



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Fidas Liezen Steuerberatung GmbH, 8940 Liezen, Gesäusestraße 21-23, vom 22. April 2011, gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. März 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe für das Jahr 2006 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in den Jahren 2006 bis Februar 2007 bei der Fa. B-P und danach – bis August 2007 – bei der Fa. XY-GmbH nichtselbständig tätig. Im Anschluss daran wurde ihm vom AMS die Ausbildung zum Baumeister (Bauakademie Z) finanziert.

Seit dem Jahr 2008 erzielt der Bw. aus seiner Tätigkeit als Baumeister der Firma "MW" Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Seit November 2009 liegt eine Gewerbeberechtigung zur "Organisation von Seminaren, Schulungen und Veranstaltungen" sowie "Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit durch Berücksichtigung bioenergetischer, geobiologischer, baubiologischer und geomantischer sowie optischer und geschmacklicher Gesichtspunkte" vor. Aus dieser Tätigkeit wurden bis dato keine Einkünfte erzielt.

Aktenkundig ist weiters die Ausbildung zum "Rutengänger", beginnend im Jahr 2004.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 machte der Bw. Aufwendungen für das Seminar "J Ganzheitliche StartUpBuisnessCoaching" plus Diäten iHv insgesamt € 2.090,40 als Werbungskosten geltend. Ergänzt wurden die geltend gemachten Werbungskosten durch Kilometergelder iHv € 361 für die Anreise zu diesem (einwöchigen) Seminar nach W im A.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte er die Ausbildungskosten zum "United Coach" in Höhe von € 5.500 ergänzt um Kilometergelder in Höhe von € 722 als Werbungskosten geltend. Wie aus einem Schreiben des Steuerberaters vom 4. Jänner 2013 hervorgeht, habe der Bw. "nach wie vor geplant, als Coach im Rahmen seiner Ausbildung zum "United Coach" tätig zu werden. Aufgrund seiner langjährigen Ausbildung zum Baumeister habe er jedoch bisher neben seiner beruflichen Tätigkeit nicht die Zeit gefunden, diesbezügliche Kontakte zu knüpfen bzw. diese Tätigkeit "nebenbei" auszuüben". Die Tätigkeit sei aber bereits jetzt – so die weiteren Ausführungen des Steuerberaters – Grundlage für seine Tätigkeit als Baumeister. Aufträge, die der Bw. nur aufgrund seiner umfassenden Ausbildung gegenüber seiner Konkurrenz lukrieren könne, seien keine Seltenheit.

Eine umfassende Ausbildung sei heutzutage Grundlage für ein erfolgreiches Unternehmertum und sollten daher die "damit verbundenen Kosten absetzbar sein".

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 wurden die vorstehenden Kosten mit nachstehender Begründung *nicht* als Werbungskosten anerkannt:

Aus dem vorgelegten Ausbildungsprogramm lasse sich erkennen, dass das Programm sehr allgemeiner Natur sei und einen breiten Teilnehmerkreis anspreche (Coaching für Menschen, Selbsterfahrung, Loslassen, was nicht glücklich macht, usw.). Begründet werde diese Ausbildung mit der Möglichkeit der Verwirklichung eines Gesamtkonzeptes – die Kombination von traditionellen Hausbau und Energetik.

Da allerdings – so das Finanzamt weiter – die Ausgaben für die in Rede stehenden Seminare neben der berufsspezifischen Bedeutung in einem wesentlichen Ausmaß auch der privaten Lebensführung zu Gute kommen, läge ein Mischaufwand vor, der gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zur Gänze steuerlich nicht absetzbar sei. Der

Verwaltungsgerichtshof habe in diesem Zusammenhang wiederholt ausgesprochen, dass bei Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen könnten, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage sei zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, die Behörde diese schon deshalb nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen dürfe, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar sei. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen würden, dürfe die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen würden. Die Notwendigkeit biete in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. ua. VwGH 27.6.2000, [2000/14/0096](#), mit weiteren Hinweisen).

Aufwendungen werden für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit dann als notwendig angesehen, wenn die gesamten Aufwendungen objektiv gesehen eindeutig für den Beruf eines Steuerpflichtigen sinnvoll seien (vgl. VwGH 12.4.1994, [91/14/0024](#)).

Dass nun im gegenständlichen Fall die gesamten Aufwendungen objektiv gesehen eindeutig *nicht* für den Beruf eines Steuerpflichtigen sinnvoll (notwendig) seien, zeige sich schon dadurch, dass die weit gestreuten Inhalte der besuchten Seminare keineswegs lediglich für die im Beruf des Abgabepflichtigen tätigen Personen von Interesse seien, sondern auch für andere Berufsgruppen und im Rahmen der privaten Lebensführung des Bw. verwertbar seien.

In der dagegen gerichteten Berufung führt der steuerliche Vertreter des Bw. eingangs aus, dass die Aufwendungen zwar als Werbungskosten "deklariert" worden seien, jedoch "gleichermaßen als Kosten der Umschulung bzw. als Ausbildung für die selbständige Tätigkeit" angesehen werden könnten. Dies mit nachstehender Begründung:

Der Bw. war im Jahr 2006 für die Fa. B-P in R tätig. Anlässlich seiner dortigen Arbeit habe er die Fa. MB aus W im A kennengelernt, die auch für die Fa. B-P beratend tätig gewesen wäre. Aufgrund der beruflichen Situation des Bw. bei der Fa. B-P bzw. im Hinblick darauf, dass aufgrund von Einsparungsmaßnahmen seine Position bei dieser Firma "gewackelt" habe, habe sich der Bw. entschlossen, Aus- bzw. Fortbildungsmaßnahmen zu ergreifen und seine zukünftige Berufstätigkeit neu zu strukturieren. Im Jahr 2007 sei er noch kurzfristig für eine andere Firma tätig gewesen, habe jedoch bereits ab dem Jahr 2006 begonnen, Umschulungs- und Ausbildungsmaßnahmen bei der Fa. MB im Zusammenspiel mit der durch das AMS finanzierten Ausbildung als Baumeister zu beanspruchen.

Die Tätigkeiten, die die Fa. MB für den Bw. bzw. auch für andere Unternehmer ausführe, sei der beiliegenden Erklärung zu entnehmen (Danach habe die mit und für den Bw. durchgeführte Arbeit ausschließlich im Schaffen erfolgsgünstiger Voraussetzungen für eine mittlerweile sehr erfolgreiche Selbständigkeit bestanden, unternehmer-, unternehmens- & marketingbezogen. Es folgte die beratende & coachende Begleitung in die Selbständigkeit mit allen dazu gehörenden Inhalten incl. der Creation Firmenname & Marketing in Theorie & Praxis, die Integration GANZheitlicher Aspekte, wie Baubiologie, Energetik, RaumOptimierung, aber auch zeitgemäße Führungstechniken & Verkaufsoptimierungen usw., immer im Hinblick auf das "Schaffen des Besonderen" im Rahmen der angemeldeten Tätigkeit. So habe der Bw. GANZheitlich und im MITEINANDER in seine Selbständigkeit in eben dieser Qualität geführt werden können, die ihn und sein erfolgreiches Unternehmen heute auszeichnen. Mit "USP" = Alleinstellungsmerkmalen und Besonderheiten, die – neben seiner mitgebrachten Kernkompetenz – maßgeblich dafür verantwortlich sind, dass sich der Bw., vielleicht im Gegensatz zu manch traditionellem Unternehmen ohne GANZheitlich-professionelle Entwicklungsbegleitung, auch in Zeiten wie den heutigen GUT & SOLIDE am Markt positionieren könne.)

Die gemachte Ausbildung im Zusammenhang mit der Ausbildung bei der Bauakademie Z habe für die zukünftige berufliche Ausrichtung (selbständiges Baumeistergewerbe) eine geschlossene Gesamtheit ergeben, die es dem Bw. erst ermöglichte, gewisse Aufträge zu lukrieren.

Von Seiten des Finanzamtes sei dargelegt worden, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Ausbildungskosten und den nunmehr erzielten Umsätzen nicht gegeben wäre. Dies sei nicht richtig, da der Bw. für seine Kunden eine umfangreiche Tätigkeit anbiete, die sowohl das Baumeistergewerbe als auch biologische energetische Optimierung, Baubiologie sowie andere Angebote (Wünschelrutenausmessungen) beinhalte.

Des Weiteren sei dem Bw. von der Fa. MB auch eine umfassende Ausbildung im Marketingbereich, die der Bw. als nunmehr Selbständiger zur Ausführung seiner Tätigkeiten im Baumeistergewerbe benötige, zur Verfügung gestellt worden.

Sollte eine Berücksichtigung als Werbungskosten nicht möglich sein, werde beantragt, die Kosten als Umschulungsmaßnahmen bzw. als vorweggenommene Betriebsausgaben anzuerkennen. Eine "private Veranlassung der Seminare" sei jedenfalls - so die abschließenden Ausführungen des Steuerberaters – im Hinblick auf die direkte Verbindung der Ausbildungskosten des Bw. mit seiner jetzigen Tätigkeit in keinsten Weise nachvollziehbar.

Daraufhin wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) sind Werbungskosten die 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; eine gleichlautende Regelung enthält § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 für Betriebsausgaben.

Diese gesetzlichen Bestimmungen tragen – wie auch der gegenständliche Berufungsfall deutlich macht – dem Umstand der Veränderungen im Berufsleben und auf dem Arbeitsmarkt Rechnung. Es ist erforderlich, Kenntnisse und Fähigkeiten für neue aber auch artverwandte Berufe im Rahmen von externen Fort- und Ausbildungen (oder durch Umschulungen) zu erwerben, um den jeweiligen Anforderungen – sei es am Arbeitsplatz oder am Markt gegenüber der Konkurrenz - gerecht werden zu können.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasseter Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen (betrieblichen) und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihren bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (Doralt, EStG¹¹, § 20 Tz 21/1).

Der Bw. hat lt. eigenen Angaben das Seminar im Jahr 2006 ("J Ganzheitliche StartUpBuisnessCoaching") besucht, um für seine bereits damals geplante selbständige Tätigkeit im Baumeistergewerbe vorbereitet zu sein (Dies wird im Übrigen auch durch seinen weiteren beruflichen Werdegang dokumentiert.).

Somit steht nicht die Werbungkosteneigenschaft dieser Aufwendungen zur Debatte, sondern es ist zu klären, ob es sich dabei um vorweggenommene Betriebsausgaben für seine geplante gewerbliche Tätigkeit als Baumeister handelt.

Hinsichtlich der im Jahr 2007 geltend gemachten Ausbildungskosten zum "United Coach" wird zu klären sein, ob gegenständlichenfalls die im Gesetz ausdrücklich genannte Voraussetzung, wonach die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes "abzielt" oder nicht, vorliegt; Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt worden sind, sind nämlich vom Abzug ausgeschlossen.

Das Finanzamt hat in den Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2007 die steuerliche Nichtberücksichtigung der streitgegenständlichen Kosten (inhaltlich ident) damit begründet, dass sowohl für die Teilnahme am gegenständlichen Seminar (2006) als auch für die Ausbildung (2007) keine berufliche Notwendigkeit vorgelegen sei und diese – neben der berufsspezifischen Bedeutung - in einem wesentlichen Ausmaß auch der privaten Lebensführung zu Gute kämen.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenat sind jedoch die streitgegenständlichen Aufwendungen einer steuerlich differenzierten Betrachtung zu unterziehen, wobei von nachstehenden Überlegungen auszugehen ist:

Das vom Bw. absolvierte "Ganzheitliche StartUpBuisnessCoaching-Seminar" im Jahr 2006 war Basis für seine oben beschriebene, von ihm nunmehr ab dem Jahr 2008 in seinem Baumeistergewerbe verwirklichte "Firmenphilosophie". Dazu kommt, dass dieses Seminar – wie in der Erklärung des Veranstalters (Fa. MB) glaubhaft dargestellt worden ist – den Bw. auch für seinen Weg in die Selbständigkeit wesentliche Dinge vermittelt hat (Beratung in Marketingfragen, Verkaufsoptimierung, etc.).

Daraus erhellt, dass sich diese dem Bw. vermittelten Konzepte - und somit die damit verbundenen Aufwendungen - sehr wohl für seine berufliche bzw. betriebliche Tätigkeit als *notwendig* herausgestellt haben; Aufwendungen für Konzepte, die im Übrigen – wie sich an Hand der ständig steigenden Umsatzzahlen (von 2008 bis 2011: € 211.000 bis € 316.000) dokumentieren lässt – auch erfolgswirksam gewesen sind.

Die Verwirklichung "privater Interessen" ist jedenfalls nicht erkennbar und waren diese – wenn überhaupt – nur von gänzlich untergeordneter Bedeutung.

Die streitgegenständlichen Aufwendungen in Höhe von insgesamt € 2.451,40 sind daher als vorweggenommene Betriebsausgaben anzuerkennen.

Eine andere Beurteilung hat aber nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich der für die im Jahr 2007 aufgewendeten Kosten für die "Coaching-Ausbildung" Platz zu greifen:

Wie sich aus den eingangs zitierten Gesetzesbestimmungen ergibt, sind Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen – wozu bei der gegebenen Sachlage diese Aufwendungen

zweifelsohne zu zählen sind – nur unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich zu berücksichtigen. Abzugsfähig sind nur Aufwendungen, die – auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten – zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen oder zusätzlichen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#)).

Der Bw. hat nun seit dem Jahr der Ausbildung (2007) bis dato keine weiteren Maßnahmen zur Schaffung einer Einkunftsquelle getätigt, sondern bloß – letztmals im Schreiben vom 4. Jänner 2013 – seine Absicht kundgetan, nebenberuflich als "United Coach" tätig sein zu wollen.

Der subjektive Wille des Bw. zu einem künftigen Einstieg in das neue Berufsfeld als "United Coach" mag durchaus vorhanden sein. Allerdings kann aus dem Gesamtbild der Verhältnisse weder zum Zeitpunkt des Entstehens der strittigen Kosten noch aus derzeitiger Sicht rückblickend eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkunftserzielung auf Basis der absolvierten Ausbildung als objektiv erwiesen angenommen werden. Im Übrigen hat auch der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter im Schreiben vom 4. Jänner 2013 selbst darauf hingewiesen, dass er - aufgrund seiner langjährigen Ausbildung zum Baumeister - bisher *neben* seiner beruflichen Tätigkeit als Baumeister keine Zeit gefunden habe, für die Tätigkeit als "United Coach" Kontakte zu knüpfen, um diese Tätigkeit "nebenbei" ausüben zu können (bzw. konnte nicht einmal ein Zeithorizont zur Aufnahme einer Tätigkeit als "United Coach" in Aussicht gestellt werden).

Abschließend wird bemerkt, dass an dieser Beurteilung auch der allgemein gehaltene Hinweis, wonach die Ausbildung bereits jetzt Grundlage für seine Tätigkeit als Baumeister sei und er deshalb bereits Aufträge lukriert hätte, nichts zu ändern:

Die Behauptung, durch diese Ausbildung zum "United Coach" hätten auch Aufträge für seine Tätigkeit als Baumeister lukriert werden können, ist in dieser Allgemeinheit zu vage, um daraus den erforderlichen konkreten Zusammenhang mit nachfolgenden Einnahmen herstellen zu können. Dabei soll gar nicht in Abrede gestellt werden, dass der Bw. durch seine Coaching-Ausbildung im Jahr 2007 für seine nunmehr tatsächlich ausgeübte Baumeistertätigkeit einzelne Impulse gewinnen hat können, doch steht auch fest, dass er gerade *wegen* seiner Baumeistertätigkeit bis dato keine Zeit gefunden hat, als Coach tätig zu sein und daraus Einkünfte zu lukrieren (siehe nochmals Schreiben vom 4. Jänner 2013).

Somit waren diese Ausbildungskosten nicht als Umschulungskosten im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 zu qualifizieren.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 18. Februar 2013