



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 24. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) machte in ihrer Einkommensteuererklärung Arbeitsmittel sowie Aus- und Fortbildungskosten (einschließlich Reisekosten) im Gesamtbetrag von 5.441,68 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Diplommierte Gesundheits- und Krankenschwester (DGKS) geltend.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 (mit Ausfertigungsdatum 24.1.2011) wurden Werbungskosten von 300,70 € anerkannt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass es sich im vorliegenden Fall um Ausbildungskosten handle (keine berufsspezifische Fortbildung). Bei den Anschaffungskosten der Arbeitsmittel sei ein Privatanteil von 40% ausgeschieden worden.

In der Berufung vom 28.1.2011 wurden neuerlich Werbungskosten von 5.441,68 € geltend gemacht. Die Bw. führte dazu aus, dass sie gerade eine Ausbildung zum „Akademischen Mentalcoach“ mache. Alle ihre Kollegen hätten diese Ausbildung abschreiben können. Die Bw. werde noch heuer zum Teil selbständig arbeiten und ihre Ausbildung abschließen. Dann werde sie entgeltlich arbeiten und natürlich auch die Steuern dafür bezahlen. Der Bw. sei auch ihre Fortbildung im B in C nicht berechnet worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 24.2.2011 war wie folgt begründet:

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG zählen zu den Werbungskosten 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. Hingegen dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 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. Die Umschulungsmaßnahme muss auf die Ausübung eines anderen Berufes gerichtet sein, aus dem ein Einkommen in ähnlicher Höhe wie im bisherigen Beruf erzielt wird. Im gegenständlichen Fall zielt die Ausbildung laut Berufungsschreiben lediglich auf eine Nebenbeschäftigung, sodass der Hauptberuf weiterhin ausgeübt werden soll. Es handelt sich daher nicht um eine steuerlich absetzbare Umschulung. Dem Berufsbegehren konnte somit nicht entsprochen werden.

Im Vorlageantrag vom 2.3.2011 wurde vorgebracht, dass noch immer nicht auf die berufliche Fortbildung als Krankenschwester Rücksicht genommen worden sei. Im Jahr 2008 seien vier Fortbildungskurse in C (D) besucht worden. Es habe sich dabei um Fortbildung für Personen gehandelt, die in sozialen Berufen tätig sind. Die gesamte Fortbildung sei in fünf Teilen abgehalten worden, wobei der erste Teil schon im Jahr 2007 stattgefunden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) gehören zu den Werbungskosten 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.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988](#) dürfen demgegenüber 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, nicht abgezogen werden.

Der Begriff der "Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Kosten der Erstausbildung ohne gleichzeitige oder früher bestehende Be-

rufstätigkeit stellen daher auch nach der durch das AbgÄG 2004 gestalteten Rechtslage nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung iSd § 20 EStG 1998 dar.

2. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass eine steuerlich absetzbare „Umschulung“ deshalb nicht gegeben sei, weil eine Umschulungsmaßnahme auf die Ausübung eines anderen Berufes gerichtet sein müsse, aus dem ein Einkommen in ähnlicher Höhe wie im bisherigen Beruf erzielt werde. Die geltend gemachte Ausbildung zielle lediglich auf eine Nebenbeschäftigung, sodass der Hauptberuf weiterhin ausgeübt werden soll.

3. Einer solchen Auslegung hat der Verwaltungsgerichtshof entgegen gehalten, dass der Gesetzgeber nicht den Begriff der "Umschulung" verwende, sondern von "umfassenden Umschulungsmaßnahmen" spreche. Er knüpfe damit an den Vorgang der Umschulung an und normiere sodann, von welchen subjektiven Absichten die Umschulung getragen sein müsse. Während es zunächst noch ausgereicht habe, dass die Umschulungsmaßnahmen "eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen", verlange die Neufassung des [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#), dass die Umschulungsmaßnahme auf "eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" abziele. Die Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssten, sei in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, seien vom Abzug ausgeschlossen. Abzugsfähig seien 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 sei, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, sei im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#), sowie VwGH 25.10.2011, [2011/15/0047](#), zur gleichartigen Regelung des [§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988](#)).

4. Die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten ist somit nicht auf den Fall beschränkt, dass der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Davon abgesehen wurden im angefochtenen Bescheid wie auch in der Berufungsvorentscheidung keine Feststellungen zum Inhalt der Ausbildungsmaßnahmen getroffen.

5. Die Bw. absolvierte im Berufungsjahr das erste Semester des grundsätzlich fünfsemestrigen Universitätslehrgangs zum Akademischen Mentalcoach. Sie hat im März 2011 den Lehrgang für Lebens- und Sozialberatung iSd § 119 Abs. 5 GewO und im September 2011 die fachliche Tätigkeit (im Gesamtausmaß von 979 Stunden) abgeschlossen.

Wie sich aus dem Internet ergibt, ist der von der Bw. absolvierte Lehrgang speziell auf Berufstätige ausgerichtet. Die Absolventen erlangen den vollen Befähigungsnachweis zur Anmeldung des reglementierten Gewerbes „Lebens- und Sozialberatung“ (§ 94 Z 46 GewO). Dies stellt die Voraussetzung für eine selbständige Tätigkeit im Bereich des Persönlichkeitscoachings dar.

Nach der (am 23.1.2012) vorgelegten Bestätigung der Wirtschaftskammer vom 16.11.2011 soll der Betrieb der Lebens- und Sozialberatung im Jänner 2012 aufgenommen werden.

6. Die Bw. plant ihr Wissen in der Unterstützung von Menschen mit körperlichen Symptomen einzusetzen. Der bisherige Beruf als DGKS soll dabei nicht zur Gänze aufgegeben werden, sondern – nach Maßgabe der Beanspruchung durch die neue Betätigung – eingeschränkt werden (eine Einschränkung der Berufstätigkeit um ca. 25% ist schon während der Ausbildung erfolgt). Die Personen, die die Dienste der Bw. in Anspruch nehmen, sollen im Wesentlichen im beruflichen Umfeld der bisherigen Betätigung (Krankenhaus), aber auch durch private Kontakte gewonnen werden.

7. Der Vertreter des Finanzamts hat anlässlich der Vorsprache der Bw. (am 23.1.2012) Bedenken geäußert, ob es sich im vorliegenden Fall um Aufwendungen handle, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, weil eine Beurteilung „nach Art einer *Liebhabeurbeurteilung*“ (iSd Rz 360 LStR 2002) vorzunehmen sei. Die Ertragskraft der neuen Betätigung der Bw. könne nicht eingeschätzt werden.

Den Bedenken des Finanzamts hat die Bw. entgegen gehalten, dass es sich bei der (inzwischen) abgeschlossenen Ausbildung um eine Ausbildung handle, die enormen Zeitaufwand erfordere und mit hohen Kosten sowie erheblichen Mühen verbunden sei. Die Tätigkeit werde unverzüglich aufgenommen. Sie könne in einem Raum ausgeübt werden, der schon bisher für den praktischen Teil der Ausbildung zur Verfügung gestanden sei. Investitionen größeren Umfangs seien nicht erforderlich. Die Bw. wolle neben der Tätigkeit als DGKS (in diversen „F“) unbedingt auch diesen Beruf ausüben, um die anstrengende Tätigkeit als DGKS (bis auf maximal 50%) einschränken zu können.

Umstände, die darauf schließen lassen, dass eine Erzielung von positiven Einkünften vorweg nicht erwartet werden kann bzw. ein besonderer Bezug zur privaten Lebensführung anzunehmen wäre, sind nicht hervorgekommen. Es kann zwar die Frage, ob und in welchem Umfang die Tätigkeit der Bw. als Lebens- und Sozialberaterin ertragbringend sein kann, zum derzeitigen Zeitpunkt noch nicht ausreichend beurteilt werden. Dessen ungeachtet kann und muss eine Entscheidung getroffen werden, ob die geltend gemachten Ausbildungskosten als Werbungskosten abzugsfähig sind, wobei – neben den bereits erwähnten Umständen – auch

darauf Rücksicht zu nehmen ist, dass es sich um Aufwendungen handelt, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhalts der Bw. beitragen sollen. Es bedarf daher, um die Voraussetzungen des [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) (Maßnahmen, „die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes *abzielen*“) für das Berufungsjahr 2008 bejahen zu können, keiner *vorläufigen* Abgabefestsetzung iSd [§ 200 Abs. 1 BAO](#). Eine *Verweigerung der Anerkennung* der geltend gemachten Ausbildungskosten mit der Maßgabe, dass erst ein *tatsächlich erzielter Einnahmenüberschuss* zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheids gemäß [§ 295a BAO](#) zu Gunsten der Bw. führen soll, kommt erst recht nicht in Betracht. Ein Schwebezustand dieser Art (zu Lasten der Bw.) kann dem Gesetz nicht entnommen werden.

8. Die als „Fortbildung C“ bezeichneten Aufwendungen der Bw. sind ihr in Zusammenhang mit dem Besuch einer Fortbildungsreihe entstanden, die – nach der im Berufungsverfahren vorgelegten Broschüre – für Personen gedacht war, die beruflich mit Menschen arbeiten. Sie waren daher als Fortbildungskosten bei der Tätigkeit der Bw. als DGKS zu berücksichtigen. Die Bw. gehörte ganz unzweifelhaft zur Zielgruppe der Teilnehmer (Pflegepersonal und andere soziale Berufe). Der Leiter der Reihe unterrichtete ua. am E, wo die Bw. später auch den Lehrgang für das Gewerbe der Lebens- und Sozialberatung abgeschlossen hat.

9. Die Bw. wandte sich im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat auch gegen einen Privatanteil von 40% der geltend gemachten Arbeitsmittel. Sie brachte dazu vor, dass es sich um Aufwendungen (für Papier, Schreibmittel etc.) handelt, die ihr in Zusammenhang mit den Aus- und Fortbildungskursen (einschließlich des praktischen Teils im Ausmaß von 979 Stunden) entstanden sind, weil die Arbeit mit den Betroffenen zu einem beträchtlichen Teil nicht nur mündlich, sondern auch schriftlich abgewickelt werde. Da auch der angefochtene Bescheid keinerlei Begründung enthielt, weshalb ein Privatanteil von 40% anzusetzen wäre, konnte dem Begehren der Bw. um weitergehende Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten entsprochen werden. Mit Rücksicht auf die Art der geltend gemachten Aufwendungen konnte ein Privatanteil zwar nicht gänzlich vernachlässigt werden. Er konnte aber doch in Höhe der Hälfte des bisherigen Betrags (dh. mit 94,50 €) geschätzt werden.

10. Bei der geltend gemachten Personenversicherung (Uniq) handelt es sich um keine freiwillige „Weiterversicherung“. Die geltend gemachten Beiträge fallen unter das Sonderausgaben-Viertel; ein Pauschbetrag von 60 € war nicht zusätzlich zu berücksichtigen (§ 18 Abs. 2 sowie § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988). Der angefochtene Bescheid war insoweit von Amts wegen abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 1 Berechnungsblatt + 1 Broschüre

Innsbruck, am 25. Jänner 2012