



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerberin vom 8. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 6. Oktober 2008 betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide 2004 – 2006 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 - 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die steuerliche Behandlung von Aufwendungen, die der Berufungswerberin (Bw), einer nichtselbständig tätigen Architektin, im Zusammenhang mit ihrer nebenberuflichen Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin (LSB) sowie zur X.-Psychotherapeutin nach Dr.Y. erwachsen sind.

Die Bw. hatte die strittigen Ausgaben in ihren Steuererklärungen als (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Nach ursprünglich erklärungsgemäßer Umsatz- und Einkommensteuerveranlagung wurde den aus diesen Aufwendungen resultierenden Vorsteuern und Verlusten aufgrund der Feststellungen einer im Jahr 2008 durchgeführten Außenprüfung mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden die steuerliche Anerkennung versagt.

Der Prüfer gelangte aufgrund verschiedener Umstände (keine Gefährdung der Einkünfte als Architektin, berufsfremde Zusatzausbildung ohne ernsthaft angestrebten Berufswechsel, über Jahre keine Einnahmen aus der neuen Tätigkeit, unzureichende Abgrenzung der Zusatzausbildung von der privaten Lebensführung) zur Ansicht, dass die Aufwendungen weder den steuerlich anzuerkennenden Aus- oder Fortbildungskosten zuzuordnen sind, noch Umschulungskosten darstellen und auch keine vorweggenommenen Betriebsausgaben einer künftigen, gewerblichen Tätigkeit vorliegen.

In der Berufung gegen die im Sinne dieser Beurteilung ergangenen Bescheide des Finanzamtes X. (FA) brachte die Bw vor, sie habe sich im Jahr 2001 entschlossen, ihre nichtselbständige Tätigkeit in einem Architekturbüro durch eine freiberufliche Tätigkeit als diplomierte Lebens- und Sozialberaterin zu ergänzen. Während der mehrjährigen Ausbildung habe sich herausgestellt, dass die vermittelten Lerninhalte in ihrem Berufsfeld als Architektin direkt anwend- und umsetzbar seien, wodurch sich die Eröffnung der geplanten Beratungspraxis erübrigt habe.

Zur Suche nach beruflichen Alternativen hätten sie Burn-Out-Symptome veranlasst, die aufgrund einer ständigen Überbelastung in ihrem Beruf als Architektin aufgetreten seien. Nach Absolvierung der Ausbildung, bei der sie sich wesentliche Ressourcen vor allem im psychologisch-kommunikativen Bereich aneignen habe können, empfinde sie wieder Freude an ihrer Tätigkeit und Übereinstimmung zwischen den beruflichen Anforderungen und den erworbenen Kompetenzen.

Ihr Dienstgeber sei hauptsächlich als Generalplaner tätig und als solcher mit der Koordinierung und Umsetzung von Projekten befasst, bei welchen es der Wahrnehmung und Optimierung von Planungs- und Entscheidungsprozessen innerhalb eines vielschichtigen Interessens- und Beziehungsgeflechts bedürfe. Der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit als Architektin habe sich in den letzten Jahren von den reinen Planungsaufgaben weg in Richtung Management, Organisation, Teambetreuung und Kommunikation innerhalb eines Netzwerks von Fachplanern und Auftraggebern entwickelt. Bei dieser Tätigkeit seien die im Rahmen der universitären Architekturausbildung nicht vermittelten Kenntnisse und Fertigkeiten im kommunikativen, psychologischen Bereich, die sie sich nunmehr angeeignet habe, besonders gefragt. Unter beispielhafter Anführung verschiedener Anwendungsmöglichkeiten der durch ihre mehrjährige, psychologische Fortbildung erlernten Inhalte im beruflichen Kontext der Architektur (energievoll leben durch Präsenz, gute Geschäftsbeziehungen durch gute Eigenbeziehung, Schaffen von Win-Win-Situationen durch wertschätzende Kommunikation usw.) beantragte die Bw für den Fall der Nichtanerkennung der geltend gemachten Kosten als Betriebsausgaben, deren Abzug als Werbungskosten bei ihren nichtselbständigen Einkünften.

Das FA folgte dem Berufungsvorbringen nicht und erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE) unter Darstellung der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtslage in den Bereichen steuerlich absetzbarer Aus- und Fortbildungs- sowie Umschulungskosten bzw. Abgrenzung von persönlichkeitsbildenden Aufwendungen der privaten Lebensführung.

Die Bw. beantragte eine Entscheidung über ihre Berufung durch den UFS.

Im Vorlageantrag ergänzte sie ihr bisheriges Vorbringen insofern als sie auf eine Gefährdung ihrer nichtselbständigen Einkünfte aufgrund der aufgetretenen Burn-Out-Symptomatik verwies. Da ihr damals Ärzte den Wechsel in eine weniger belastende Tätigkeit angeraten hätten, habe sie begonnen, sich ein zweites berufliches Standbein aufzubauen.

Gegen eine private Veranlassung ihrer Zusatzausbildungen spreche die Tatsache, dass sie nicht nur einzelne Seminare besucht sondern beide Ausbildungen abgeschlossen habe, wodurch sie jederzeit befähigt sei, die neuen Tätigkeiten gewerberechtlich auszuüben.

Zudem handle es sich um Ausbildungen (Überbegriff lt. Bw „Psychologie und Tiefenpsychologie nach C.G.Jung“) für Bereiche, die mit ihrer Tätigkeit als Architektin durchaus verwandt seien und üblicherweise auch gemeinsam am Markt angeboten würden. So gebe es einen eigenen Hochschulstudienzweig Architekturpsychologie, der sich mit der Wirkung der gebauten Umwelt auf die Menschen auseinandersetze. Auch bei Werbe- bzw. Marketingzwecken und im Bereich des Feng-Shui ergäben sich Berührungspunkte.

Im zweitinstanzlichen Verfahren legte die Bw die Ausbildungsprogramme sowie ihre persönlichen Stundenpläne und Leistungsnachweise/Besuchsbestätigungen für die strittigen Zusatzausbildungen vor. Als Nachweis für die ursprünglich geplante Eröffnung einer eigenen Beratungspraxis als diplomierte Lebens- und Sozialberaterin schloss die Bw den Entwurf für eine Visitenkarte an. Weiters stellte sie ihren nichtselbständigen Aufgabenbereich und den Einsatz der vermittelten Seminarinhalte bei dieser Tätigkeit dar. Zur Aufforderung, die vorgebrachten gesundheitlichen Probleme (Burn-Out-Symptome) einschließlich der daraus resultierenden Gefährdung der nichtselbständigen Einkünfte zu belegen, übermittelte die Bw Unterlagen über die Teilnahme an einer Seminarreihe über Angststörungen sowie eine Bestätigung Ihrer X-Psychotherapie-Betreuerin, nach welcher in zahlreichen Supervisionen während der Ausbildung auch die Angstzustände und Burn-Out-Symptome der Bw bearbeitet worden waren. Den ebenfalls angeforderten Gewerbeschein zu den absolvierten Ausbildungen sowie Unterlagen über das gemeinsame Angebot der neu erworbenen Fertigkeiten mit ihrer Tätigkeit als Architektin am Markt blieb die Bw schuldig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die im Zusammenhang mit den von der Bw im Verfahrenszeitraum absolvierten Bildungsmaßnahmen geltend gemachten Aufwendungen entweder Betriebsausgaben ihrer gewerblichen Nebeneinkünfte aus Lebens- und Sozialberatung bzw. X-Psychotherapie darstellen bzw. ob ihnen allenfalls Werbungskosteneigenschaft im Rahmen ihrer nichtselbständigen Einkünfte als Architektin zukommt (Rechtsansicht der Bw) oder ob es sich um nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs 1 Z.2 lit.a Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) handelt (Standpunkt des FA).

Gemäß § 4 Abs.4 EStG sind Betriebsausgaben *Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind*. Nach § 16 Abs.1 EStG sind Werbungskosten *Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen*. Beiden Begriffen ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ein kausales Begriffsverständnis zu Grunde zu legen. Für das steuerliche Schicksal von Aufwendungen kommt es entscheidend darauf an, ob diese durch eine (steuerpflichtige) Einkünfteerzielung verursacht wurden. Ist dies nicht der Fall, sind die Aufwendungen gemäß § 20 EStG dem steuerlich unbeachtlichen (Privat-) Bereich zuzuordnen, wobei die Bestimmung zu Vermeidung von Abgrenzungsproblemen für bestimmte Aufwandsarten typisierend eine private Veranlassung festlegt. So ordnet § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG an, dass *Ausgaben oder Aufwendungen für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen*, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Nach der bis 1999 geltenden Rechtslage waren Bildungsmaßnahmen grundsätzlich dem Privatbereich zugeordnet, sofern es sich nicht um Fortbildungsmaßnahmen in einem bereits ausgeübten Beruf handelte. Mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl I 106/1999 (StRefG 2000) wurde erstmals die Möglichkeit der Berücksichtigung von Kosten auch für Ausbildungsmaßnahmen eröffnet. Ab der Veranlagung 2000 lassen § 4 Abs 4 Z.7 EStG für den betrieblichen Bereich und § 16 Abs 1 Z.10 EStG für die außerbetrieblichen Einkünfte gleich lautend den Abzug von *Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit* zu. Mit BGBl I Nr. 155/2002 bzw. BGBl I Nr.180/2004 wurden mit Wirkung ab der Veranlagung 2003 auch Aufwendungen *für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen*, abzugsfähig.

Den Amtlichen Erläuterungen zum StRefG 2000 ist zu entnehmen, dass nunmehr Bildungsmaßnahmen steuerlich abzugsfähig sein sollen, die der weiteren Berufsentwicklung der Steuerpflichtigen im *bisher ausgeübten* oder einem diesem *artverwandten Beruf* dienen (Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1766 BlgNr XX. GP, 37).

Im Bericht des Finanzausschusses des Nationalrates zu der mit BGBl I 155/2002 eingeführten Erweiterung der Abzugsfähigkeit auf Umschulungskosten heißt es:

„Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind ergänzend zur bisherigen Regelung des § 16 Abs.1 Z 10 EStG 1988 abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (zB Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin). Ausbildungsaufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine "nicht verwandte" berufliche Tätigkeit sind daher weiterhin nicht abzugsfähig (zB ein einzelner Krankenpflegekurs, der für sich alleine keinen Berufsumstieg sicherstellt). Der Begriff, Umschulung' setzt eine bestehende berufliche Tätigkeit voraus" (1285 BlgNr XXI GP).

Den Gesetzesmaterialien ist zu ersehen, dass der Gesetzgeber von der grundsätzlichen Zuordnung von Bildungsmaßnahmen zum Bereich der privaten Lebensführung nicht generell abgewichen ist, sondern die steuerliche Abzugsfähigkeit lediglich für ganz bestimmte Konstellationen vorgesehen hat. Nur wenn ein Bildungsaufwand durch einen bereits ausgeübten oder artverwandten Beruf verursacht ist oder im Zusammenhang mit einem konkret geplanten bzw. bevorstehenden Berufswechsel steht, nur wenn also die berufliche Veranlassung des Bildungsaufwands evident ist, sieht das Gesetz die steuerliche Berücksichtigung der Kosten von Bildungsmaßnahmen nunmehr auch explizit vor. Vor dem Hintergrund des kausalen Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriffs sind die angeführten Gesetzesänderungen somit letztlich lediglich klarstellender Natur, welche die Beschränkungen des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG erforderlich machte. Von der Neuregelung nicht betroffen bleibt privater Bildungsaufwand ohne hinreichend konkrete, betriebliche/berufliche Veranlassung. Insofern liegen weiterhin Kosten der Lebensführung vor, deren Abzugsfähigkeit § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG entgegensteht.

Berufsausbildung liegt vor, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines bisher nicht ausgeübten Berufes dienen oder durch Höherqualifizierung auf einen anderen, *verwandten Beruf* abzielen. Berufsfortbildung betrifft Bildungsmaßnahmen zur Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in einem bereits ausgeübten Beruf. Dabei anfallende Kosten sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten bzw. einer angestrebten, verwandten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen steuerlich abzugsfähig (in diesem Sinn VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103). Eine begünstigte Bildungsmaßnahme ist jedenfalls anzunehmen, wenn die Kenntnisse *in einem wesentlichen Umfang* im Rahmen der

ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090; 3.11.2005, 2003/15/0064).

Verwandte berufliche Tätigkeiten werden üblicher Weise gemeinsam am Markt angeboten bzw. erfordern im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten. Entscheidend sind jene Anforderungen, die nach der Verkehrsauffassung das Berufsbild prägen.

Zwar ist aufgrund des kausalen Begriffsverständnisses für den Betriebsausgaben- oder Werbungskostencharakter von Aufwendungen grundsätzlich weder entscheidend, ob diese notwendig, zweckmäßig oder üblich sind, noch ob eine Gefährdung der sie verursachenden Einkünfte vorliegt, doch macht die geforderte betriebliche/berufliche Kausalität eine Abgrenzung von Ausgaben notwendig, die ihre Wurzeln in der privaten Lebenssphäre haben. Fallen doch, wie ausgeführt, auch nach den dargestellten Gesetzesänderungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bildungsaufwendungen Ausgaben und Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen, die nicht im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen oder Umschulungsmaßnahmen, die nicht auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, weiterhin unter das Abzugsverbot des § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG.

Da § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG den Abzug derartiger Aufwendungen verhindert, selbst wenn diese *auch* der betrieblichen/beruflichen Sphäre des Steuerpflichtigen dienen, leiten Lehre und Rechtsprechung aus dieser Bestimmung das so genannte „Abzugsverbot für Mischaufwand“ ab. Soweit Bildungsmaßnahmen nicht (eindeutig) durch den ausgeübten oder verwandten Beruf veranlasst (= verursacht) sind und auch keine umfassende Umschulung im Sinne der zitierten Bestimmung darstellen, steht deren Berücksichtigung das Abzugsverbot des § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG entgegen, selbst wenn sich die gewonnenen Erkenntnisse und Fertigkeiten auf die berufliche Sphäre günstig auswirken.

Für berufsspezifische, speziell auf einen bestimmten Teilnehmerkreis abzielende Bildungsmaßnahmen ist die eindeutige betriebliche/berufliche Veranlassung in der Regel evident. Dagegen sind Aufwendungen zum Erwerb allgemein-, insbesondere persönlichkeitsbildender Kenntnisse sowohl beruflich als auch privat verwertbar. Dies macht eine exakte Klärung der Motive, die zur Absolvierung der betreffenden Bildungsmaßnahmen geführt haben, erforderlich (kausaler Betriebsausgaben-/Werbungskostenbegriff).

Nach der Judikatur des VwGH darf bei Kosten, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die *Notwendigkeit* bietet in diesen Fällen das verlässliche Indiz zur Abgrenzung der betrieblichen bzw. beruflichen von der privaten Veranlassung. Die bloße *Möglichkeit* einer

Veranlassung durch die Einkünfteerzielung genügt für die steuerliche Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen nicht. Gegenteiliges führt nach Ansicht des VwGH zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art.7 Abs.1 B-VG. Betrieblich/beruflich *notwendig* ist ein Aufwand, der *nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen* für die berufliche Tätigkeit *unzweifelhaft sinnvoll* ist (VwGH 29. 11. 1994, 90/14/0231; 29. 5. 1996, 93/13/0013; 12.4.1994, 91/14/0024).

Ob eine Bildungsmaßnahme im dargestellten Sinn betrieblich/beruflich veranlasst ist, lässt sich in der Regel an Hand der vermittelten Lerninhalte und der daraus ableitbaren Zielgruppe feststellen. Je nachdem, ob und ggfs. an welche Berufsgruppen sich das Lernangebot richtet bzw. ob es auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse ist, (z.B. Persönlichkeitsentwicklung ohne konkreten beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, A- und B-Führerschein), besteht eine mehr oder weniger ausgeprägte Verpflichtung, die konkrete Veranlassung im Einzelfall zu klären. Dabei obliegt es demjenigen, der den Abzug eines Aufwands begehrt, ungewöhnliche Umstände nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Ist eine klare Trennung ausschließlich beruflich veranlasster Aufwendungen von den Aufwendungen für die private Lebensführung von Beginn an nicht möglich, ist im Sinne des Abzugsverbots für Mischaufwand der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen den nichtabzugsfähigen Ausgaben zuzuordnen (VwGH 23.4.1985, 84/14/0119 u.v.a).

Ob die Voraussetzungen für eine steuerliche Berücksichtigung von Bildungsmaßnahmen vorliegen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls zu beurteilen.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage war nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt zu beurteilen:

Die Bw ist seit über 20 Jahren in einem Architekturbüro nichtselbständig beschäftigt. Zunächst war sie als technische Zeichnerin tätig, seit Mitte 1998 verfügt sie selbst über eine Berufsbefugnis als Architektin. Ab 1998 wurde sie beim FA mit (geringfügigen, negativen) Nebeneinkünften aus „*Gestaltung, Koordination Architektur*“ (Unternehmensbezeichnung lt. Umsatzsteuererklärung) veranlagt.

Erstmals in den Abgabenerklärungen für 2001 beehrte die Bw unter dem Titel „Lebens- und Sozialberatung“ den Abzug von Betriebsausgaben und Vorsteuern (Aus- und Fortbildungskosten sowie Büro- und Reiseaufwand). In der Folge reichte sie bis 2006 im Wesentlichen ähnliche Abgabenerklärungen ein, wobei sie die Bezeichnung ihrer gewerblichen Tätigkeit ab 2005 um den Begriff „X-Psychotherapie“ ergänzte.

Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit wiesen die Abgabenerklärungen im gesamten Zeitraum nicht aus. Stattdessen merkte die Bw jeweils an, dass „*Rückflüsse (...) erst nach*

Abschluss der Ausbildung und Absolvierung der erforderlichen Praktika" zu erwarten seien und verwies darauf, dass sie die Ausbildung „*berufsbegleitend und in Abstimmung auf das bestehende Arbeitsverhältnis*" absolviere.

Nach den Angaben in der Einkommensteuer- (ESt-) Erklärung 2001 hatte die Bw ursprünglich das Ausbildungsende längstens für 2004 geplant (2 bis 3jährige Ausbildung). In den Abgabenerklärungen der Folgejahre hatte sich diese Zeitspanne zunehmend verlängert. Im Oktober 2003 hatte die Bw anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim FA die voraussichtliche Ausbildungsdauer mit 3 – 4 Jahren angegeben. In der Ende September 2006 eingereichten ESt-Erklärung für 2005 findet sich der Hinweis „*Die Abschlussprüfung wurde 2006 vorgenommen, der restliche Teil des Abschlusses folgt voraussichtlich 2007.*“ In der ESt-Erklärung 2006 verwies die Bw darauf, dass die Diplomarbeit noch ausständig sei. Den im zweitinstanzlichen Verfahren vorgelegten Bestätigungen der Ausbildungseinrichtungen ist zu ersehen, dass die Bw ihre Zusatzausbildungen bis Oktober 2009 nicht abgeschlossen hat. Bis heute besitzt sie weder eine Gewerbebefugnis als Lebens- und Sozialberaterin noch scheint sie in der Liste der befugten Psychotherapeuten auf.

Nach den dem UFS vorgelegten Unterlagen stehen die von der Bw absolvierten Bildungsmaßnahmen mit zwei unterschiedlichen und voneinander unabhängigen Berufen im Zusammenhang (Lebens- und Sozialberatung bzw. Psychotherapie).

Während die Lebens- und Sozialberatung auf die Betreuung und Beratung psychisch gesunder Menschen in schwierigen beruflichen oder persönlichen Situationen abzielt (vgl. www.lebenberater.at), befasst sich die Psychotherapie mit der Behandlung psychisch kranker Menschen. Für beide Berufe gelten unterschiedliche Ausbildungs- bzw. Ausübungserfordernisse.

Die Zugangsvoraussetzungen für die Ausübung des bewilligungspflichtigen Gewerbes der LSB sind aktuell in der Lebens- und Sozialberaterverordnung BGBl II Nr. 140/2003 idF BGBl II Nr. 112/2006 (LSB-VO) geregelt, davor galt die VO BGBl Nr 602/1995. Beide VO sehen für die Ausbildung zum LSB verpflichtend je einen theoretischen und praktischen Teil vor (Theorie mit sowohl schriftlicher als auch mündlicher Leistungsüberprüfung lt. LSB-VO 1995 im Mindestausmaß von 560 Stunden, lt. LSB-VO 2003 mindestens 584 Stunden in drei Semestern; fachliche Tätigkeit unter begleitender Supervision lt. LSB-VO 1995 mindestens 1000 Stunden innerhalb von zwei Jahren, lt. LSB-VO 2003 mindestens 750 Stunden). Die fachliche Tätigkeit umfasst nach beiden VO unterschiedliche Bereiche bzw. Aufgabenstellungen in jeweils erforderlichen Mindest- bzw. anrechenbaren Höchstausmaßen (neben Einzel-/Gruppensupervisionen, Teilnahme an Gruppen beruflich einschlägig tätiger Personen (Peergroups) und Leitung oder fachlicher Assistenz bei

themenspezifischen Seminaren, verlangt die LSB-VO 1995 *Beratungsgespräche in der Praxis einer ausbildungsberechtigten Person oder Institution im Ausmaß von 150 – 550 Stunden* (§ 8 der genannten VO), während die LSB-VO 2003 *mindestens 100 protokollierte Beratungseinheiten (darunter mindestens fünf Erstgesprächsprotokolle und Prozessprotokolle über zwei abgeschlossene Beratungen) sowie fachliche Beratungs-, Begleitungs- und Betreuungstätigkeit in einschlägigen Praxen oder Institutionen im Ausmaß von höchstens 200 Stunden* vorsieht (§ 2 LSB-VO).

Für Personen mit bestimmten Berufsvorbildungen aus dem Human- und Sozialbereich gelten aufgrund von Teilanrechnungen der Erstausbildung bzw. Berufspraxis reduzierte Ausbildungserfordernisse.

Auch die seit 1991 im Psychotherapiegesetz, BGBl 361/1990 geregelte Ausbildung zum/zur Psychotherapeuten/-in enthält ein umfassendes Ausbildungsprogramm, das sich in einen in der Regel 2- 3 jährigen allgemeinen Teil (*Propädeutikum*, 1315 Stunden Theorie, Praktikum, Supervision und Selbsterfahrung) und einen speziellen Teil (*Fachspezifikum*, 1600 Stunden, größtenteils Praxis) gliedert. Letzterer sieht die Ausbildung in einer der 22 in Österreich anerkannten Therapiemethoden vor. Nach 600 Stunden Praxis erhält der Ausbildungsteilnehmer den Status „*Psychotherapeut in Ausbildung unter Supervision*“ und darf selbständig mit Klienten arbeiten. Auf der Internetseite www.psyonline.at wird ausdrücklich darauf verwiesen, dass das psychotherapeutische Propädeutikum keine Berufsausbildung ist und nicht zum Arbeiten als PsychotherapeutIn berechtigt.

Die im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren vorgelegten Unterlagen belegen, dass die Bw ihre berufsbegleitende Ausbildung im November 2000 mit der Teilnahme an einem dreisemestrigen *Kurzcurriculum Weiterbildung in systemischer Familienberatung* an der Fortbildungseinrichtung der Beratungsgesellschaft (im Folgenden kurz LSB-Vereinigung) begonnen hat. Bis Dezember 2001 hat sie im Rahmen dieses Curriculums 13 zweitägige (Wochenend-) Seminare (208 Unterrichtseinheiten) zu verschiedenen Basisthemen einer Sozialberatungstätigkeit mit Schwerpunkt in der systemischen Familienberatung absolviert. Eine Abschluss-/Diplomprüfung oder -arbeit war nach dem Programm dieses Curriculums nicht abzulegen bzw. zu erstellen gewesen.

Neben der theoretischen Ausbildung in den Wochenendseminaren hat die Bw zur Vertiefung und Einübung der Lerninhalte an Treffen der Ausbildungsteilnehmer (*Peerguppen*) teilgenommen (lt. Stundenplan insgesamt 17 Treffen/60 Stunden bis Ende 2002, lt. gesonderter Aufstellung der Peerguppentreffen auch noch 2003 einmal pro Quartal plus Abschlussfahrt nach Ungarn).

Ab November 2001 hat die Bw auch Beratungsgespräche im Ausmaß von insgesamt 90 Arbeitseinheiten (AE) à 45 Minuten geführt. In den (mit Hinweis auf Geheimhaltungspflichten) anonymisiert vorgelegten Unterlagen scheinen bis Jänner 2006 insgesamt 8 Personen auf. Fortlaufend über einen längeren Zeitraum wurde nach den Aufzeichnungen der Bw nur eine Person betreut (16 Sitzungen/34,5 Arbeitseinheiten von Nov. 2001 bis Dez 2002 sowie eine Abschluss-Sitzung Ende April 2003). Die übrigen sieben Personen hatten nur kurzfristig (insgesamt 14 Gesprächstermine mit 3 Personen vom Jänner bis April 2005) bzw. vereinzelt eine Beratung durch die Bw in Anspruch genommen. Nachdem keine Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit erklärt wurden, geht der UFS davon aus, dass die Gespräche ausschließlich (unentgeltlich) im Rahmen der LSB-Ausbildung durchgeführt wurden, zumal die Bw darauf verwiesen hat, dass die angeführten Beratungen von der LSB-Vereinigung überprüft wurden.

Da die vorgenommene Anonymisierung einer näheren Überprüfung der Angaben entgegensteht, kann den Unterlagen im Übrigen nur eine beschränkte Beweiskraft beigemessen werden.

Über die dargestellten Maßnahmen hinaus sind den vorgelegten Unterlagen keine Aktivitäten der Bw im Zusammenhang mit ihrer LSB-Ausbildung bei der LSB-Vereinigung zu entnehmen.

Die in der Aufstellung der Bw über die durchgeführten Beratungsgespräche aufscheinende Gruppenberatung vom September 2007 hat tatsächlich eine Lehrerfortbildungsveranstaltung in Wien betroffen, im Rahmen derer die Bw als Co-Vortragende gemeinsam mit einer Partnerin unter dem Titel „Unsere Träume – Spuren ins Leben“ das System der X- Psychotherapie vorgestellt hat. Diese Tätigkeit ist somit nicht der LSB-Ausbildung zuzuordnen. Der Beitrag der Bw hat sich im Übrigen nach den Unterlagen auf einen einzigen Programmpunkt im Rahmen der achtstündigen Veranstaltung beschränkt.

Allerdings schloss die Bw ihren Unterlagen an den UFS eine Bestätigung der LSB-Vereinigung vom Oktober 2009 (= Zeitpunkt der Beantwortung des UFS-Ergänzungsersuchens) *zur Vorlage an das Finanzamt* an, nach welcher sie, abgesehen von der Absolvierung des oa. Kurzcurriculums, *weitere erforderliche Praxis zur Erlangung des Gewerbescheins für Lebens- und Sozialberatung zu 90% (483 der mind. 650 erforderlichen Arbeitseinheiten) abgeschlossen* hat. Damit habe sie 90% der Nachweise für das bewilligungspflichtige Gewerbe der „Lebens und Sozialberatung“ nach § 127 Z.20 GewO 1994 erbracht und sei *in der Lage, nach Vorlage der restlichen Nachweise kurzfristig um den Gewerbeschein anzusuchen*.

Abgesehen vom Umstand, dass jener § 127 Z.20 GewO, auf den sich die Bestätigung der LSB-Vereinigung bezieht, mit 31. Juli 2002 außer Kraft getreten ist, misst der UFS diesem

Schreiben aus folgenden Gründen keine Beweiskraft für die ordnungsgemäße Absolvierung der LSB-Ausbildung durch die Bw bei:

Die in den LSB-VO geregelten Zugangsvoraussetzungen für die Ausübung des bewilligungspflichtigen Gewerbes der LSB wurden bereits dargestellt.

Auf der aktuellen Homepage der LSB-Vereinigung wird der zwischenzeitig in *Kompaktcurriculum* umbenannte Lehrgang unter der Bezeichnung *Weiterbildung in Systemischer (Familien-) Beratung* geführt und als Alternative zum *zertifizierten Diplom-Lehrgang für Lebens- und Sozialberatung* angeboten. Er richtet sich an Personen mit human- oder sozialwissenschaftlicher Vorbildung bzw. an Berufstätige aus diesen Feldern. Ausdrücklich wird darauf verwiesen, dass der Lehrgang für diese Zielgruppe eine *Weiterbildung* darstellt, die auch auf den Gewerbeschein für LSB *anrechenbar* ist („Berufstätige in psychosozialen, pädagogischen, betreuenden und beratenden Berufen, die aufgrund ihres beruflichen Hintergrunds (oder ihrer Ausbildung) nicht alle Ausbildungsschritte des Lehrgangs für Lebens- und Sozialberatung erfüllen müssen“).

Weiters heißt es auf der Homepage der LSB-Vereinigung:

„Darüber hinaus bietet sich das Kompakt-Curriculum als sinnvolle Weiterbildung auch für jene Interessierte an, die

- keine Tätigkeit als LebensberaterInnen anstreben und für*
- Personen mit ausreichenden Vorerfahrungen z.B. Selbsterfahrung oder/und ehrenamtlichen Tätigkeiten im beratenden Feld „*

Die Bw hat im Verfahren u.a. ein Informationsschreiben der LSB-Vereinigung an die Absolventen/innen des Kurzcurriculums vom Juli 2002 vorgelegt, in welchem die Ausbildungseinrichtung auf weitere Erfordernisse zur Erlangung des Gewerbescheins hingewiesen hat. Neben dem Kurzcurriculum waren demnach 120 Stunden Gruppenselbsterfahrung, 30 Stunden Einzelselbsterfahrung, 670 Stunden Praktikum sowie die Absolvierung der Seminare Betriebswirtschaftliche Grundlagen und Rechtsfragen 1 erforderlich. Diese ergänzenden Ausbildungssegmente sind nach dem Inhalt des Schreibens auch Teil der Voraussetzungen für die Ablegung der Diplomprüfung im LSB-Diplomlehrgang.

Nach ihrem Stundenplan hat die Bw das Kurzcurriculum zu 85% absolviert (208 von 240 Stunden) und an 60 Stunden *Peergroups* teilgenommen. Die Teilnahme an Peergruppen-Treffen im Jahr 2003, mit welchen ein Gesamtausmaß von 93,5 Stunden erreicht wird, erscheint wegen des Fehlens im Stundenplan der Bw nicht glaubhaft.

In den Verfahrensunterlagen ergeben sich keine Hinweise, dass die Bw die übrigen, im Schreiben der LSB-Vereinigung vom Juli 2002 genannten Zusatzerfordernisse erfüllt hat.

Mit Beratungsgesprächen im Ausmaß von 90 Arbeitseinheiten (= 67,5 Stunden) wurden allenfalls (einen Nachweis blieb die Bw, wie dargestellt, auch dafür schuldig) 90% der in § 2 Abs. 1 Z.1 LSB-VO 2003 vorgesehenen Beratungstätigkeit erbracht (die LSB-VO 1995 verlangt mindestens 150 *Stunden*) nicht aber der *fachlichen Tätigkeit* im Sinne von § 2 Abs.1 LSB-VO (mindestens 750 Stunden) bzw. § 7 Abs.1 Z.4 LSB-VO 1995 (mindestens 1000 Stunden in zwei Jahren).

Die Unterlagen über Einzelselbsterfahrung betreffen die Ausbildung der Bw in X-Psychotherapie und nicht deren LSB-Ausbildung. Hinweise auf die Absolvierung der beiden Ergänzungsseminare in Betriebswirtschaft und Rechtsfragen fehlen zur Gänze.

Durch welche zusätzliche, fachliche Tätigkeit die Bw die in der Bestätigung der LSB-Vereinigung vom Oktober 2009 angeführten 483 AE erfüllt haben soll, ist weder der Bestätigung noch den sonst vorgelegten Unterlagen zu entnehmen. Im Übrigen ist, wie dargestellt, auch mit 483 AE das Ausbildungserfordernis nicht erfüllt.

Unter diesen Umständen - und insbesondere in Hinblick auf die Differenzen zum vorgelegten Stundenplan der Bw - ist die Bestätigung der LSB-Vereinigung vom Oktober 2009 als reine Gefälligkeitserklärung zu werten, die den Nachweis der erforderlichen Ausbildungseinheiten für die LSB-Gewerbebefugnis der Bw nicht zu erbringen vermag.

Tatsächlich erfüllt die Bw mit ihrer Ausbildung bei der LSB-Vereinigung nach den vorgelegten Unterlagen die Voraussetzungen zur Erlangung des Gewerbescheins für Lebens- und Sozialberatung in keiner Weise. Dies ergibt sich bereits aus der Tatsache, dass sie mangels entsprechender Vorbildung bzw. Berufserfahrung nicht zu jenem Personenkreis gehört, für welchen die Absolvierung des Kurzcurriculums in Systemischer (Familien-) Beratung zur Erlangung des LSB-Gewerbescheins anrechenbar ist. Dieser Umstand war der Bw aufgrund der eindeutigen Hinweise in den Unterlagen der LSB-Vereinigung bekannt (Seminarübersicht zum Kurzcurriculum für das Schuljahr 2000/2001, Schreiben der LSB-Vereinigung an die Absolventen des Kurzcurriculums vom Juli 2002).

Im Gegensatz zum Berufungsvorbringen hat die Bw zudem die Ausbildung keineswegs abgeschlossen.

In den vorgelegten Unterlagen finden sich ab dem Beginn der Ausbildung in X-Psychotherapie, spätestens aber nach den Beratungsstunden im Frühjahr 2005, keine Hinweise darauf, dass die Bw ihre LSB-Ausbildung zielstrebig bzw. überhaupt fortgeführt hat. Der vorgelegte Stundenplan und sämtliche Belegnachweise über die Bildungsaktivitäten der Bw ab 2003 beziehen sich auf Veranstaltungen zum Bereich Psychotherapie. Die Ablegung der für den Abschluss der LSB-Ausbildung erforderlichen Diplomarbeit bzw. -prüfung bei der LSB-Vereinigung wird nicht einmal in der oa. Gefälligkeitsbestätigung erwähnt.

Einen Gewerbeschein zur Ausübung der Tätigkeit als LSB besitzt die Bw, wie erwähnt, bis heute nicht. Auch scheint sie weder in der Datenbank der gewerblich befugten, steirischen Lebens- und Sozialberater der Wirtschaftskammer Steiermark (www.wko.at) auf, noch wird sie auf einschlägigen Internetseiten als LSB geführt (z.B. www.lebensberatung.at).

Da die Bw nach den Angaben in der Berufung die Ausübung der Tätigkeit als LSB inzwischen auch nicht mehr anstrebt, versteht der UFS den Hinweis, die Ausbildung sei abgeschlossen dahingehend, dass keine Pläne mehr bestehen, die mittlerweile vor 10 Jahren begonnene Ausbildung fortzuführen und im Sinne der LSB-VO abzuschließen.

Der UFS sieht unter den dargestellten Umständen die Absicht der Bw, die Voraussetzungen für die Erlangung des LSB-Gewerbescheins zu erfüllen, als von Beginn an nicht erwiesen an. Dies insbesondere da sich die Bw, trotz fehlender Voraussetzungen für die Anrechenbarkeit des Kurzcurriculums, für die abgekürzte Variante der LSB-Ausbildung entschieden hat. Dieser Entschluss zeigt, dass sie die Erlangung des Gewerbescheins und damit die erwerbsmäßige Ausübung der LSB-Berufes von Anfang an nicht angestrebt hat.

Das Fehlen jeglicher Vorbereitungshandlungen für eine selbständige Berufsausübung unterstreicht dieses Bild. Die Bw hat die Aufforderung des UFS zum Nachweis entsprechender Maßnahmen mit Hinweisen auf Aktivitäten beantwortet, welche sie sämtliche als Teil der beiden Ausbildungen bei der LSB-Vereinigung bzw Dr.Y. absolviert hat (Beratungstätigkeit von Ende 2001 – 2005 inklusive Vorbereitungsunterlagen vom 18.Jänner 2005, Peergruppentreffen, Vortrag bei der Lehrerfortbildung im Herbst 2007, Supervisionen in X-Psychotherapie). Der dem UFS tatsächlich als einziges Beispiel außerhalb dieser Ausbildungen genannte Entwurf für eine Visitenkarte überzeugt nicht, zumal dieser zeitlich nicht zuordenbar und über ein jederzeit herstellbares Grobkonzept nicht hinausgeht.

Den im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Lebens und Sozialberater geltend gemachten Kosten kommt daher die Qualität vorweggenommener Betriebsausgaben oder steuerlich anzuerkennender Umschulungskosten im Sinne der eingangs dargestellten Rechtslage nicht zu. Damit entfällt auch der Anspruch auf Vorsteuerabzug aus diesen Aufwendungen.

Auch die Beurteilung der Ausbildung der Bw in X-Psychotherapie führt zum selben Resultat: Zunächst ist noch einmal festzuhalten, dass die Ausübung psychotherapeutischer Arbeit in Österreich eine Ausbildung nach dem Psychotherapiegesetz voraussetzt. Personen mit einer Ausbildung als LSB sind dazu nicht befugt. LSB und Psychotherapie stellen zwei unterschiedliche Berufe mit unterschiedlichen Zielgruppen und entsprechend verschiedenen Zugangsvoraussetzungen dar.

In der Wissensenzyklopädie Wikipedia (www.wikipedia.org) wird die X-Psychotherapie bzw. X.-Energetik als psychotherapeutische Methode bezeichnet, welche *eine konsequente Integration von psychischen und körperlichen Prozessen anstrebt. Zentraler Begriff ist die «Verlebendigung» als Ansatz, Prozess und Ziel therapeutischen Wirkens. Die Gesellschaft für X.-Energetik zählt rund 30 ausgebildete Psychotherapeutinnen und Psychotherapeuten im deutschsprachigen Raum.*

Auf der Internet-Homepage des ausländischen Instituts für X-Psychotherapie ist zu erfahren, dass die dreieinhalbjährige Ausbildung nach sieben thematischen Ausbildungsmodulen, mindestens 30 Tagen Gruppenpsychotherapie, jährlich mindestens 6 Seminar- und Supervisionstagen mit Dr.Y, dem Begründer dieser therapeutischen Methode, mindestens 100 Stunden Einzeltherapie bei einem ausgebildeten Lehrtherapeuten, einer Diplomarbeit und einem Prüfungsgespräch mit dem Diplom in X-Psychotherapie abschließt. Zur Ausübung der erlernten Methode wird auf *die nationalen gesetzlichen Regelungen zur Psychotherapie* verwiesen.

In Österreich setzt die selbständige Ausübung der Psychotherapie neben der bereits erwähnten, umfangreichen theoretischen und praktischen Ausbildung nach dem Psychotherapiegesetz (*psychotherapeutisches Propädeutikum* bzw. *psychotherapeutisches Fachspezifikum*) unter anderem die Eintragung in die Psychotherapeutenliste voraus (§ 2 bzw. § 11 Psychotherapiegesetz, BGBl 361/1990). Die Tätigkeit als X.-Psychotherapeutin ist als eigenständiger Beruf in Österreich nicht vorgesehen.

Im Verfahren wurde weder vorgebracht noch wurden Unterlagen vorgelegt, nach welchen die Bw die Voraussetzungen zur Berufsausübung als Psychotherapeutin erfüllt oder diese auch nur anstrebt.

Nach der übermittelten Bestätigung des Instituts für X-Psychotherapie vom 4. Oktober 2009 hat die Bw durch die Ausbildung nach Dr.Y. in den Jahren 2002 – 2006 *die Voraussetzungen für den Abschluss* der Weiterbildung und Ausbildung in X-Psychotherapie *erfüllt*.

Weder zählt dieses Institut zu den in Österreich anerkannten Ausbildungseinrichtungen nach dem Psychotherapiegesetz noch zielt die Ausbildung in X-Psychotherapie nach den dargestellten Informationen bzw. Unterlagen auf die Erlangung einer derartigen Berufsbefugnis ab. Vielmehr ist auch diese Ausbildung nach einem vorgelegten Informationsblatt des Instituts als Weiterbildung für Personen in sozialen und therapeutischen Berufen konzipiert.

Überdies ist nach dem oa. Wortlaut der Bestätigung des Instituts für X-Psychotherapie vom 4. Oktober 2009 der Abschluss dieser Ausbildung durch die Bw ebenfalls noch offen. Die Nichtvorlage des Abschlussdiploms trotz Aufforderung durch den UFS unterstreicht, dass, im

Gegensatz zum Berufungsvorbringen, auch bei dieser Ausbildung die Finalisierung sieben Jahre nach deren Beginn noch auf sich warten lässt. Nicht zuletzt da die Bw nach dem Inhalt der Bestätigung die vorgesehene Diplomarbeit weder innerhalb des vorgegebenen zeitlichen Höchstrahmens von vier Jahren noch bis zum Herbst 2009 fertig gestellt hat und die Ablegung der Diplomprüfung vor Verfassen der Diplomarbeit zudem den Ausbildungserfordernissen des Instituts widerspricht, hält es der UFS für unwahrscheinlich, dass die Bw diesen Abschluss tatsächlich anstrebt.

Wenn die Ausbildungsziele der ursprünglich für eine Dauer von zwei bis drei Jahren geplanten LBS-Ausbildung nach zehn Jahren und der vierjährigen Ausbildung in X-Psychotherapie nach sieben Jahren noch nicht erreicht wurden, so erscheint dies mit der berufsbegleitenden Absolvierung der Ausbildungen allein nicht erklärbar, sondern ist darin vor dem Hintergrund ungefährdeter Einkünfte der Bw als Architektin ein weiteres Indiz fehlender Ernsthaftigkeit in Bezug auf einen geplanten Berufswechsel zu erblicken. Dies kommt im Übrigen auch durch das Berufungsvorbringen zum Ausdruck, nach welchem die Bw ihre Tätigkeit als Architektin mit den Zusatzausbildungen *ergänzen* wollte.

Für das anhängige Verfahren ist im Zusammenhang mit den geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung in X-Psychotherapie neben dem fehlenden Abschluss insbesondere der Umstand von Bedeutung, dass diese Ausbildung die Bw selbst bei ordnungsgemäßer Beendigung nicht zur Berufsausübung in Österreich befähigt und damit für sich zur Einkünfteerzielung ungeeignet ist.

Wegen der gänzlich anderen Zielrichtung ist diese Ausbildung auch nicht der LSB-Ausbildung zuordenbar. Die Bw spricht im Vorlageantrag selbst von zwei Ausbildungen. Die gesonderte Anführung der X-Psychotherapie in den Abgabenerklärungen zeigt ebenfalls, dass sie nicht von einem Teil der LSB-Ausbildung sondern von einer zusätzlichen Ausbildung ausgegangen ist. Ebenso wenig wird in der Bestätigung der LSB-Vereinigung vom Oktober 2009 Bezug auf die Ausbildung in X-Psychotherapie genommen.

Die Ausbildung der Bw in X-Psychotherapie diene nach dem dargestellten Gesamtbild ebenfalls nicht der Erlangung einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle. Dies wird nicht zuletzt durch das Fehlen von Einnahmen aus der praktischen Umsetzung der erlernten Therapiemethode auch nach Ablegung der Diplomprüfung im Februar 2006 unterstrichen. Die einmalige Vortragstätigkeit im Rahmen der erwähnten Lehrerfortbildungsveranstaltung im Herbst 2007, rd. 1,5 Jahre nach Ablegung der Diplomprüfung (lt. Unterlagen 9 Teilnehmer a 300,- € Teilnahmegebühr) ändert daran nichts.

Auf Basis der festgestellten Verhältnisse kommt auch für die durch die Ausbildung in X-Psychotherapie und X.-Energetik verursachten Kosten weder eine ertragsteuerliche

Berücksichtigung als Betriebsausgaben oder Umschulungskosten noch ein Vorsteuerabzug in Betracht.

Neben dem Kurzcurriculum bei der LSB-Vereinigung und der Ausbildung in X-Psychotherapie nach Dr.Y. hat die Bw im Laufe des Verfahrenszeitraums noch insgesamt elf verschiedene Bildungsangebote unterschiedlicher Veranstalter mit psychotherapeutischem Bezug besucht. Dass diese Veranstaltungen Teile einer Ausbildung nach dem Psychotherapiegesetz waren, ist den Unterlagen nicht zu entnehmen und scheitert zudem an der fehlenden Eignung der Veranstalter als Ausbildungseinrichtungen nach dem Psychotherapiegesetz.

Neben dem auf Psychotherapie ausgerichteten Inhalt steht dies auch der Zuordnung zur LSB-Ausbildung der Bw entgegen, zumal die Veranstaltungen nach den Unterlagen nicht der LSB-Vereinigung zuzuordnen waren.

Diese elf Veranstaltungen stellten vielmehr Einzelmodule außerhalb einer Ausbildung für bzw. Vorbereitung auf einen neuen Beruf dar und sind damit im Sinne der zitierten Gesetzesmaterialien zu BGBl I Nr.155/2002 steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Zur Frage der beruflichen Verwandtschaft der angestrebten Ausbildungen mit dem Hauptberuf der Bw genügt, da die Bw keinen neuen Beruf anstrebt, der Hinweis auf die Verkehrsauffassung, nach welcher der Beruf des Architekten mit sozialberatenden oder therapeutischen Berufen nicht artverwandt ist. Der Einfluss psychologischer Aspekte bzw. Erkenntnisse in der Architektur ist unbestritten, doch für eine berufliche Verwandtschaft der genannten Tätigkeiten nicht entscheidend.

Nachdem die strittigen Kosten mit dem geplanten Wechsel der Bw in ein neues Berufsfeld nach dem Verfahrensergebnis nicht im Zusammenhang stehen, ist zu klären, ob es sich im Sinne der dargestellten Rechtslage allenfalls um Fortbildungskosten in ihrem bisherigen Beruf als Architektin handelt.

Auch dafür fehlen allerdings die Voraussetzungen, setzt der Werbungskostenabzug doch, wie angeführt, die Verursachung (Kausalität) der Aufwendungen durch die nichtselbständige Tätigkeit der Bw als Architektin voraus.

Dass diese im Verfahrenszeitraum nicht gegeben war, wird bereits durch die Geltendmachung von Vorsteuern aus den Aufwendungen für die gewerbliche Tätigkeit aus LSB und X-Psychotherapie belegt.

Erstmals im Rechtsmittelverfahren wurde vorgebracht, dass sich die Beweggründe der Bw. im Laufe der Zeit in Richtung Ergänzung ihrer Ausbildung als Architektin geändert hätten.

Allerdings hatte die Bw noch bei Prüfungsbeginn im Sommer 2008 als geplantes Ziel ihrer Zusatzausbildung die „*Tätigkeit der Lebens- und Sozialberatung /Begleitung von Menschen in*

schwierigen Lebenssituationen)⁸ angegeben und angemerkt, dass sie aus dieser Tätigkeit den Lebensunterhalt bestreiten wolle (von der Bw unterfertigter Aktenvermerk vom 28.7.2008 im Prüferakt). Bis zu diesem Zeitpunkt ist die Annahme einer Verursachung durch die nichtselbständigen Einkünfte der Bw jedenfalls unbegründet.

Auch wenn sich die absolvierten Bildungsmaßnahmen, wie aufgezeigt wurde, für die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit als LSB oder Psychotherapeutin als von Beginn an ungeeignet erweisen und deren Betriebsausgabencharakter zu verneinen ist, kann keine Rede davon sein, dass die geltend gemachten Aufwendungen durch die Tätigkeit der Bw als Architektin veranlasst waren. Daran ändert weder eine retrospektive „Umwidmung“ zu den nichtselbständigen Einkünften etwas, noch die Verwertbarkeit von Teilen der erlernten Fertigkeiten bzw. Kenntnisse bei dieser Tätigkeit.

Bei der Klärung, ob Fortbildungskosten im bisherigen Beruf der Bw vorliegen, ist daran zu erinnern, dass die absolvierten Ausbildungen weder nach dem Ausbildungsprogramm noch nach der Zielgruppe auf Architekten (oder verwandte Berufe) ausgerichtet sind, sodass keine berufsspezifische Fortbildung vorliegt. Vielmehr richtet sich die LSB-Ausbildung der LSB-Vereinigung primär an Menschen in Human- und Sozialberufen und auch die X-Psychotherapie versteht sich lt. Homepage vor allem als Angebot an Menschen in sozialen und therapeutischen Berufen. Beide Ausbildungen sind aber auch für zielgruppenfremde Personen offen (keine einschlägige Berufsvorbildung bzw. -praxis als Zugangsvoraussetzung; das Programm des von der Bw absolvierten Kurzcurriculums bei der LSB-Vereinigung richtet sich sogar explizit auch an Personen, die nicht in der LSB arbeiten wollen).

Nach der Darstellung der Bw liegt der Schwerpunkt ihrer nichtselbständigen Tätigkeit nicht in der fachlichen Planungsarbeit sondern in der Projektabwicklung und den damit verbundenen Management-, Organisations-, und Koordinationsaufgaben, welche ein hohes Maß an Teamfähigkeit, Mitarbeiterführungscompetenz und Kommunikationsfähigkeit erfordern. Die in den Zusatzausbildungen erworbenen Kenntnisse im Bereich Psychologie, Gesprächsführung (*„spüribewusste resonante Gesprächsführung“*), Konfliktmanagement (*„Konflikttraining nach Marshall Rosenberg“*), Strategieentwicklung, Zielformulierung etc stellen demnach eine wesentliche Voraussetzung für die Bewältigung dieser Aufgaben dar.

Den vorgelegten Unterlagen ist allerdings zu entnehmen, dass die angeführten Themen in den Ausbildungen aus der spezifischen Sicht bzw. orientiert an den speziellen Bedürfnissen von Sozialberatungs- bzw. psychotherapeutischen Situationen thematisiert und bearbeitet wurden. Dass Bedingungen und Erfordernisse aus dem beruflichen Alltag der Bw, bei der Abwicklung von komplexen geschäftlichen Projekten, bei der Koordinierung von vielschichtigen Geschäftsinteressen, der Arbeit in und mit unterschiedlichen Arbeitsteams, bei

Geschäftsbesprechungen oder in der Mitarbeiterführung dabei eine relevante Rolle spielten, ist den Unterlagen nicht zu entnehmen. Allenfalls waren derartige Aspekte Randthemen, wie etwa beim „Konflikttraining nach Marschall Rosenberg“.

Die Bw hat Qualitäten im kommunikativen, psychologischen Bereich als wesentlich für die Bewältigung ihrer Aufgaben bezeichnet.

Nun betrifft Kommunikation alle Lebensbereiche, in welchen Menschen miteinander in Kontakt kommen. Unstrittig ist daher die Verbesserung der Kommunikationsfähigkeit auch der nichtselbständigen Tätigkeit der Bw dienlich, ebenso aber auch ihren privaten Lebensbereichen.

Gerade das weite Anwendungsfeld und die Untrennbarkeit der Verwertung kommunikativer Kenntnisse in berufliche und private Bereiche macht Aufwendungen zur Verbesserung der Kommunikationsfähigkeit steuerlich zu typischen Kosten der Lebensführung, die dem Bereich des § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG zuzuordnen sind. Dies umso mehr, wenn die vermittelten Inhalte derart wenig berufsorientiert angelegt sind, wie im Fall der von der Bw absolvierten Ausbildungen.

Da eine Trennung in berufliche und private Teile nicht zuletzt an der Art der Aufwendungen scheitert, verbleibt noch das Ausmaß der beruflichen Veranlassung dieser Kosten unter dem Blickwinkel der Notwendigkeit zu beurteilen.

Der UFS hält es aus der Sicht gerecht und billig denkender Menschen für nicht nachvollziehbar, dass die Bw sich vornehmlich zum Zwecke der Sicherung und Erhaltung ihrer Einkünfte als Architektin zwei Ausbildungsrichtungen zugewendet hat, die auf die Betreuung und Beratung von Menschen in Krisensituationen bzw. die Therapie psychisch kranker Menschen vorbereiten sollen. Der Markt bietet zur Verbesserung von Kommunikationskompetenzen für Menschen in Management- oder Organisationsberufen wesentlich mehr an den speziellen, beruflichen Anforderungen dieser Berufsgruppen orientierte, dadurch auch weniger zeit- und kostenintensive und damit sinnvollere Bildungsangebote. Auch der Aspekt der beruflichen Notwendigkeit spricht somit gegen einen Werbungskostencharakter der geltend gemachten Aufwendungen.

Im Verfahren hat die Bw mehrmals auf das Auftreten von Burn-Out-Symptomen verwiesen. „Um einem bevorstehenden Burn-Out oder einer drohenden Berufsunfähigkeit vorzubeugen“ habe sie auf ärztliches Anraten nach einer beruflichen Alternative gesucht. Unter Verweis auf die einschlägige Literatur listete die Bw typische Burn-Out-Symptome auf und merkte an, dass ihr die in der Ausbildung gewonnenen Erkenntnisse wertvolle Einblicke in ihre Verhaltensmuster und die Entwicklung von Strategien für die Bewältigung von Belastungssituationen ermöglichen. Weiters verwies sie darauf, dass sie an den 2003

begonnenen Supervisionen in X-Psychotherapie auch nach der Diplomprüfung und *bis heute* (= Herbst 2009) teilnimmt. Gleichzeitig bestätigte die langjährige Betreuerin der Bw im Rahmen ihrer Ausbildung in X-Psychotherapie, dass in den zahlreichen x-psychotherapeutischen Einzelsitzungen und Supervisionen, an welchen die Bw in den Jahren 2003 – 2009 teilgenommen hat, das zunehmende Auftreten von Angstzuständen und Burn-Out-Symptomen vorgebracht und gemeinsam bearbeitet wurde. Aus verschiedenen der vorgelegten Zahlungsbestätigungen dieser Therapeutin geht hervor, dass die Bw im Laufe der Jahre wiederholt „x.-energetische Arbeit“ bzw. „x.-energetische Begleitung“ in Anspruch genommen hat.

Außerhalb ihrer beiden Ausbildungen hat die Bw von Oktober 2003 – Mai 2004 nach ihren Angaben eine von einer Allgemeinmedizinerin und Psychotherapeutin geleitete Seminarreihe zum Thema *Angstbewältigung* besucht. Vom November 2004 bis Juli 2006 hat sie an einer *fortlaufenden psychotherapeutischen Selbsterfahrungsgruppe* zum Thema „Systemische Aufstellungsarbeit“ teilgenommen (am 5. Juli 2006 wurden dafür ausdrücklich „*Therapieeinheiten*“ in Rechnung gestellt).

Vor dem Hintergrund der fehlenden Eignung der absolvierten Ausbildungen zur Einkünfteerzielung und der lediglich bedingten Verwertbarkeit in ihrem Beruf als Architektin zeigt sich hier das primäre Motiv der Bw für die absolvierten Bildungsmaßnahmen: die Bewältigung der drohenden Burn-Out-Gefahr.

Damit sind die geltend gemachten Aufwendungen aber umso mehr den Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z.2 lit.a EStG zuzuordnen. Die abstrakte Gefahr, aufgrund drohender Gesundheitsprobleme möglicherweise künftig die Beschäftigung zu verlieren oder den Beruf aufgeben zu müssen (eine konkrete Gefahr wurde trotz Aufforderung nicht dargetan), macht Aufwendungen, wie sie die Bw getätigt hat, nicht zu Werbungskosten ihrer Einkünfte als Architektin.

Ebenes wenig kommt schließlich eine steuerliche Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen aus dem Titel von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des § 34 EStG in Betracht, ist ein derartiger Abzug doch auf Kosten beschränkt, welche zur Behandlung einer Krankheit im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplans anfallen. Beides lag nach dem Verfahrensergebnis nicht vor.

Nach herrschendem Verständnis steht der Begriff „Burn-Out“ nicht für eine Krankheit sondern für einen Prozess, der in verschiedensten körperlichen oder psychischen Krankheiten münden kann.

Im Verfahren ergaben sich weder Anhaltspunkte für eine ärztlich diagnostizierte Erkrankung der Bw, noch Hinweise darauf, dass die geltend gemachten Kosten im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplans zur Heilung oder Linderung einer Erkrankung angefallen sind. Der Aufzählung einschlägiger Burn-Out-Symptome durch die Bw kommt die Beweiskraft eines ärztlichen Befundes nicht zu. Ihre X-Psychotherapie -Betreuerin bezieht sich in der Bestätigung vom Oktober 2009 nicht auf eine Erkrankung sondern spricht ausdrücklich von der Bearbeitung körperlicher und psychischer *Belastungen* der Bw. Darüber hinausgehende Nachweise für das Vorliegen einer Erkrankung wurden nicht übermittelt. Die Bw hat vielmehr selbst darauf hingewiesen, dass die absolvierten Bildungsmaßnahmen dazu dienten, dem Ausbruch einer burn-out-bedingten Erkrankung *vorzubeugen*. Nach dem Berufungsvorbringen ist dies auch tatsächlich gelungen.

Da § 34 EStG lediglich die Berücksichtigung von Kosten der Krankenbehandlung, nicht aber von Ausgaben zur Verhinderung von Erkrankungen zulässt, scheidet ein Abzug der geltend gemachten Aufwendungen auch als außergewöhnliche Belastung aus.

Nachdem die Bw auch keine Gründe dargetan hat, die gegen die durchgeführte Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide 2004 – 2006 sprechen, war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 13. Dezember 2010