



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen sowie die Einkommensteuer bleiben unverändert.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als die Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt als Controllerin und Leiterin des Beteiligungsmanagements in einer internationaI tätigen Unternehmensgruppe Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 machte sie u.a. Aus- und Fortbildungskosten in Höhe von 2.178,00 € im Zusammenhang mit dem Besuch des WIFI-Lehrganges „*Ausbildung zum Personal-Coach im tiergestützten Setting*“ geltend.

Im für das Jahr 2009 ergangenen **Einkommensteuerbescheid vom 20. September 2010** ließ das Finanzamt die vorerwähnten Kosten mit der Begründung unberücksichtigt, dass Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht in der jeweiligen Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder grundsätzlich der privaten

Lebensführung dienen, auch dann nicht abzugsfähig seien, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten oder von Nutzen seien.

In der dagegen eingebrochenen **Berufung vom 19. Oktober 2010** machte die Bw. für das Jahr 2009 noch Übernachtungskosten iHv 75 € im Zusammenhang mit dem Kursbesuch geltend und verwies weiters auf nachfolgende Bestätigung ihres Arbeitgebers, wonach der besuchte Kurs als berufsspezifische Weiterbildung zu betrachten sei:

„Frau Mag.[Name Bw.] hat durch die Übernahme ihrer Position als Leiterin des Beteiligungsmanagements der E. gmbh die Herausforderung angenommen, die Mitarbeiter der international tätigen E. -Tochtergesellschaften zu coachen.

Die Hauptaufgabe als Personal Coach besteht darin, die Mitarbeiter zu koordinieren, zu leiten und diplomatische Lösungen bei Konflikten zu finden.

Dabei erforderliche Skills wie soziale Kompetenz und Durchsetzungskraft werden im WIFI-Kurs „Ausbildung zum Personal-Coach im tiergestützten Setting“ entwickelt und gestärkt. In diesem Kurs wird durch die Einbeziehung von Tieren die Sensibilität im Umgang mit Menschen unterschiedlichsten Charakters geschult. Dadurch profitiert Frau Mag. [Name Bw.] als Coach der Mitarbeiter der E. -Tochtergesellschaften im internationalen Arbeitsumfeld von ihrer berufsspezifischen Weiterbildung.“

Gegen die abweisende Berufungsvereinscheidung brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein.

In ihrer an den UFS gerichteten **Stellungnahme vom 26. September 2011** ergänzte die Bw. ihr bisheriges Vorbringen:

„Einerseits ist der Zusammenhang mit meiner beruflichen Tätigkeit durch meinen Arbeitgeber bestätigt worden, weil ich durch die genannte Ausbildung meine derzeitige Funktion bei der Firma E. gmbh als Leiterin des Beteiligungsmanagements kompetent ausüben kann. Diese Begründung wurde allerdings gemäß Bescheid nicht anerkannt, obwohl Tiere, v.a. Pferde zunehmend für das Training von Führungskräften eingesetzt werden. Der Kurs stellt eine vollständige Ausbildung zum Personal Coach dar, eine Bestätigung des Lehrgangsleiters kann ich bei Bedarf nachreichen.

Darüber hinaus nutze ich diese Ausbildung, um mir neben meiner nichtselbständigen Tätigkeit ein zweites Standbein aufzubauen und in späterer Folge hauptberuflich auszuüben.

- Mittlerweile bin ich stellvertretende Sektionsleiterin für Tiergestützte Aktivitäten sowie zertifizierte Trainerin der X. (Gesellschaft)
- Ich plane derzeit tiergestützte Aktivitäten genau in Zusammenhang mit der beschriebenen Ausbildung. Ein entsprechender Internetauftritt und ein genaues Konzept dazu befinden sich in Ausarbeitung bzw. teilweise bereits in Umsetzung (www.xxxxx). Geplant ist unter anderem Führungskräftetraining mit Pferden, das immer mehr für Manager eingesetzt wird.

Mit meiner Stellungnahme möchte ich klarstellen, dass die Ausbildung zum Personal Coach im tiergestützten Setting der Sicherung, Erweiterung und später als ausschließliche Einkunftsquelle dient und keine private Veranlassung gegeben ist....“

Mit **Vorhalt vom 28. Februar 2012** wurde die Bw. u.a. aufgefordert,

- eine detaillierte Beschreibung ihres Arbeitsplatzes abzugeben, insbesondere die von ihr als Controllerin bzw. als Leiterin des Beteiligungsmanagements wahrgenommenen Tätigkeiten ausführlich darzustellen;
- eine Kopie des Dienstvertrages (samt allfälligen Änderungen) vorzulegen;
- darzulegen, welche konkreten tiergestützten Aktivitäten im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit bei der Fa. E. gmbh zum Einsatz kommen;
- darzulegen, welche konkreten Coachingelemente in ihre Tätigkeit als Controllerin bzw. Leiterin des Beteiligungsmanagements einfließen und diese an Hand konkreter Praxisbeispiele darzustellen;
- bekanntzugeben, ob der Arbeitgeber einen Teil der Kurskosten getragen habe;
- bekanntzugeben, ob die Tätigkeit bei der X. ehrenamtlich sei.

Weiters wurde die Bw. im Zusammenhang mit der Beurteilung der Frage, ob die streitgegenständlichen Kurskosten allenfalls vorweggenommene Betriebsausgaben darstellen und der damit untrennbar verbundenen „Liebhabereibeurteilung“ noch um Stellungnahme zu folgenden Ausführungen ersucht:

„Im Hinblick darauf, dass iZm den unter www.xxxxx angebotenen Aktivitäten bisher keinerlei Einkünfte zur Einkommen- bzw. Umsatzsteuer erklärt wurden, liegt die Annahme nahe, dass es sich um keine erwerbswirtschaftlich betriebene Tätigkeit handelt und folglich eine steuerlich nicht relevante „Liebhabereitfähigkeit“ vorliegt.“

Folgt man der Präsentation auf der vorerwähnten Homepage, so ist davon auszugehen, dass die dort angebotenen Aktivitäten den teilnehmenden Personen ermöglichen sollen, einerseits die Beziehung zu Tieren zu vertiefen und andererseits sich auf die ursprünglichen Dinge des Lebens zu besinnen sowie einen neuen Zugang zur Natur und zu sich selbst zu öffnen. Wenngleich die angebotenen Aktivitäten unzweifelhaft einen sinnvollen Beitrag zur Verbesserung zwischenmenschlicher Beziehungen und eine Bereicherung im Alltag bedeuten, entsprechen sie nach dem derzeitigen Gesamtbild der Verhältnisse (Vollzeitbeschäftigung der Bw. im Rahmen eines Dienstverhältnisses, zeitlicher Umfang der Wochenendaktivitäten, allenfalls kostendeckende Einnahmen,...) nicht einer typisch erwerbswirtschaftlichen und gewinnorientierten Betätigung, sondern vielmehr einer in der persönlichen Lebensführung begründeten Neigung, bei der die Rückbesinnung zur Natur, zu anderen Lebewesen und zu den eigentlichen Werten im Leben sowie deren Vermittlung an Mitmenschen im Vordergrund steht....“

Mit **Schreiben vom 29. März 2012** hat die Bw. im Wesentlichen wie folgt Stellung genommen:

- Durch die Ausbildung sei ihre Sensibilität im Umgang mit Menschen geschult worden. Das sei vor allem in einem internationalen Umfeld mit den unterschiedlichsten Kulturen und

Mentalitäten von Bedeutung, um auf die Unterschiede im Berufsalltag besser eingehen zu können.

- Der Arbeitgeber habe die Kosten nicht übernommen, weil wenig Interesse bestehe, die Möglichkeit zu finanzieren, sich in diesem Bereich selbständig zu machen. Mittlerweile sei aber seitens des Arbeitgebers das Interesse insoweit entstanden, eine Veranstaltung im tiergestützten Setting zu buchen. Am 17.3.2012 habe dazu die Prozessverantwortliche für die Personaladministration an einem halbtägigen Schnupperseminar inkl. Tierwanderung teilgenommen, um die Möglichkeiten für teambildende Fördermaßnahmen zu klären. Das Konzept für ein entsprechendes Seminar für die gesamte Abteilung werde derzeit erarbeitet.
- Die Tätigkeit in der X. sei zwar eine ehrenamtliche, sei aber als Dokument dafür zu betrachten, das Angebot der xxxx öffentlich zu machen und nach außen aufzutreten.
- Der im Jahr 2009 begonnene Kurs sei im Herbst 2010 abgeschlossen worden. Im Frühjahr 2011 habe die Bw. für die Ausübung ihrer Tätigkeit zwei junge Tiere bekommen, die aufgrund ihres Alters erst im Herbst 2011 bei Veranstaltungen zum Einsatz gekommen seien. Trotz Geltendmachung der Schulungskosten in den Jahren 2009 und 2010 habe die formelle Betriebseröffnung erst 2011 stattgefunden.
- Die Aktivitäten in der xxxx seien außerdem saisonal abhängig und verstärkt im Frühjahr-Sommer zu erwarten. Trotzdem sei es gelungen, für das Jahr 2011 einen Umsatz von 110,00 € zu erzielen. Die Veranstaltungen fänden derzeit vor allem an Wochenenden statt, damit es für die Teilnehmer nicht erforderlich sei, Urlaub zu nehmen. Nach Ausweitung des Kundenkreises würden Veranstaltungen auch wochentags stattfinden.
- Der Betrieb habe sich bisher im Aufbau befunden, doch seien bereits folgende Schritte unternommen worden, um die Buchung von Projekten zu forcieren und Gewinne zu erzielen:
 - - Veröffentlichung von Flyern an stark frequentierten Plätzen, wie z.B. Supermärkte, Einkaufszentren, Banken, Bibliotheken, Ärztepraxen, Tierärztepraxen, Gasthäuser, etc.
 - - Veröffentlichung der Homepage
 - - Registrierung im Veranstaltungskalender der Marktgemeinde S.
 - - Über den genannten Veranstaltungskalender erfolgt auch die wöchentliche Veröffentlichung der Veranstaltungen in der NÖN des Bezirks
 - - Kontaktaufnahme mit den Volkshochschulen T. und P für die Aufnahme in das Herbstprogramm (Rückmeldung offen)

- - Anfrage für das Schalten eines Inserates in der Zeitschrift „gesund und leben“, was aus Gründen einer nicht verhältnismäßigen Kosten-Nutzen-Relation aber derzeit nicht weiterverfolgt worden sei.
- - Anschreiben von Schulen und Kindergärten für die Veranstaltung eines Schulwandertages/Projekttages im Tiergestützten Setting der xxxx werden demnächst verschickt.
- - Registrierung auf der Seite www.mamilade.at – Plattform für Freizeitgestaltung, weitere Plattformen wie www.freizeit-mit-kind.at seien bereits kontaktiert worden.
- - Aktuell angebotene Veranstaltungen, wie z.B. Kinderbetreuung in den Osterferien, die Wanderung „xy“ seien bereits auf der Website veröffentlicht.
- - Regelmäßiges Versenden und Informieren über die Veranstaltungen der xxxx über einen zu abonnierenden Newsletter
- - Kontaktaufnahme für Veranstaltungen mit Seniorenheimen und betreutes Wohnen seien geplant
- - Weiters sei geplant, Seminare im Tiergestützten Setting an Unternehmen anzubieten – wie bereits erwähnt, sei bereits der derzeitige Arbeitgeber an einem solchen Seminar interessiert
- - In Ausarbeitung befindet sich die eigene Seite der xxxx in Facebook, um eine große Anzahl an potentiellen Interessenten zu erreichen.
- Zu betonen sei, dass die Absicht, ein zweites Standbein aufzubauen, auf jeden Fall auf Gewinnerzielung ausgerichtet sei. Dass ein Betrieb zu Beginn seines Bestehens kostendeckend bzw. mit Verlust arbeite, sei üblich. Als Absolventin eines betriebswirtschaftlichen Studiums halte die Bw. fest, dass sie Kurskosten von 4.950,00 € nicht in Kauf nehme, wenn nicht Aussicht auf Gewinn bestehe. Als Wirtschafterin sehe sie das Potential zu Gewinnerzielung – Kosten und Nutzen ständen ansonsten nicht in Relation zueinander.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt

Als Absolventin eines betriebswirtschaftlichen Studiums auf einer Fachhochschule übt die Bw. im Rahmen eines Dienstverhältnisses seit dem Jahr 2003 die Funktion einer Controllerin bzw. der Leiterin des Beteiligungsmanagements bei einer international tätigen Unternehmensgruppe in der Lebensmittelbranche aus.

Strittig ist, ob die von der Bw. im Zusammenhang mit der Absolvierung des WIFI – Lehrganges „Ausbildung zum Personal Coach im tiergestützten Setting“ im Jahr 2009 geltend gemachten Aufwendungen (Kurskosten [Anzahlung und 2 Raten iHv insgesamt 2.178,00 €], Nächtigungsgelder, Fahrtkosten) Aus- oder Fortbildungskosten bzw. als Umschulungskosten vorweggenommene Betriebsausgaben darstellen oder ob sie – nach Auffassung des Finanzamtes - dem steuerlich nicht begünstigten Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

Zu der von der Bw. in der Zeit vom 3. Oktober 2009 bis 26. September 2010 (jeweils an Wochenenden) besuchten Veranstaltung ist der Internetseite des Wirtschaftsförderungsinstituts der Wirtschaftskammer NÖ u.a. als Ziel zu entnehmen, dass diese Ausbildung die Möglichkeit biete, andere Menschen gezielt durch den Einsatz von geeigneten Tieren in ihrer Entwicklung zu fördern und reflektierend zu begleiten. Besonderes Augenmerk werde dabei auf den Selbsterfahrungsprozess der Teilnehmer/innen sowie auf den Umgang mit Tieren und anderen Menschen gelegt. Der Lehrgang diene zum Einen der persönlichen und menschlichen Entwicklung und unterstreiche zum Anderen die fachliche und rechtliche Legitimation des Einsatzes von Tieren im beruflichen Kontext. Der WIFI-Diplomlehrgang richtet sich an Menschen aus Berufsgruppen mit pädagogischer, sozialer, medizinischer oder therapeutischer Ausrichtung sowie an Menschen aus Berufsgruppen mit Begleitungs- oder Unterstützungsarbeit (zB. Lebens- und Sozialberater/innen, Kindergartenpädagoginnen/-pädagogen, Coaches, Regel- und Sonderschulpädagoginnen/-pädagogen, Sozialarbeiter/innen, Soziologinnen/Soziologen, Ergo- und Physiotherapeutinnen/-therapeuten, medizinisches Personal,...). Aber auch engagierte Menschen aus anderen Berufen können an dem Lehrgang teilnehmen. Voraussetzung für die Teilnahme ist ein Nachweis über Erfahrungen im Umgang mit Tieren (zB. eigenes Haustier, Reiterpass,...).

Dem Antrag der Bw. auf Zuerkennung der NÖ Bildungsförderung wurde mit der Begründung nicht entsprochen, dass gemäß Punkt II. 1. der Förderungsrichtlinien diese Förderung ausschließlich für berufsspezifische Weiterbildungskurse vorgesehen sei.

Wie der Homepage www.xxxxx sowie den Ausführungen im Berufungsverfahren zu entnehmen ist, bietet die Bw. seit 2011 diverse tiergestützte Aktivitäten (zB Tier-Trekking, Kindergeburtstagsfeiern, Kräuterwanderungen,...) an, wobei in diesem Jahr ein Umsatz von 110,00 € erzielt wurde.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 sind Betriebsausgaben auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder

einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Eine gleichlautende Regelung enthält § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für Werbungskosten im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit.

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 gesetzliche Regelung normiert ein Aufteilungsverbot für Aufwendungen, die auch dem Beruf förderlich sind, bei denen die Kosten jedoch nicht objektiv in beruflich oder private trennbar sind. Solche Aufwendungen stellen zur Gänze nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

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

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

a. Aus- und Fortbildung:

Bei den von der Bw. ursprünglich im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich um keine berufsspezifische Fortbildung in Rahmen ihrer Tätigkeit als Controllerin bzw. Leiterin des Beteiligungsmanagements. Es bestehen weiters keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei dieser Tätigkeit und der Tätigkeit als „Personal Coach im tiergestützten Setting“ um verwandte Tätigkeiten handelt, auch hat die Bw. kein Vorbringen in diese Richtung erstattet. In Übereinstimmung mit der von ihr vorgelegten Bestätigung ihres Arbeitgebers bringt sie in diesem Zusammenhang lediglich vor, dass durch die streitgegenständliche Ausbildung ihre Sensibilität im Umgang mit Menschen geschult wurde, was vor allem in einem internationalen Umfeld mit den unterschiedlichsten Kulturen und Mentalitäten von Bedeutung sei, um auf die Unterschiede im Berufsalltag besser eingehen zu können.

Außer Frage steht, dass in der heutigen Berufswelt jede zusätzliche Aus- und Fortbildung von Vorteil ist, doch nicht jede "Fortschreibung" eindeutig als berufsspezifische Fortbildung zu qualifizieren ist. Kurse zur Vermittlung sozialer Kompetenzen sind nicht auf Bedürfnisse eines bestimmten Berufes abgestellt und können von den Teilnehmern auch aus im Bereich der privaten Lebensführung gelegenen Motiven besucht werden. Da das im streitgegenständlichen Lehrgang vermittelte Wissen in verschiedenen Berufen, aber auch im Privatleben im Umgang mit Mensch und Tier von Nutzen sein kann, erfüllt es nicht das Kriterium der berufsspezifischen Fortbildung einer Controllerin bzw. Leiterin des Beteiligungsmanagements in einer international tätigen Unternehmensgruppe. Ein konkreter Konnex zu dieser Tätigkeit konnte auch mangels inhaltlicher Kenntnis eines – trotz Aufforderung nicht vorgelegten – Dienstvertrages nicht festgestellt werden. Auch wurde von der Bw. nicht näher dargelegt, inwieweit sie in der Lage war, durch den Besuch des Wifi-Lehrganges ihre bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten in den Bereichen Controlling bzw. Beteiligungsmanagement zu verbessern bzw. welche konkreten tiergestützten Aktivitäten im Rahmen ihres Dienstverhältnisses zum Einsatz gekommen sind.

Dass dem an das Amt der Niederösterreichischen Landesregierung gerichteten Antrag auf Zuerkennung der NÖ Bildungsförderung mit der Begründung, diese Förderung sei ausschließlich für berufsspezifische Weiterbildungskurse vorgesehen, nicht entsprochen wurde, spricht – ebenso wie der im Wifi-Kursbuch angesprochene inhomogene Teilnehmerkreis – gleichfalls gegen das Vorliegen berufsspezifischer Fortbildungskosten. Aber auch die Ausführungen der Bw. selbst, wonach ihr Arbeitgeber deshalb die Kurskosten nicht übernommen habe, „*da hier wenig Interesse besteht, mir die Möglichkeit zu finanzieren mich in diesem Bereich selbstständig zu machen*“ lassen den fehlenden Zusammenhang zur konkret ausgeübten Tätigkeit als Controllerin bzw. Leiterin des Beteiligungsmanagements erkennen.

Eine Abzugsfähigkeit als Aus- oder Fortbildungskosten kommt somit aufgrund vorstehender Ausführungen nicht in Betracht.

b. Umschulung:

Zu untersuchen bleibt daher, ob umfassende Umschulungsmaßnahmen im Sinne der vorzitierten Gesetzesbestimmung vorliegen. Voraussetzung für die Anerkennung von Umschulungsmaßnahmen ist, dass diese auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Diese Voraussetzung ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG, aber auch mit den Grundsätzen der Liebhabebeurteilung zu sehen. Das „Abzielen“ ist veranlagungsjahresbezogen nach Art einer Liebhabebeurteilung zu prüfen (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG, § 16 Anm. 143).

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung hinausgehen muss (Jakom/*Lenneis*, EStG 2012, § 16 Rz 51).

Auch der VwGH spricht im Erkenntnis vom 15.9.2011, 2008/15/0321, laut dem es für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht erforderlich ist, den bisherigen Beruf im Sinne eines vollständigen Berufswechsels aufzugeben, ausdrücklich von einer erwerbsorientierten Umschulung. Demnach ist es auch für den VwGH von Bedeutung, dass es sich bei jener Tätigkeit, für die Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) aus Umschulungsmaßnahmen angefallen sind:

- 1.) überhaupt um eine ernst gemeinte erwerbswirtschaftliche Betätigung handelt und zusätzlich
- 2.) diese Betätigung nicht steuerlich irrelevante Liebhaberei darstellt.

Dass die absolvierte WIFI-Ausbildung zum „Personal Coach im tiergestützten Setting“ der Bw. die Möglichkeit eröffnet, ihre erworbenen Kenntnisse in einem neuen Beruf auf selbständiger Basis auszuüben, wird vom UFS nicht in Abrede gestellt. Die Bw. hat überdies auch nachweislich Schritte unternommen, ihre Projekte im Zusammenhang mit tiergestützten Aktivitäten zu realisieren. Auch der Umstand, dass die Bw. ihre bisherige berufliche Tätigkeit (derzeit) nicht aufgeben will, sondern auf Grund der von ihr erworbenen Kenntnisse sich ein zweites Berufsstandbein schaffen will, wird im Sinne der vorzitierten VwGH-Judikatur für die Abzugsfähigkeit der diesbezüglichen Aufwendungen nicht als schädlich angesehen.

Vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben können allerdings nur dann anerkannt werden, wenn es sich bei der neuen Tätigkeit um eine Einkunftsquelle handelt, weshalb sich in diesem Zusammenhang auch die Frage nach „Liebhaberei“ stellt. Demzufolge ist auf Basis der Liebhabereiverordnung (LVO) vorweg eine Zuordnung der Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO (typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen) oder unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO (Tätigkeiten, die typisch der Lebensführung zuzurechnen sind) vorzunehmen, weil in ertragsteuerlicher Hinsicht an die Zuordnung zu einer Betätigungsart unterschiedliche Beurteilungsmaßstäbe anknüpfen.

Folgende Gründe sprechen für die Einstufung der Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO (typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen):

- Die Ausbildung der Bw. war - wie bereits dargestellt - lange, intensiv und mit reinen Kurskosten von insgesamt € 4.950,00 kostspielig. Der hohe finanzielle und persönliche Einsatz

der Bw. spricht jedenfalls gegen die Annahme, dass die Ausbildung ausschließlich auf einer privaten Vorliebe ohne Absicht einer beruflichen Verwertung beruht.

- Im Falle der Bw. liegen jedenfalls Umstände vor, die über bloße Absichtserklärungen hinausgehen, so spricht der tatsächliche zügige Beginn der Tätigkeit im Jahr 2011 für die von der Bw. betonte Absicht der Verwertung der erworbenen Kenntnisse auf kommerzieller Basis.
- Die Bw. tritt überdies werbend nach außen in Erscheinung und arbeitet laufend an der Erweiterung ihrer Dienstleistungen, um so die Buchung der von ihr angebotenen Veranstaltungen zu forcieren. Für das Jahr 2012 wurde von der Bw. u.a. ins Treffen geführt, dass sich ein Konzept für ein ihrem Arbeitgeber angebotenes Seminar für teambildende Maßnahmen in Ausarbeitung befindet, eine Registrierung auf diversen Internetplattformen stattgefunden habe und die Kontaktaufnahme für Veranstaltungen mit Seniorenheimen und betreutes Wohnen geplant sei sowie Schulen und Kindergärten zur Veranstaltung von Schulwandertagen/Projekttagen demnächst angeschrieben würden.

Hingegen sprechen nachstehende Umstände für eine Einstufung der Tätigkeit unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO (typisch der Lebensführung zuzurechnende Tätigkeiten):

- bei den im WIFI-Lehrgang vermittelten Kenntnissen handelt es sich durchaus um solche, die auch für Personen von Interesse sind, die dieses Wissen nicht gewinnorientiert umsetzen wollen. Der im WIFI Programm dargestellte Lehrgang unterstreicht einerseits die fachliche und rechtliche Legitimation zum Einsatz von Tieren im beruflichen Kontext und dient andererseits der persönlichen und menschlichen Entwicklung. Damit werden aber auf jeden Fall auch Neigungen angesprochen, die in der Lebensführung begründet sind.
- Tatsache ist, dass die Tätigkeit neben der nicht selbständigen Tätigkeit nur in einem zeitlich ungewöhnlich geringen Umfang entgeltlich ausgeübt wird und demzufolge bisher nur zu geringfügigen Einnahmen geführt hat. Die Bw. selbst hat in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 29. März 2012 angegeben, dass ihre Aktivitäten saisonal abhängig und verstärkt in den Frühjahrs- und Sommermonaten zu erwarten sind und vor allem an Wochenenden stattfinden.
- Zufolge den auf der Homepage (www.xxxxx) angebotenen Leistungen (Tier -Trekking im Wienerwald, Kindergeburtstagsfeiern, Kräuterwanderungen,) besteht die Tätigkeit der Bw. als diplomierter Personalcoach im tiergestützten Setting im Wesentlichen darin, naturinteressierte Teilnehmer bei Wanderungen zu begleiten bzw. Kinder stundenweise zu betreuen und kurze Schnupperseminare abzuhalten, um Teilnehmer für den Besuch der xxxx zu gewinnen. Dies erfolgt insbesondere unter dem Motto „*Nicht zuletzt tut es einfach gut, mit Tieren unseren Alltag hinter uns zu lassen und die Natur zu genießen*“. Eine derartige Tätigkeit spricht nach Ansicht des UFS primär nicht für die

Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, sondern findet ihre Begründung eher in der persönlichen Neigung der Bw., die sie diesen - mit Unterstützung von Tieren - persönlichkeitsbildenden bzw. -verändernden Veranstaltungen entgegen bringt und die in ihrem Leben offenbar einen bestimmenden Faktor eingenommen haben, zumal sich die Bw. auch ehrenamtlich auf diesem Gebiet engagiert.

- Unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fallen nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenats nicht nur typische Hobbytätigkeiten, sondern auch Betätigungen, die ihrer Art nach zwar erwerbswirtschaftlich sind, aber nur in einem untypisch geringen Umfang ausgeübt werden und damit stark in die Nähe eines Hobbys rücken (vgl. etwa Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 157 unter Verweis auf UFS 5.5.2003, RV/0062-G/02, UFS 17.10.2003, RV/1103-W/03 und UFS 7.2.2005, RV/1780-W/02). Die Vollzeitbeschäftigung der Bw. im Rahmen eines Dienstverhältnisses sowie der zeitliche Umfang der Wochenendaktivitäten sprechen dafür, dass das Ausmaß einer in der Freizeit angesiedelten Freizeitbeschäftigung nicht überschritten wird.

c. Vorläufigkeit:

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass – wie bereits erwähnt – im Fall der Bw. zweifellos zwar Umstände vorliegen, die über bloße Absichtserklärungen hinausgehen, diese allerdings zu keinem klaren Ergebnis führen und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine eindeutige Zuordnung zu einer Betätigungsart nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Anlaufzeitraum und anschließender Kriterienprüfung) oder nach § 1 Abs. 2 LVO (absehbarer Zeitraum ohne eigenen Anlaufzeitraum) – derzeit – nicht endgültig möglich ist. Dies deshalb, weil eine solche Zuordnung in erster Linie vom Umfang sowie der Ausgestaltung der Tätigkeit abhängt und vor allem der bisher zur Beurteilung vorliegende Zeitraum von knapp 1 Jahr (die formelle Betriebseröffnung erfolgte lt. Bw. erst im Laufe des Jahres 2011) als zu kurz erachtet wird, überhaupt verlässliche Aussagen treffen zu können. Eine abschließende Beurteilung, ob es sich bei den von der Bw. ausgeübten tiergestützten Aktivitäten um solche handelt, die tatsächlich als erwerbswirtschaftlich nach § 1 Abs. 1 LVO einzustufen sind oder um solche, die einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO entsprechen, wird erst an Hand der in den nächsten Jahren erfolgten Gestaltung beurteilt werden können.

Doch selbst für den Fall, dass man vom Vorliegen einer Betätigung mit Annahme von Liebhaberei ausgehen sollte, zumal das Ausmaß einer an Wochenenden und in der Ferienzeit angesiedelten Freizeitbeschäftigung nicht überschritten wurde, ist es ungewiss, ob es der Bw. gelingen wird, die Annahme des § 1 Abs. 2 LVO zu widerlegen.

Ist aber nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens im konkreten Einzelfall die Zuordnung der Betätigung zu § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 LVO noch nicht verlässlich möglich und darüber hinaus selbst im Falle der Einordnung unter § 1 Abs. 2 LVO auch nach der Art der Betätigung das Gelingen der Widerlegung der Annahme einer § 1 Abs. 2 –Tätigkeit noch ungewiss, so kann die Abgabenbehörde gemäß § 200 Abs. 1 BAO die Abgabe vorläufig festsetzen.

Ob vorläufig von Liebhaberei oder vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist, richtet sich danach, welche dieser Alternativen als die wahrscheinlichere anzusehen ist (VwGH 12.8.1994, 94/14/0025). Da nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die äußereren Umstände aufgrund vorstehender Ausführungen eher für eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO sprechen und damit als Beurteilungsmaßstab folglich die objektive Ertragsfähigkeit heranzuziehen ist, jedoch die Erfolgsaussichten der Betätigung sich als ungewiss darstellen, bleiben die von der Bw. im Jahr 2009 geltend gemachten Aufwendungen (vorläufig) unberücksichtigt.

Wien, am 26. Juni 2012