Einschaltungen in Printmedien oder andere Maßnahmen versuchte, eine breitenwirksamere Werbung für sich zu betreiben. Dass seine Schreiben an die Zeitschriften „Tips“ oder „Rundschau“ bzw. „Bezirksrundschau“ tatsächlich zu Beiträgen in diesen geführt hätten, wurde nicht vorgebracht.

Da bereits in den beiden Jahren der Umschulung (2007 und 2008) Kosten von mehr als 7.000,00 € anfielen und der Bf, wie oa., mit keinem regelmäßigen Einkommen, sondern allenfalls mit sporadischen Aufträgen rechnen konnte, war nicht nachvollziehbar, wie unter diesen Bedingungen ein Gewinn hätte erzielt werden sollen.

Mangels (an Hand objektiver Umstände) nachvollziehbarer Gewinnabsicht waren die Tatbestandsvoraussetzungen des § 23 Z 1 EStG 1988 nicht erfüllt, weshalb eine Einkunftsquelle und damit ein einkommensteuerbarer Vorgang nicht vorlagen und die Aufwendungen des Bf für den Besuch des Ausbildungslehrgangs Mediation keine vorweggenommenen Betriebsausgaben darstellten.

Abschließend war der Vollständigkeit halber darauf zu verweisen, dass entgegen der Meinung des Bf auch im Falle einer früheren Entscheidung diese nicht anders ausgefallen wäre.

In der E-Mail vom 18.4.2011 brachte der Referent des UFS zum Ausdruck, dass noch nicht abschließend beurteilt werden könne, ob der Bf noch Einkünfte als Mediator erzielen werde, weshalb er eine vorläufige Veranlagung der Einkommensteuer 2007 unter vorläufiger Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen in Aussicht stellte. Spätestens im Veranlagungsjahr 2013 hätte demnach eine endgültige Beurteilung stattfinden sollen: Hätte der Bf bis dahin Einkünfte erzielt, wären die Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt worden, hätten jedoch keine Einkünfte lukriert werden können, wären die Aufwendungen endgültig ebenso nicht berücksichtigt worden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Feststellungen auf Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind einer Revision nicht zugänglich.

