



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GG, Sekretärin, geb. 1234, wh. in M, vom 17. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 2. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufung der im Streitjahr 2007 als Sekretärin bei einer Bezirkshauptmannschaft tätigen Berufungswerberin (kurz Bw) vom 17.7.2008 richtet sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 (Arbeitnehmerveranlagung) des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 2.7.2008, in dem das Finanzamt die steuerliche Berücksichtigung der in der Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2007 vom 21.3.2008 als Reisekosten (Kz.721: € 482,28 an Kilometergeld und Taggeld) sowie Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten bzw. Umschulungskosten (Kz.722: € 1.700,00 an Kursgebühr) geltend gemachten Aufwendungen für den vom 3.11.2007 bis 7.11.2007 im Seminarhaus O von der Fa. KC, Wien, veranstalteten Kurs "Practitioner I (Kurs Nr.2701061)" (Basismodul zu NLP-Resonanz-Practitioner/Coach-Ausbildung) iHv zusammen € 2.182,28 abgelehnt und nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht hat. Da es sich, so die Begründung im Einkommensteuerbescheid, weder um eine Fortbildung im ausgeübten Beruf noch um eine weitere Berufsausbildung handle, stellten die geltend gemachten Aufwendungen keine Werbungskosten dar.

Dieser Feststellung hat die Bw in ihrer (fristgerecht eingebrachten) Berufung vom 17.7.2008 widersprochen, in der sie im Wesentlichen Folgendes vorgebracht hat: In ihrem Beruf als Chefsekretärin drehten sich wesentliche Teile Ihrer Arbeit um Kommunikation und den Umgang mit Menschen. Daher sei die in Rede stehende Fortbildung für sie sehr wohl eine „berufliche Ausbildung“. Diese („nlp resonanz practitioner“) werde nach Vorlage des Abschlusssdiploms sogar vom Land Oberösterreich gefördert und dadurch das hohe Interesse des Arbeitgebers an dieser Weiterbildung dokumentiert. Dazu komme, dass, aufbauend auf dem „practitioner“, der „Master“ und der „Coach“ gemacht werden könne; Voraussetzung für diese beiden Module sei aber der „Practitioner“. (Dazu werde auf die beiliegende Teilnahmebestätigung und das Angebot zur „Coach“- Ausbildung hingewiesen.) Ergänzend werde noch auf das (in Kopie beiliegende) WIFI- Kursangebot, betreffend „nlp-resonanz-coach“ verwiesen, woraus hervorgehe, dass im Institut K praktisch dieselben Lehrinhalte wie im WIFI vermittelt würden.

Das Finanzamt hat diese Berufung in seiner Berufungsvorentscheidung vom 22.7.2008 als unbegründet abgewiesen: Laut Internetseite des Instituts KC, so die Bescheidbegründung, diene der „nlp-Resonanz-Practitioner“ sowohl zur privaten als auch zur beruflichen Weiterbildung und sei das Basismodul für weiterführende Resonanz-Fachausbildungen; auch viele Paare würden den „Practitioner“ zur Weiterentwicklung ihrer Beziehung nutzen. Da der „NLP-Resonanz-Practitioner“- Kurs nach seiner Beschreibung sowohl der privaten Lebensführung als auch beruflich von Nutzen sei, könnten auf Grund des „Aufteilungsverbots“ des § 20 EStG 1988, wonach im Fall, dass Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen dienen, ein Nutzen für die Berufstätigkeit alleine für die Abzugsfähigkeit noch nicht ausreiche, die Kosten für den in Rede stehenden Kurs nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

In ihrem (rechtzeitig eingebrachten) Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die Bw den Begründungsausführungen der Berufungsvorentscheidung erwidert und dabei auch ihr bisheriges Vorbringen ergänzt: Die Ausbildung zum „Resonanz-Practitioner-Coach“ sei eine neue Berufsausbildung, auf Grund der „man sich später auch selbständig machen“ könne, um als „Coach“ (für Motivation, Konfliktmanagement, Stressmanagement, Einzel-, Gruppen- und Teamcoaching...) zu arbeiten. Sie habe in diesem Zusammenhang außerdem Angebote des WIFI erwähnt, auf die allerdings in der Bescheidbegründung nicht eingegangen worden sei.

Der Unabhängige Finanzsenat, dem in Entsprechung des § 276 Abs.6 BAO am 11.9.2008 die Berufung zusammen mit den finanzbehördlichen Verwaltungsakten zur Entscheidung iSd §§ 260, 282 Abs.1 und 289 BAO vorgelegt worden ist, hat zunächst am 23.2.2010 an die Bw gem. § 279 Abs.1. iVm § 115 Abs.1 und 2 sowie mit § 138 BAO einen Vorhalt gerichtet, in dem er nach Darlegung der ihm aus den vorgelegten Akten bislang bekannt gewordenen Sachlage und ausführlicher Erläuterung der sich hierauf beziehenden Rechtslage zwecks Klarstellung und Präzisierung des -aus seiner Sicht in essentiellen Punkten noch ergänzungsbedürftigen- Sachverhaltes, an Hand dessen er ja zu beurteilen hat, ob die geltend gemachten Aufwendungen Fortbildungskosten darstellen oder ob eine Ausbildung in einem neuen Beruf (Umschulung) vorliegt, der Bw nachstehende Fragen, und zwar verbunden mit der Aufforderung zur Beibringung ergänzender Unterlagen hiezu, zur Beantwortung vorgelegt:

- 1) Hat Ihr Arbeitgeber einen (wesentlichen) Teil der Kosten für die Teilnahme an dem in Rede stehenden Seminar (bzw. Kurs) getragen; wenn ja, in welcher Höhe ? Wurde ein sonstiger Kursbeitrag von dritter Seite gewährt (zB Bildungskonto des Landes O.Ö.)? (Um Vorlage entsprechender Unterlagen/Bestätigungen hiezu wird ersucht.)
- 2) Gab es eine Anregung/Aufforderung seitens Ihres Arbeitgebers, dieses Seminar (diesen Kurs) zu besuchen ? Hat Ihnen der Arbeitgeber für diesen Zweck Dienstfreistellungen gewährt ? (Um Vorlage einer Bestätigung/Stellungnahme Ihres Arbeitgebers betreffend die Berufsbezogenheit des Seminars/ des Kurses wird ersucht.)
- 3) Welcher Teilnehmerkreis hat das Seminar/ den Kurs besucht ? (Um Vorlage einer Teilnehmerliste des Veranstalters, aus dem auch die jeweiligen Berufe der einzelnen Teilnehmer hervorgehen, wird ersucht.)
- 4) Waren spezifische Voraussetzungen und „Anforderungsprofile“ für die Teilnahme am Seminar/Kurs notwendig ? (Um eine entsprechende Stellungnahme des Veranstalters wird ersucht.)
- 5) Was ist bzw. war zum Zeitpunkt des Besuchs des Kurses Ihr berufliches Aufgabengebiet ? (Um Vorlage einer Arbeitsplatzbeschreibung bzw. Stellungnahme Ihres Arbeitgebers wird ersucht.)
- 6) Für welche Bereiche Ihrer beruflichen Tätigkeit können die erlernten Seminarinhalte zur Anwendung gelangen ? (Führen Sie dazu einige typische praktische Anwendungsbeispiele an.)

7) Liegen Gründe vor, die dafür sprechen, dass der Besuch des NLP-Kurses für Ihre jeweils konkret ausgeübte Tätigkeit als notwendig zu erachten ist ? (Stellen Sie gegebenenfalls diese Gründe eingehend dar.)

8) Haben Sie das Seminar/ den Kurs mit einer offiziellen bzw. anerkannten Bestätigung abgeschlossen ? (Um deren Vorlage wird gegebenenfalls ersucht.)

9) Sind Sie nach allenfalls inzwischen bereits erfolgtem Abschluss der Ausbildung zum (von Ihnen beabsichtigten) „Resonanz-Practitioner-Coach“ (Ausbildungsdauer laut Teilnahmebestätigung: 3.11.2007 - 28.2.2009) bereits als (selbständiger) „Coach“ tätig , oder, sollte dies noch nicht der Fall sein, welche konkreten beruflichen Pläne und Aussichten im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Ausbildungsschritten haben Sie ? Welche konkreten, nach außen erkennbaren, auf eine neue in diesem Bereich liegende Einkunftsquelle schließbaren Schritte haben Sie bereits unternommen ? (Um Vorlage entsprechender Unterlagen bzw. eine Darstellung bereits vorhandener Kundenkontakte und Geschäftsbeziehungen wird ersucht.)

Die Bw hat dazu in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 12.3.2010 im Wesentlichen vorgebracht, dass es sei ihr zwar nicht möglich sei, sämtliche von ihr geforderten Unterlagen beizubringen, zu den einzelnen Fragen wolle sie aber dennoch Stellung beziehen:

Ihr Arbeitgeber habe ihr keine Kosten für die Teilnahme an dem in Rede stehenden Kurs rückvergütet; allerdings habe sie vom Bildungskonto des Landes O.Ö. einen Betrag von € 2.622,50 im Juni 2009 erhalten. Sie habe weiters im Juli 2009 die „Coaching- Ausbildung“ sowie im September 2009 einen weiteren Kurs („diplomierte Mentaltrainerin“) absolviert und dazu das „Nutzungsrecht“ erworben; insgesamt seien ihr dafür (ohne Reise- und Verpflegskosten) Aufwendungen von € 2.481,67 erwachsen (zu Frage 1). Eine Anregung bzw. Aufforderung seitens ihres Arbeitgebers, den in Rede stehenden Kurs zu besuchen, habe es nicht gegeben, ebenso keine Dienstfreistellung (zu Frage 2). Sie könnte zwar eine Teilnehmerliste beilegen, jedoch scheine darauf keine Berufsbezeichnung der Teilnehmer auf; sie stelle in diesem Zusammenhang aber klar, dass für die Teilnahme am betreffenden Kurs keine besonderen Voraussetzungen bzw. Anforderungsprofile notwendig gewesen seien (zu Frage 3 u.4). Weiters verweise sie auf beigeschlossene Zeugnisse (Zertifikat des Instituts K vom 1.4.2009 „Resonanz-Practitioner in Neuro-Linguistic-Programming“ über Ausbildung zum nlp-Resonanz-Practitioner im Zeitraum von November 2007 bis April 2009 in 285 Lehreinheiten; Diplom des Instituts K vom 14.7.2009 „nlp-resonanz-Coach“ über Ausbildung zum nlp-Resonanz-Coach im Zeitraum von November 2007 bis Juli 2009 in 300 Stunden), woraus hervorgehe, dass sie sowohl den „Practitioner- Kurs“ als auch das „Coaching- Modul“ mit Diplomarbeit und Prüfung abgeschlossen habe; zusätzlich beabsichtige sie, im September

2010 mit der „Master-Ausbildung“ zu beginnen (zu Frage 8). Bezüglich ihrer künftigen zusätzlichen Einkommensquelle „in Richtung Selbständigkeit“ könne sie zur Zeit noch keine konkreten Daten liefern; sie sei jedenfalls gerade dabei, sich einen Plan über ein konkretes Angebot bzw. darüber, welchen Personenkreis sie ansprechen werde, zu erstellen (zu Frage 9).

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten (§ 16 Abs.1 EStG 1988) eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot (§ 20 EStG 1988) fallen.

Für den Werbungskostencharakter ist grundsätzlich weder ein unbedingtes berufliches Erfordernis zur Tätigkeit der Aufwendungen oder Ausgaben noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich. Die Notwendigkeit einer derartigen Aufwendung ist also zwar grundsätzlich keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, aber sehr wohl ein Indiz für die berufliche Veranlassung bzw. für das Fehlen einer privaten Veranlassung (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Auf die Notwendigkeit kommt es indes jedenfalls bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben an, die ihrer Art nach die Möglichkeit einer privaten Veranlassung vermuten lassen (VwGH 29.11.1994, 90/14/0231), wobei diesfalls die Notwendigkeit dahingehend zu prüfen ist, ob das Tätigen der Aufwendungen objektiv sinnvoll ist (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung hingegen nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (= „Aufteilungsverbot“). Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungsweg nicht zulässig. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH 6.11.1990, 90/14/0176, und vom 28.2.1995, 94/14/0195).

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Ausbildungskosten sind hingegen Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen.

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlernter Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit.

Steht eine Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist. (Aus- und Fortbildung unterscheidet sich übrigens von der Umschulung dadurch, dass sie nicht "umfassend" sein muss: Dies hat zur Folge, dass auch einzelne berufsspezifische Bildungssegmente als Werbungskosten abzugsfähig sind.)

Beispiele für abzugsfähige Fort- und Ausbildungsaufwendungen sind: Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch einer HTL (Elektrotechnik) durch einen Elektriker, Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Architekturstudium eines Baumeisters (HTL) an einer technischen Universität, Aufwendungen einer Restaurantfachfrau im Zusammenhang mit dem Besuch eines Lehrganges für Tourismusmanagement, Aufwendungen eines Technikers im Zusammenhang mit der Ablegung der Ziviltechnikerprüfung, Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ablegung einer Beamten-Aufstiegsprüfung oder dem Besuch einer AHS (BHS) oder einem einschlägigen Universitätsstudium durch öffentlich Bedienstete.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können („Veranlassungszusammenhang“). Solche „artverwandte“ Berufe sind entsprechend der Verkehrsauffassung zu bestimmen; so ist insbesondere von verwandten Tätigkeiten auszugehen, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise am Arbeitsmarkt gemeinsam angeboten werden (zB Friseurin- Kosmetikerin, Dachdecker- Spengler) oder die Tätigkeit im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (zB Fleischhauer- Koch,

Elektrotechniker- EDV-Techniker). Als „verwandte“ Berufe werden beispielsweise aber auch Pastoralassistent und Psychologe angesehen werden, weil sich beide um die „Seele sorgen“; dagegen ist der Beruf des Lehrers mit dem des Psychotherapeuten oder dem des Familienberaters nicht verwandt; ebenso nicht verwandt ist der Beruf des Psychotherapeuten mit dem des Krankenpflegers sowie der Beruf des Physiopraktikers mit dem des Alten- und Krankenpflegers.

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichem Bezug, Sport, Esoterik, B-Führerschein), sind nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Daher ist beispielsweise ein allgemeiner Schi-, Schwimm- oder Tauchkurs auch für Sport- und Turnlehrer nicht abzugsfähig.

Bezüglich von Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist –wie oben bereits festgestellt- zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern darüber hinaus die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Ist eine derartige Ausbildungsmaßnahme beispielsweise auch von Komponenten der eigenen Persönlichkeitsentwicklung (zB bei NLP-Kursen) mit umfasst, so muss im jeweiligen Einzelfall die berufliche Notwendigkeit geprüft werden. Ergibt sich, dass die Teilnahme an der Ausbildung aus der Sicht der Einkünfteerzielung notwendig bzw. objektiv sinnvoll gewesen ist, so können in einem derartigen Fall zur Gänze abzugsfähige Werbungskosten vorliegen (UFSK vom 31.1.2005, RV/0505-K/02). Aber auch Aufwendungen für (Fort)Bildungsmaßnahmen, deren Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können, sind als abzugsfähige Werbungskosten anzusehen, wenn eine gewisse Notwendigkeit der Bildungsmaßnahme gegeben ist (UFSL vom 22.6.2006, RV/0135-L/04). Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einer Weiterbildungsveranstaltung trägt und/oder wenn Seminare mit homogenem Teilnehmerkreis veranstaltet werden, dann ist dies jedenfalls ein Hinweis auf deren berufliche Notwendigkeit. Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme oder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer Schulungsmaßnahme reichen hingegen für sich allein für die Abzugsfähigkeit derartiger Aus- oder Fortbildungskosten nicht aus (VwGH 22.9.2000, 98/15/0111).

Grundsätzlich ist stets anhand der Lehrinhalte zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung vorliegt, oder ob es sich um eine Fortbildungsveranstaltung handelt, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen

geeignet ist und auch Anziehungskraft auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen (VwGH 26.11.2003, 99/13/0160; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).

Beispiele: Ausgaben für einen "Weiterbildungslehrgang in Supervision, Personal- und Organisationsentwicklung" einer Lehrerin in einer höheren landwirtschaftlichen Fachschule stellen im Hinblick auf die dabei vermittelten Lehrgangsthemen allgemeiner Art keine Werbungskosten dar (VwGH 15.4.1998, 98/14/0004); Aufwendungen einer Lehrerin für Deutsch und Kommunikation an einer kaufmännischen Berufsschule für den Besuch von Kursen für neuro-linguistisches Programmieren (NLP) werden nicht dadurch abzugsfähig, dass die Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, das in den Kursen vermittelte Wissen teilweise an die Schüler weiterzugeben (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096); Aufwendungen eines Lehrers für psychologische Seminare sind dann abzugsfähig, wenn der Fortbildungscharakter einwandfrei erkennbar ist (homogener Teilnehmerkreis, auf Probleme des Schulalltags abgestellter Ablauf, vom Arbeitgeber bestätigte Berufsbezogenheit - VwGH 29.11.1994, 90/14/0231; VwGH 29.11.1994, 90/14/0215); Aufwendungen eines leitenden Bankangestellten für den Besuch von Kursen aus Gruppendynamik, Kinesiologie, Somathosynthese, Psychosomatik und Neurolinguistischem Programmieren (NLP) sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Seminarprogramme keine berufsspezifischen Inhalte erkennen lassen.

Auch aus dem Umstand, dass Kurse von Angehörigen verschiedener Berufsgruppen besucht wurden, kann abgeleitet werden, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art und nicht auf die spezifische berufliche Tätigkeit des Abgabepflichtigen abgestellt war. Am Ergebnis einer privaten Mitveranlassung kann auch eine Bestätigung des Arbeitgebers, wonach der Abgabepflichtige die Seminare im Einvernehmen mit ihm besucht habe und die in den Seminaren erworbene Kompetenz im Rahmen seiner Führungsfunktion und in Seminaren dem Arbeitgeber zur Verfügung stellen könne, nichts ändern; zumal Fähigkeiten, wie sie in Seminaren, die sich mit Kommunikation beschäftigen (zB NLP-Seminare), vermittelt werden, in einer Vielzahl von Berufen, aber auch für den privaten Lebensbereich von Bedeutung sind (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).

Wie oben schon festgehalten, dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, und zwar- wie ebenfalls oben bereits erwähnt- auch dann nicht, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgt. Weiters gilt in diesem Zusammenhang, dass dann, wenn sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche

Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 der gesamte Aufwand als „Mischaufwand“ nicht abzugsfähig ist (vgl. Doralt, Kommentar EStG 1988, 4. Auflage, § 29 Tz 22).

Kurse für neurolinguistisches Programmieren (NLP) werden vielfach von der Rechtsprechung nicht als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 anerkannt, da die dabei erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten neben einer - im Einzelfall durchaus möglichen - Anwendung im Beruf jedenfalls auch durch die private Lebensführung mit veranlasst sind.

Der VwGH stellte beispielsweise mit Erkenntnis vom 29.1.2004, 2000/15/0009, im Fall der Beschwerde des Leiters einer Bankfiliale, dessen Tätigkeit in der Bank neben der Leitung der Filiale mit rund 30 Mitarbeitern auch deren Aus- und Weiterbildung, die Organisation und Leitung von "Gruppenmeetings", das Schulen der effektiven Kommunikation und Interaktion zwischen Teilnehmern und anderen Gruppen, das Abhalten von Vorträgen in der Bank und in Firmen und die Mitgestaltung von Seminaren als Referent und "Entwickler" umfasste, zur Frage der Abzugsfähigkeit von Kosten für NLP-Seminare fest, dass diese unter Berücksichtigung des oben zitierten § 20 EStG 1988 keine steuerlich abzugsfähige Fortbildung darstellen: Für diese Beurteilung sprächen sowohl die keine berufsspezifischen Inhalte erkennen lassenden Seminarprogramme als auch der Umstand, dass die Kurse von Angehörigen verschiedener Berufsgruppen besucht wurden, woraus die Finanzbehörde zu Recht abgeleitet habe, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art und nicht auf die spezifische berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Bankenbereich abgestellt gewesen und daraus eine private Mitveranlassung der Seminarbesuche zu konstatieren sei. Bereits in seinem Erkenntnis vom 17.9.1996, 92/14/0173, hat der Verwaltungsgerichtshof übrigens die Aufwendungen für NLP-Seminare (bei einer Lehrerin für Mathematik und Physik) nicht anerkannt, da ein derartiger Kurs keine berufsspezifische Fortbildung darstelle, weil das in diesen Kursen vermittelte Wissen von allgemeiner Natur und auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit anwendbar ist.

Aber auch in den Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates wurde bisher der Werbungskostenabzug bei diversen NLP-Seminaren verneint, und zwar UFSG vom 12.2.2003, RV/0185-G/02 (NLP-Practitioner Kurs einer Kindergärtnerin), UFSF vom 18.3.2003, RV/0246-F/02 (NLP-Practitioner- Lehrgang bei Projektmanager), UFSK vom 20.5.2003, RV/0319-K/02 (NLP-Seminare eines Abteilungsvorstandes), UFSW vom 1.8.2003, RV/0682-W/03 (NLP-Seminar einer Personalistin) und UFSG vom 10.10.2003, RV/0045-G/03 (NLP-Practitioner-Training einer Person in einer Personalabteilung bzw. Personalentwickler), UFSL

vom 14.12.2007, RV/0571-L/07 (NLP-PUR, Practioner einer Geschäftsführer- Sekretärin) und UFSL vom 16.2.2004, RV/1600-L/02 (NLP-Practioner-Ausbildung einer Assistentin der Geschäftsleitung).

Auch im gegenständlichen Fall ist für den Unabhängigen Finanzsenat aus dem Vorbringen der Bw und den dazu von ihr vorgelegten Seminarunterlagen, nämlich der Kurskurzbeschreibung vom 1.7.und 2.7.2008 („KC : nlp-Resonanz Practioner/Coaching Basismodul: Ziel..., Inhalt..., Zielgruppe Ablauf/Organisation..., Kurs-Details...“), der Teilnahmebestätigung vom 17.7.2008 mit dem Angebot zur Ausbildung zu „resonanz-Coach“ und „master-practitioner“ und der Kursbeschreibung des WIFI Oberösterreich vom 14.7.2008 („Ausbildung zum Coach“), aber auch aus den (oben wieder gegebenen) Angaben der Bw im Zuge des (oberwähnten) Vorhalteverfahrens und den sich darauf beziehenden (ergänzend vorgelegten) Unterlagen, nämlich dem Zertifikat des Instituts K vom 1.4.2009 und dessen Diplom vom 14.7.2009 sowie der Teilnahmebestätigung vom 14.7.2009 (betreffend „Coach Aufbaumodul“) nichts anderes zu entnehmen, als dass beim gegenständlichen Seminar lediglich Inhalte allgemein interessierender Art angeboten wurden („...Der nlp-resonanz-Practitioner dient sowohl zur privaten als auch beruflichen Weiterbildung....Viele Paare nutzen den Practitioner zur Weiterentwicklung ihrer Beziehung...Die Ausbildung dient sowohl zur privaten als auch zur beruflichen Weiterbildung...“), ein homogener Teilnehmerkreis offenbar nicht gegeben war, persönlichkeitsbildende Elemente im Vordergrund standen und eine Anregung des Arbeitgebers der Bw, dieses Seminar zu besuchen, nicht erfolgte. Eine berufsspezifische Fortbildung, die auf die berufliche Tätigkeit der Bw als „Sekretärin“ (laut deren Arbeitnehmerveranlagungserklärung vom 21.3.2008) bzw. als „Chefsekretärin“ (laut deren Eingabe vom 17.7.2008) zugeschnitten ist, konnte weder an Hand der von ihr vorgelegten Unterlagen noch aus ihrem Vorbringen festgestellt werden. In diesem Zusammenhang fällt zudem auf, dass die Bw auf die sich auf ihre berufliche Tätigkeit beziehenden (im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 23.2.2010 an sie gestellten) Fragen – es handelt sich dabei um die Fragen 5) bis 7) -in ihrer Stellungnahme vom 12.3.2010 überhaupt nicht eingegangen ist, also nicht einmal versucht hat, den in Rede stehenden NLP-Kurs mit ihrer ausgeübten beruflichen Tätigkeit konkret in Verbindung zu bringen, sodass der Unabhängige Finanzsenat nur zu dem Schluss kommen konnte, dass der von der Bw absolvierte NLP-Kurs die oben formulierten, einerseits aus der diesbezüglichen Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates und andererseits aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgeleiteten Kriterien für die Beurteilung einer Bildungsmaßnahme als berufliche Fortbildung, deren Kosten steuerwirksam abgesetzt werden können, nicht erfüllt.

Allerdings war durch den Unabhängigen Finanzsenat, und zwar auf Grund der im Vorlageantrag vom 20.8.2008 enthaltenen –jedenfalls sinngemäß so zu verstehenden– Andeutung der Bw, die Ausbildung zum „Resonanz-Practitioner-Coach“ könne in eine selbständige Tätigkeit als „Coach“ münden und würde von ihr eine solche auch angestrebt werden, sodass im gegebenen Fall u. U. eine „Umschulung“ vorliegen könnte, in Entsprechung der §§ 161 Abs.1, 279 BAO der Sachverhalt ergänzend dahingehend zu erheben und entsprechend zu beurteilen.

Vorweg wird dazu festgestellt, dass eine derartige Umschulungsmaßnahme, um abzugsfähig zu sein, jedenfalls auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielen muss. Abzugsfähig sind sohin Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Beruf, der bisher noch nicht ausgeübt worden ist („vorweggenommene Werbungskosten“). Diese Aufwendungen müssen also auf einen neuen Beruf „abzielen“, d.h. die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss bereits zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein; es reicht nicht aus, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld „ermöglicht“ (vgl. H. Fuchs, UFS aktuell 2005, 48, u. Taucher, FJ 2005, 341). Weiters muss die Umschulung umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig. Obzwar nach dem Gesetzeswortlaut nur „Umschulungsmaßnahmen“ abzugsfähig sind, die auf einen Berufswechsel ausgerichtet sind, sind nach den Gesetzeszweck aber auch Aufwendungen abzugsfähig, die auf eine andersgeartete Nebentätigkeit abzielen, dies mit der Konsequenz, dass der bisherige Beruf nicht zur Gänze aufgegeben werden muss: Gefördert wird also auch die Erzielung von Zusatzeinkommen (siehe dazu Doralt II, 203/4/2 zu § 16; sowie UFSL vom 13.3.2008, RV/0048-L/06, und vom 27.4.2009, RV/0943-L/05; anders hingegen UFSG vom 5.11.2008, RV/0251-G/06, und UFSW vom 31.3.2008, RV/1938-W/07). Unter diesem Gesichtspunkt können auch Kosten für NLP- Kurse als (vorweggenommene) Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt werden, allerdings nur dann, wenn im angestrebten Beruf die Inhalte dieser Kurse auch wesentliche Voraussetzungen und Bestandteile der neuen Tätigkeit sind.

Im vorliegenden Fall liegen keine Hinweise darauf vor, dass die Bw plant, die zukünftige Tätigkeit als „Coach“ nichtselbständig auszuüben. Die geplante Tätigkeit wird deshalb gegebenenfalls wohl nur zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen können (§ 2 Abs.3 Z.3 EStG 1988) Die damit zusammenhängenden Aufwendungen sind deshalb nach den regeln des § 4 Abs.4 Z.7 EStG 1988 zu beurteilen, der allerdings ohnehin textlich dem § 16 Abs.1 Z.10 EStG 1988 entspricht.

Wie dem Unabhängigen Finanzsenat mittlerweile (auf Grund des derzeitigen Aktenstandes) bekannt ist, hat die Bw seit Absolvierung des streitgegenständlichen Ausbildungsmoduls „NLP-Practitioner I“ (im November 2007) bis September 2009 weitere Ausbildungsmodule und Fortbildungsseminare absolviert und ist ihr nicht nur am 14.7.2009 das Diplom zum NLP-Resonanz-Coach verliehen worden, sondern sie hat (als „diplomierte Mental-Trainerin“) darüber hinaus dazu am 27.9.2009 das Nutzungsrecht („Lizenz“) des ausgearbeiteten Seminarmanuskripts und die Kopierrechte für eigene Seminare und Beratungen von der „IAW“ in Vaduz, Liechtenstein, erworben, und verfügt dadurch seit Oktober 2009, zumindest was ihre fachliche Ausbildung sowie die erforderlichen „Betriebsmittel“ (Unterlagen, Skripten, Lehrbehelfe) anlangt, über sämtliche Voraussetzungen für eine Arbeitsaufnahme im neuen Beruf. Dennoch hat die Bw seither aber keinerlei erkennbaren (konkreten) Schritte in diese Richtung, wie insbesondere die Erwirkung einer entsprechenden Gewerbeberechtigung, die Reduzierung der Arbeitszeit im bisher ausgeübten Beruf (als Sekretärin einer Bezirksverwaltungsbehörde), die Anmietung bzw. Ausstattung oder Adaptierung geeigneter Büro- und Veranstaltungsräumlichkeiten, die Anbietung von Leistungen in der Öffentlichkeit (Werbemaßnahmen wie insbes. Inserate in Medien), die Kontaktaufnahme mit potentiellen Kunden bzw. Klienten, die Anbahnung von Geschäftskontakten u.ä., gesetzt, sodass –auch in Ansehung ihrer (obzitierten) Stellungnahme vom 12.3.2010 zur entsprechenden Frage (Frage 9) im Parteivorhalt vom 23.2.2010, worin sie zum Einen einräumen musste, noch keine konkreten Daten diesbezüglich liefern zu können, und zum Anderen nicht einmal in der Lage war, ihre weiteren Absichten und Pläne diesbezüglich konkret darzulegen– für den Unabhängigen Finanzsenat gewichtige Zweifel bestehen, ob und in welchem Umfang von der Bw überhaupt eine künftige Tätigkeit als „NLP-Resonanz-Coach“ mit dem Ziel der Erzielung von doch nennenswertem Zusatzeinkommen von vornherein geplant gewesen ist (siehe dazu auch UFSS vom 25.6.2008, RV/0044-S/08).

Zusammenfassend ist sohin festzustellen, dass die von der Bw geltend gemachten Ausbildungskosten auch nicht als (vorweggenommene) Betriebsausgaben (für Einkünfte aus Gewerbebetrieb) berücksichtigt werden können, weil die überwiegende Mehrzahl der Fakten gegen die Absicht sprechen, die von der Bw erworbenen Kenntnisse tatsächlich berufsmäßig und zur Erzielung eines Gesamtgewinns umzusetzen. Dazu zählen insbesondere folgende Umstände: Die Ausbildung richtet sich auch an einen allgemeininteressierten Teilnehmerkreis; die Tätigkeit ist nach Abschluss der Ausbildung (Juli 2009) bis heute nicht aufgenommen worden, es sind seither keinerlei erkennbaren konkreten Schritte hiefür unternommen worden; die Arbeitszeit im bisher (nach wie vor ausgeübten) Beruf ist nicht reduziert worden bzw. nicht einmal die Absicht zu einem derartigen Schritt erklärt worden.

Setzt man dies alles in Bezug zu den doch erheblichen Gesamtausbildungskosten von ca. € 5.800,00, kann der Unabhängige Finanzsenat nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im vorliegenden Fall nicht davon ausgehen, dass sich die Bw ernsthaft bemüht, den Beruf eines NLP-Coaches tatsächlich auszuüben und damit relevante Einnahmen zu erzielen.

Es war daher über die gegenständliche Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. April 2010