



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L E, geb. xx.xx.xxxx, 0001 W, Tn, vom 20. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen W vom 19. November 2007 betreffend Einkommensteuer **2006** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist im Berufungsjahr 2006 Angestellter der Firma Pg GmbH, Handel mit land- und forstwirtschaftlichen Produkten, und bezieht daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Am 15.11.2004 hat der Bw beim Finanzamt eine weitere Tätigkeit und zwar die Tätigkeit als Warenpräsentator und als Geschäftsvermittler als Handelsgewerbe gemeldet. Aus dieser Sparte erklärt der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Bw brachte am **07.11.2007** eine Einkommensteuererklärung für **2006** ein. In dieser machte er als Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Handelsgewerbe einen Verlust von minus 262,60 € geltend. Als weitere Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte der Bw den Verlust aus Umschulungskosten aus einer NLP-Ausbildung für eine weitere beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit als Lebens- und Sozialberater in Höhe von -6.100,99 €.

In einem Schreiben vom **07.11.2007** gab der Bw bekannt, dass er sich nach Abschluss seiner Ausbildung als Lebens- und Sozialberater im Netzwerk von der Firma k co als Regionalpartner selbständig machen werde und davon seinen Lebensunterhalt bestreiten werde. Er befinde sich im 2. Jahr der Ausbildung. Die voraussichtliche Dauer der Ausbildung sei 3 Jahre bis zum selbständigen Arbeiten.

Am 19.11.2007 wurde vom Finanzamt dem Bw bei einer persönlichen Vorsprache Folgendes erklärt: Für das Handelsgewerbe werden die Kosten der Sozialversicherung (SV) der gewerblichen Wirtschaft und die Kammerumlage in Höhe von -262,60 € anerkannt. Nicht anerkannt werden die Umschulungskosten betreffend die NLP-Ausbildung, da diese Schulungen auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse seien. Diese Schulungen seien aber nicht derart umfassend, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen würden. Mit dieser Begründung erging mit Datum 19.11.2007 der Einkommensteuerbescheid.

Mit Schreiben vom 20.12.2007 erhob der Bw Berufung mit dem Begehren, dass seine Ausgaben für den nlp-Practitioner Kurs berücksichtigt werden sollen. Er reichte eine Bestätigung von kc ein, aus der ersichtlich sei, dass der von ihm besuchte Kurs als Pflichtmodul vorgeschrieben sei, damit weitere Kurse und Prüfungen besucht werden können. Wenn er sämtliche Kurse und Prüfungen abgeschlossen habe, könne man diese für die Gewerbeberechtigung zum Lebens- und Sozialberater heranziehen. Er werde nach Ablegung aller Prüfungen diesen Beruf als Franchisenehmer von k c ausüben.

Der Bw legte eine Bestätigung vom 11.12.2007 von der Firma k c mit folgendem Inhalt vor: *"Wir bestätigen hiermit, dass die Ausbildung zum nlp-Resonanz-Practitioner Grundvoraussetzung für die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater ist"*. Dem Schreiben ist ein Anhang beigelegt aus dem die Ausbildungsmöglichkeiten mit den vorgeschriebenen Stunden der Pflichtmodule (525 Lerneinheiten für nlp-Practitioner und nlp-Master) und 200 Lerneinheiten als Zusatzmodule aufgelistet sind.

Das Finanzamt legte das gegenständliche Rechtsmittel mit Vorlagebericht vom **17.01.2008** dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor und beantragte Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw absolvierte neben seiner Tätigkeit als Angestellter von März 2006 bis März 2007 einen nlp-Resonanz-Practitioner-Kurs.

Strittig ist hier, ob die vom Berufungswerber im Streitjahr 2006 für das Seminar nlp-Resonanz-Practitioner und die Reisekosten aufgewendeten Beträge in Höhe von 6.100,99 €

Betriebsausgaben unter dem Titel Umschulungskosten für eine beabsichtigte Tätigkeit als Lebens- und Sozialberater sein können.

Aus dem Veranlagungsakt ist ersichtlich, dass der Bw im Veranlagungsjahr 2007 die Kosten für einen NLP Fortsetzungskurs (wahrscheinlich den nlp-Resonanz-Master-Practitioner) und die Reisekosten dazu in Höhe von 4.733,38 € geltend machte. Die Einkommensteuer-veranlagung erfolgte ab 2007 vorläufig. Laut Veranlagungsakt wurden weder 2006, noch 2007 die als Umschulungskosten beantragten Beträge vom Finanzamt gewährt.

Im Anschluss an den nlp-Master-Kurs wäre es möglich gewesen Zusatzmodule für die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater zu machen. Im Veranlagungsjahr 2008 wurden vom Bw keine diesbezüglichen Kurskosten geltend gemacht. Es gibt keinen Hinweis im Akt darauf, dass der Bw die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater tatsächlich fortgesetzt hat bzw. diesen Beruf ausübt bzw. die zwei NLP-Kurse als Basis für eine neue Berufstätigkeit dienen.

Gemäß **§ 4 Abs. 4 Z 7 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988** in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung sind 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, Betriebsausgaben.

Die korrespondierende Bestimmung enthält § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für Werbungskosten.

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. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (vgl. Sailer, Bernold, Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, im Selbstverlag, Wien 2008, § 16, Seiten 183, 184).

Ab der Veranlagung 2003 sind Aufwendungen für **Umschulungsmaßnahmen** dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Gemäß Sailer u.a. (wie oben, § 16, S 184 unten) impliziert der Begriff "Umschulung", dass damit nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels - von einer Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit - gemeint sind.

Eine Beschäftigung gilt als Haupttätigkeit, wenn daraus der überwiegende Teil (mehr als die Hälfte der Einkünfte) erzielt wird.

Dagegen normiert § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, dass Aufwendungen oder Ausgaben 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.

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen **abzugsfähigen** und **nichtabzugsfähigen** Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, wird eine Kommentarmeinung (Werner/Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt genutzte Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll 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. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) dar (Aufteilungsverbot). Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug (Betriebskostenabzug) kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten oder Betriebsausgaben anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die

Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195-6 und 95/14/0045-6).

Nur dann ist dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach **nur** eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Wendet man diese Gedanken auf die vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen an, ergibt sich folgendes Bild:

Der Bw stand sowohl im Berufungsjahr 2006 als auch im Jahr davor und in den Folgejahren ständig in durchgehenden nichtselbständigen Arbeitsverhältnissen.

Beschäftigung von	Beschäftigung bis	Bezeichnung - Vollbeschäftigung	Arbeitgeber
01.01.2005	31.12.2005	Angestellter	Fa. Pg GmbH, W
01.01.2006	31.12.2006	Angestellter	Fa. Pg GmbH, W
02.01.2007	26.01.2007	Arbeiter	Fa. I GmbH
29.01.2007	31.12.2007	Angestellter	Fa. Pg GmbH, W
01.01.2008	15.04.2008	Angestellter	Fa. Pg GmbH, W
07.04.2008	31.12.2008	Arbeiter	Fa. Wa C T - XXX GmbH,
01.01.2009	31.12.2009	Arbeiter	Fa. Wa C T - XXX GmbH

Laut der vom Bw beiliegenden Bestätigung seines nlp-Resonanz-Practitioner Kurses dauerte dieser Kurs von März 2006 bis März 2007 und zwar 33 Tage und 345 Stunden.

Laut den Informationsblättern des nlp-Resonanz-Practitioner/Coaching Basismodul ist das Ziel des nlp-Resonanz Kurses die Erkenntnisse der Kommunikationstheorie für zielorientiertes Denken und Handeln lehr-, lern- und nutzbar zu machen. Die Teilnehmer lernen die Grundlagen für respektvolle Gesprächsführung und können sich authentisch darstellen. Sie finden Zugang zu ihren verborgenen Potentialen und finden Wege, diese im Privat- und Berufsleben einzubringen.

Als **Inhalt** des Kurses werden in diversen Schlagwörtern folgende Fertigkeiten und Ziele beschrieben:

Selbstmanagement mit Ausstrahlung und sicheres Auftreten, Zugang zu den eigenen Ressourcen finden, mit schwierigen Gesprächspartnern Ziele erreichen, Argumente besser formulieren, Lebensauftrag finden und mit Zuversicht in die Zukunft gehen.

Führung und Verantwortung übernehmen durch Standpunkte wirkungsvoll vertreten, Stärken der anderen erkennen und auf versteckte Wünsche und Bedürfnisse eingehen können.

Teammanagement dh sich erfolgreich im Team einbringen und Teams lösungsorientiert und ressourcenorientiert führen.

Stressmanagement in Stresssituationen innere Ruhe bewahren und volle Leistungsfähigkeit entfalten.

Als **Zielgruppe** wird angegeben: Der NLP-Resonanz-Practitioner dient sowohl zur privaten als auch beruflichen Weiterbildung. Der Practitioner ist das Basismodul für weiterführende Resonanz-Fachausbildungen. Viele Paare nutzen den Practitioner zur Weiterentwicklung ihrer Beziehung.

Daraus ist deutlich ersichtlich, dass das vermittelte Wissen für Menschen generell und für Menschen aus verschiedensten Berufsgruppen von Nutzen sein könne. Aus diesen Lernzielen ist ersichtlich, dass **persönlichkeitsbildende Elemente** im Vordergrund stehen und dass das in diesem Seminar vermittelte Wissen von sehr **allgemeiner Art** wie z.B. Ausstrahlung und sicheres Auftreten etc. ist. Die vermittelten Kenntnisse und Fertigkeiten sind auch außerhalb von beruflichen Tätigkeiten im privaten Bereich anwendbar.

Der Bw hat durch sein Vorbringen und die mitübermittelten Unterlagen dargelegt, dass ein Ausbildungsweg vom NLP-Practitioner über den NLP-Master und über die erweiterte Lebens- und Sozialberaterausbildung bei der Firma k c möglich wäre (Schreiben kc vom 11.12.2007).

Es sprechen jedoch folgende Gründe für die Nichtabzugsfähigkeit der vom Bw geltend gemachten Aufwendungen:

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes werden Aufwendungen, die ihrer Art nach auch privat veranlasst sein können (wozu auch die Ausbildung zu einem nicht artverwandten Beruf zählt), nur dann in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften gesehen, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche beziehungsweise berufliche Tätigkeit **notwendig** erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen beziehungsweise beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vergleiche VwGH 28.10.1998, 93/14/0195, 95/14/0044, 95/14/0045, 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097, 2000/14/0084 und 17.6.1996, 92/14/0173).

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits in mehreren Erkenntnissen (17.9.1996, 92/14/0173, und 27.6.2000, 2000/14/0096) zu diesem Themenkreis geäußert und festgestellt, dass Kurse dann keinen berufsspezifischen Bezug haben, wenn sie neben einer - im Einzelfall durchaus möglichen - Anwendung im Beruf jedenfalls auch für die private Lebensführung von Nutzen sind. Dies geht hier im gegenständlichen Fall eindeutig aus den allgemeinen Kursinhalten des nlp-Practitioner hervor. Unter anderem sah der Verwaltungsgerichtshof auch in dem Umstand, dass jeweils Angehörige verschiedenster Berufsgruppen an diesen NLP Kursen teilnahmen, ein Anzeichen dafür, dass Wissen allgemeiner Art vermittelt wurde.

Auch im Fall des Berufungswerbers ist der von ihm absolvierte Kurs nicht allein auf Zuhörer abgestimmt, welche Lebens- und Sozialberater werden wollen, sondern steht vorerst **jedermann** offen.

Die NLP Kurse mögen für das Ausüben des Berufes eines Lebens- und Sozialberaters durchaus nützlich sein, sind aber keinesfalls nur für diese Berufsausübung ausschließlich notwendig.

Laut Webseite der Wirtschaftskammer kann die Ausbildung eines Lebens- und Sozialberaters ebenso durch Kursstunden im Wifi oä. erworben werden.

Fehlt es aber an der Notwendigkeit einer Ausbildung zum NLP-Practitioner für das Erlernen des Berufes des Lebens- und Sozialberaters, dann ist die Ausbildung zum NLP-Practitioner im Allgemeinen ein Weg der eigenen Persönlichkeitsbildung. Ist diese Ausbildung nun im Privatleben oder im Beruf als Angestellter genauso nützlich wie beim Beruf eines Lebens- und Sozialberaters liegt ein Fall von Aufwendungen vor, welche bei typisierender Betrachtungsweise als **gemischt** zwischen Kosten der Lebensführung und beruflicher Nutzung angesehen werden müssen, auch wenn man sie in Zusammenhang mit einer möglichen umfassenden Umschulung sieht. Sie sind daher auch in diesem Fall gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 **nicht** abzugsfähig.

Bei Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handelt es sich um vorbereitende oder vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben. Die Umschulungsmaßnahme muss laut Gesetzestext auf eine **tatsächliche Ausübung** eines anderen Berufes abzielen. Die tatsächliche Ausübung des erlernten Berufes ist zwar nicht erforderlich, doch müssen die Aufwendungen auf einen neuen Beruf "abzielen", dh die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 25.6.2000, 95/14/0134, VwGH 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem

hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Gleiches gilt für vorweggenommene Betriebsausgaben, welche bereits vor einer Betriebseröffnung, die auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb abzielt, anfallen können, allerdings nur wenn die Eröffnung eines Betriebes tatsächlich ernsthaft beabsichtigt ist. Die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss für die Außenwelt erkennbar sein (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 4 Anm. 57).

Die Umschulungen müssen weiters umfassend sein, **einzelne Kurse oder Kursmodule** – wie hier vom Bw besucht –, die einen Berufsumstieg nicht eindeutig sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (Doralt, EStG, § 16 Tz 203/4/2, Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621).

Ob der Wille besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive des Steuerpflichtigen der Bildungsmaßnahme zu Grunde liegen (z.B. hobbymäßiges Verwerten; Wunsch der Persönlichkeitsbildung), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten oder Betriebsausgaben vor.

Die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater kann für einen Angestellten dem Grunde nach zweifellos eine Umschulungsmaßnahme darstellen. Dennoch sind in Anbetracht der geschilderten Rechtsprechung und Literatur im gegenständlichen Fall die Aufwendungen des Bw nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich anzuerkennen. Denn Umstände, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen, sind nicht ersichtlich.

Der subjektive Wille des Bw zur Einkünfteerzielung im neuen Beruf mag durchaus gegeben sein. Diese Absicht kann jedoch nur dann berücksichtigt werden, wenn der innere Entschluss zur Aufnahme einer neuen Tätigkeit klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt und durch geeignete Unterlagen nachweisbar ist. Das ist etwa dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige bereits konkrete Maßnahmen für die neue berufliche Betätigung gesetzt hat.

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass der Bw bei seinen Arbeitgebern in den Jahren 2006, 2007, 2008 und 2009 einer Vollbeschäftigung als Angestellter oder Arbeiter nachging. Sein damit verbundenes regelmäßiges und gutes Einkommen und seine laufenden Beschäftigungsverhältnisse bis derzeit ersichtlich bis 31.12.2009 sprechen dafür, dass der Bw wenn überhaupt, so nur eine nebenberufliche Tätigkeit anstrebt. Es wird jedenfalls aus dem Sachverhalt in den Jahren 2006, 2007, 2008 und 2009 eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung als Lebens- und Sozialberater nicht als objektiv erwiesen angenommen.

Darüber hinaus wird eine Umschulung, die z.B. nur auf eine **Nebentätigkeit** abzielt, steuerlich **nicht** gefördert. Die angestrebte Tätigkeit muss zeitlich gegenüber der bisherigen Tätigkeit überwiegen und zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 16 Anm. 142). Auch in Entscheidungen des UFS von anderen Außenstellen wurde die Meinung vertreten, dass die gesetzliche Bestimmung zu "Umschulungsmaßnahmen" so zu interpretieren ist, dass die Ausbildung für einen Zweitberuf (Nebenbeschäftigung) nicht als umfassende Umschulungsmaßnahme gilt (UFS 8.2.2007, RV/2955-W/06, UFS 7.3.2007, RV/0632-L/05, UFS 12.9.2007, RV/0372-K/06).

Die vom Bw. aufgewendeten Kosten können daher nicht als Umschulungskosten im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG bzw. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG anerkannt werden, sondern sind als nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung einzustufen.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 24. März 2010