



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W, vom 27. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch AD Herbert Pablee, vom 29. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 nach der am 1. Oktober 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2007 wird gemäß § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung idgF (BAO) vorläufig festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 6.2.2008 seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für 2007 elektronisch ein und machte Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von 444,82 €, Reisekosten von 2.008,50 €, Aus- und Fortbildungskosten in Höhe von 2.619,44 €, das Vertreterpauschale sowie Sonderausgaben in Höhe von 6.162,74 € für Personenversicherungen und 103,20 € für Wohnraumschaffung geltend.

In dem am 29.4.2009 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2007 wurde lediglich das Vertreterpauschale in Höhe von 1.672,16 € berücksichtigt, und in der Begründung darauf hingewiesen, dass mit dem Pauschbetrag sämtliche Aufwendungen abgegolten seien. Zusätzliche Kosten könnten auf Grund der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wandte sich der Bw. gegen die seiner Meinung nach unzureichende Berücksichtigung der ihm erwachsenen Kosten. Er gab an, er habe im Einverständnis mit seinem Arbeitgeber seine Beschäftigung mit 31.12.2007 beendet und im Bewusstsein dessen vorbereitend auf neue berufliche Herausforderungen in seine Fortbildung investiert. Auf Basis seiner bisherigen langjährigen Tätigkeit in der Unternehmensberatung schule er sich nun zum „energieorientierten, schamanisch-spirituellen Managementberater“ mit Schwerpunkt Training, Coaching, Strukturaufstellung und Beratung von Business-orientierten Unternehmen sowie Non-Profit und Non-Governmental Organisationen. Er ersuche daher, die ihm erwachsenen Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen. Des Weiteren verstehe er die geringe Berücksichtigung seiner Sonderausgaben nicht, da ein Viertel der von ihm in Höhe von 6.162,74 € geltend gemachten einen Betrag von 1.540,69 € ergeben würden. Beigelegt wurde der Berufung eine Aufstellung der geltend gemachten Werbungskosten, aus der sich Aufwendungen für drei vom Bw. im Jahr 2007 besuchte Seminare mit den Titeln

- Shamanic „Ausbildung schamanisches Heilen“
- Strukturaufstellung Prof. Dr. Matthias Varga von Kibed
- Energiearbeit Willee Regensburger

ein Coaching von Willee Regensburger sowie Bücher und Arbeitsmittel ergeben.

Auf das Ersuchen des Finanzamtes, eine Arbeitsplatzbeschreibung seiner früheren Tätigkeit bei der X-GmbH vorzulegen und die Gründe für die berufliche Veränderung zu nennen, ergänzte der Bw. seine Berufung folgendermaßen:

Er sei bei der X-GmbH viele Jahre sowohl in der Beratung als auch im Management tätig gewesen. Seine Tätigkeit sei in der Unternehmensberatung mit den Schwerpunkten Rechnungswesen, Controlling, Führungsinformationssysteme, Logistik und Projektmanagement gelegen. Als Berater habe er die Kundenunternehmen unterstützt, ihre Geschäftsprozesse zu modernisieren, sie zeitgemäßer und wettbewerbsorientierter zu gestalten. Diese Unterstützung habe das Organisieren der neuen Geschäftsprozesse, die Einschulung der Mitarbeiter, das Gestalten der neuen Arbeitsbedingungen, das Begleiten des Veränderungsprozesses auf Ebene der Mitarbeiter, Abteilungen und der Führungskräfte

betroffen. Es sei dabei von einem umfassenden Ansatz auszugehen gewesen, weil es ja nicht reiche, neue Verfahren zu entwickeln und dafür notwendige Software zur Verfügung zu stellen, sondern der Erfolg neuer Geschäftsprozesse primär darin liege, dass sie von Mitarbeitern auch akzeptiert und angewendet würden. Dies setze allerdings voraus, dass die Mitarbeiter und somit das gesamte Unternehmen behutsam vom „Status quo“ zum „Status neu“ geführt würden. Ein wesentlicher Punkt dabei sei, mit den Ängsten, Befürchtungen und Erwartungen der einzelnen Menschen wie auch der Organisation als systemische Einheit umzugehen.

Da er viele Jahre auf diesem Betätigungsfeld Erfahrung gesammelt habe, habe er sich – im Einvernehmen mit seinem bisherigen Arbeitgeber – dazu entschlossen, einen Schritt weiter zu gehen in der Art der Beratung von Unternehmen, mit dem Ziel die sozialen, menschlichen und systemischen Prozesse auch aus energetischer Sicht zu berücksichtigen. Jeder Organismus, und dazu zähle auch der einzelne Mensch sowie eine Gruppe von Menschen bis hin zu einer Gesamtorganisation, besitze auch eine Prägung. Viele Spannungen und Konflikte ließen sich darauf zurückführen, was umgekehrt bedeute, dass auch deren Auflösung (und somit ein harmonisches Miteinander im Geschäftsleben, also im Sinne der Zusammenarbeit im Unternehmenskontext) auf der energetischen Ebene erfolgen könne und solle. Dies sei ein sehr neuer Ansatz in der Unternehmensberatung, der nach Meinung des Bw. so vielversprechend sei, dass er soeben beginne sukzessive Einzug in die Wirtschaft zu halten.

Für diesen Ansatz gäbe es nach Wissen des Bw. noch keinen komprimierten oder gar wissenschaftlich-akademischen Ausbildungsansatz. Dies könne man noch nicht in herkömmlicher Weise akademisch studieren (Eine derartige Ausbildung zukünftig akademisch anzubieten sei ebenfalls eine seiner persönlichen Perspektiven). Aus diesem Grunde versuche der Bw. bei diversen Ausbildungsinstitutionen die für ihn richtigen Veranstaltungen zu selektieren und daraus (inklusive seiner Vorbildung als „Betriebswirtschaftler“) seinen neuen Beratungsansatz zu entwickeln.

Der Abschluss der von ihm absolvierten Seminare bzw. Seminarreihen erfolge in der Regel mittels Zertifikat.

Mit Schreiben vom 26.1.2009 wurde dem Bw. vorgehalten, er habe seine Tätigkeit bei der X-GmbH mit 31.12.2007 beendet und sei seit 16.1.2008 arbeitslos gemeldet. Er werde daher ersucht, seine über die bloße Absichtserklärung hinausgehende tatsächliche Absicht zur Ausübung der neuen Tätigkeit glaubhaft zu machen, zum Beispiel durch Nachweis von Einnahmen aus der neuen Tätigkeit oder durch Maßnahmen zur Erzielung von Einnahmen.

In Beantwortung dieses Schreibens gab der Bw an:

- Einerseits führe er seine Ausbildung(en) nach wie vor fort. Unter anderem handle es sich hierbei um eine zweijährige Ausbildung, die er im Frühjahr 2008 begonnen habe und die er zu Beginn 2010 abgeschlossen haben werde. Diese Zusatzausbildungen (in der vom Bw. angestrebten Form) zu erwerben, sei – wie auch bei vielen anderen Ausbildungen - ein mehrjähriger Prozess.
- Seit 1.1.2009 sei er in der Unternehmensberatung bei Frau Dr. Y geringfügig beschäftigt und unterstütze sie in der Konzeption und Organisation. Er führe für Frau Dr. Y Organisations- und Unternehmensberatungen aus, leite Seminare und mache Einzel- und Gruppen-Coaching.
- Seit Dezember 2009 (gemeint wohl 2008) sei er nicht mehr beim AMS gemeldet. Das heiße, er müsse sich seither sein Leben wie auch seine Ausbildung selbst von seinen Ersparnissen und seinen Einkünften finanzieren. Darüber hinaus sei das AMS nicht bereit gewesen, seine Ausbildung zu finanzieren. Er habe keine Ausbildungsunterstützung von staatlicher Seite erhalten.

Mit Schreiben vom 4.2.2009 ersuchte das Finanzamt Frau Dr. Y um eine Arbeitsplatzbeschreibung des in ihrem Betrieb seit 2.1.2009 beschäftigten Bw., sowie um Bekanntgabe, welche Qualifikation bei Beginn dieser Tätigkeit erforderlich gewesen sei, wie viele Wochenstunden der Bw. bei ihr beschäftigt sei und in welcher Höhe er entlohnt werde.

In Beantwortung dieses Schreibens gab Frau Dr. Y Folgendes bekannt.

- Bezüglich Arbeitsplatzbeschreibung:
Der Bw. unterstütze sie insbesondere in der Konzeption ihrer Seminare und Beratungstätigkeit beim Kunden. Sie arbeite als ganzheitlich-systemische Organisationsberaterin. Diese Ganzheitlichkeit würde sie nun mit Hilfe des Bw. um energetische Aspekte ergänzen, beispielhaft dargestellt und anhand von strukturierten Tiefeninterviews.
- Bezüglich Qualifikation:
Der Bw. bringe auf Basis seiner ursprünglichen betriebswirtschaftlichen Ausbildung sehr viel Erfahrung aus der Beratung, der Schulung (Erwachsenenbildung) wie auch im Projektmanagement und Management mit. Besonders interessant sei für sie das geistig-energetische Know How, das der Bw. auf Basis seiner laufenden Ausbildungen einbringe. Dieser neue Ansatz Individual-, Gruppen- und Organisationsprozesse zu betrachten, helfe ihr die Konzeption ihrer Tätigkeit um genau dieses Element zu verfeinern. Sie schätze den Bw. als wertvollen Mitarbeiter, der gerade mit seiner aktuellen Ausbildung für ihre Kunden und für ihre Beratungstätigkeit eine echte Bereicherung darstelle.

- **Bezüglich Wochenstunden:**

Der Bw. sei bei ihr geringfügig mit 7 Stunden pro Woche beschäftigt.

Aus der Tatsache, dass sie den Bw. permanent beschäftige und nicht in Form von Werkverträgen oder Subhonoraren punktuell zuzöge, sei erkennbar, dass sie an einer langfristigen betrieblich partnerschaftlichen Kooperation interessiert sei und diesen energetischen Beratungsansatz, den der Bw. einbringe, zum Wohle ihrer Kunden für ausbaufähig und zukunftssträchtig halte.

- **Bezüglich Lohn:**

Der Stundenlohn des Bw. betrage 11,70 €. Somit ergebe sich ein monatlicher Lohn von 354,62 €.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2009 wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 abgeändert und nunmehr kein Vertreterpauschale sondern lediglich Werbungskosten von 259,29 € in Abzug gebracht. In der Begründung wird unter Hinweis auf die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl II Nr. 382/2001 für Werbungskosten ausgeführt, dass die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit, die in der Beratung von Kundenunternehmen zum Zweck der Modernisierung ihrer Geschäftsprozesse bestanden habe, nicht zur Tätigkeit eines Vertreters im Sinne der genannten Verordnung zähle.

Für die Berücksichtigung von Umschulungskosten als Werbungskosten iSd § 16 Abs.1 Z 10 EStG 1988 müssten die Umschulungsmaßnahmen derart umfassend sein, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt seien. Der Bw. beabsichtige in Zukunft einen Beruf mit energetischem Beratungsansatz auszuüben. Die bloße Absichtserklärung, relevante Einkünfte aus dem neuen Beruf erzielen zu wollen, reiche nicht aus. Es müssten vielmehr im Hinblick darauf, dass Umschulungskosten auf eine künftige noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielten (inhaltlich also vorweggenommene Werbungskosten darstellten), Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur zukünftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Diese Umstände seien insbesondere gegeben, wenn die weitere Einkünfteerzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei oder die Verdienstmöglichkeiten verbessert würden. Eine geringfügige Beschäftigung im Ausmaß von sieben Wochenstunden nach einer vorherigen Vollbeschäftigung reiche hierfür nicht aus.

Die geltend gemachten Kosten für die Ausbildung in Seminaren schamanisches Heilen, Teamstrukturaufstellungen, syllogistische Aufstellung und Energiearbeit stellten weder eine berufsspezifische Fortbildung noch eine berufsspezifische Ausbildung dar. Für diese Beurteilung spreche zunächst der Umstand, dass diese Kurse von Angehörigen der

verschiedensten Berufsgruppen besucht würden, woraus abgeleitet werden könne, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Natur sei. Beispielsweise der Kurs „schamanisches Heilen“ sei in einer Vielzahl von Berufen und auch außerhalb von beruflichen Tätigkeiten, nämlich im Zusammenleben der Menschen ganz allgemein von Bedeutung.

Aufwendungen, die nicht eindeutig eine berufliche Veranlassung erkennen lassen würden, könnten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Folgende Aufwendungen könnten daher nicht anerkannt werden:

Art der Aufwendung	Geltend gemachte Kosten
Pendeln mit Amethyst	7,90 €
Geschenkartikel	7,25 €
Media Markt Audio	138,90 €
Morawa Buch: Späte Familie	12,90 €
Media Markt Audio	9,99 €
Freudensprung Buch: Spiritualität	9,20 €
Kurs Shamanic	1.499,00 €
SyST Institut	350,00
Piran	233,64 €
Willee Regensburger: psychosoziale Energiearbeit	160,00 €
Coaching Stunden	100,00 €

Hinsichtlich der geltend gemachten Sonderausgaben wurde dargelegt, dass gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 1 und 2 EStG 1988 für Personenversicherungen und Wohnraumschaffung ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 € jährlich bestehe, von dem ein Viertel (das seien 730 €) maximal in Abzug gebracht werden könne, weshalb auch nur dieser Betrag habe berücksichtigt werden können.

In dem dagegen fristgerecht eingebrachten als Vorlageantrag beantragte der Bw. neuerlich die Anerkennung seiner Umschulungsaufwendungen und gab folgendes bekannt:

- Er strebe künftig einen Beruf an, der sich mit Beratung, Gesundung und Heilung von Menschen, Menschengruppen und Organisationen auf energetische und schamanischer Basis befasse
- Er führe bereits energetische Beratungssitzungen (auf Basis seiner bisherigen Ausbildung) durch, allerdings bisher nur im privaten Rahmen mit Freunden und Bekannten unentgeltlich, da er gemäß seinem persönlichen Seriositätsanspruch sich im Moment noch

nicht ausgebildet genug empfinde, um dafür Geld zu verlangen. Er betrachte dies derzeit also noch als Gelegenheit zu trainieren. Hinkünftig werde er aber sehr wohl Geld verlangen.

- Darüber hinaus habe er als zweites Anwendungsfeld seine geringfügige Beschäftigung bei Frau Dr. Y. Dies sei als erster Schritt zu sehen, die Anwendung seiner neuen Kenntnisse im Organisationsumfeld zu erproben. Natürlich werde es hinkünftig nicht nur bei einer geringfügigen Beschäftigung bleiben.
- Weiters habe er im April 2008 eine zweijährige Ausbildung in schamanischen Ritualen und Heilen bei Willee Regensburger begonnen (bei dem er bereits 2007 einzelne Ausbildungseinheiten belegt habe), die seine Kenntnisse noch auf erweiterte, fundierte Grundlagen in energetisch-schamanischen Arbeiten stelle. Beiliegende Rechnungskopie bestätige dies.

Er werde daher noch bis Oktober 2009 oder Anfang 2010 (dies sei noch nicht definitiv von Herrn Willee Regensburger beschlossen) intensiv mit seiner Ausbildung beschäftigt sein. Auch hier beginne er bereits sein Wissen und seine Fähigkeiten aktiv umzusetzen, indem er nach heutiger Planung im Herbst dieses Jahres erstmals als Assistent lehrend bei Willee Regensburgers Ausbildung fungieren werde.

Dies seien sein Weg und seine Zukunft. Es gebe hierfür (noch) keine universitäre oder staatlich gestützte Ausbildung, er habe sich daher selbst ein Programm nach bestem Wissen und Gewissen zusammengestellt.

Von der Firma X-GmbH wurde über Anfrage mitgeteilt, dass der Bw. sich im Jahr 2007 im Zeitausgleich (Sabbatical) befunden habe und diese Zeit für persönliche Ausbildung genutzt habe. Zuvor sei der Bw. im Beratungsvertrieb als Key Account Manager und Sales Director tätig gewesen und damit für die Anbahnung und zum Abschluss von Geschäften zuständig gewesen.

Da der Bw. bei der am 1. Oktober 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung nicht erschien, wurde diese in seiner Abwesenheit durchgeführt. Der Finanzamtsvertreter verwies darin auf die bisherigen Schriftsätze.

In der Folge meldete sich der Bw. telefonisch und erklärte, er habe die Ladung zur mündlichen Verhandlung nicht rechtzeitig erhalten. Es wurde ihm daher die Gelegenheit gegeben, im Rahmen eines Erörterungsgesprächs seine Sicht darzulegen.

Anlässlich dieses Gesprächs erklärte der Bw., er beabsichtige als Unternehmensberater tätig zu werden mit dem speziellen Schwerpunkt, Heilungen von Strukturen auf energetischer Basis herbeizuführen. Er könne sich auch vorstellen, in weiterer Folge in der Lehre sowie mit energetischem Coaching für Einzelpersonen und Gruppen tätig zu werden.

Er sei auch bei seinem früheren Arbeitgeber mit Change-Projekten und Aufbau von Abteilungen betraut gewesen und verfüge von daher auch über psychologisches Wissen (insbesondere durch die vielen von ihm absolvierten Weiterbildungen). Er habe auch in den Jahren 2008 und 2009 seine Ausbildung weitergeführt, was auch in diesen Jahren mit erheblichen Kosten verbunden gewesen sei und das Ausbildungsprogramm als Ganzes umschreibe.

Dem Bw. wurde erklärt, dass die Bücher von Mitch Albom sowie Eckhart Tolle und Z. Schalev keine speziell wissenschaftlichen Bücher sondern für die Allgemeinheit interessante Romane seien und die dafür aufgewendeten Beträge keinesfalls in Abzug gebracht werden könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw., welcher das Studium der Betriebswirtschaftslehre absolvierte, war für die X-GmbH als Key Account Manager und Sales Director tätig und damit zur Anbahnung und zum Abschluss von Geschäften zuständig. Im Jahr 2007 wurde ihm im Rahmen seiner Anstellung Zeitausgleich (Sabbatical) gewährt, den er dazu nutzte, sich weiterzubilden. Im Rahmen dieser Weiterbildung besuchte er die bereits oben genannten Seminare, mithilfe derer er sich für eine „energieorientierte Unternehmensberatung“ qualifizieren wollte.

Das Dienstverhältnis mit der X-GmbH wurde in der Folge mit Anfang 2008 einvernehmlich gelöst. Auch die Jahre 2008 und 2009 nutzte der Bw. für die von ihm im Jahr 2007 begonnene energetische Weiterbildung und war in dieser Zeit nur geringfügig bei Frau Dr. Y beschäftigt. Seinem gesamten Vorbringen zufolge beabsichtigt er, die energetische Ausbildung im Rahmen der von ihm angestrebten Tätigkeit als Unternehmensberater bzw. Coach oder in der Lehre einzusetzen.

An Fort- bzw. Ausbildungs- oder Umschulungskosten wurden geltend gemacht:

1. shamanic „Ausbildung Schamanisches Heilen“ 21.-26.10.2007	
Seminar incl. Unterkunft und Verpflegung	1.499,00 €
KM-Geld (Kasteel de Beerckt / Holland) 2 x 1000 x 0,38	760,00 €
2. Strukturaufstellungen Prof Dr. Matthias Varga von Kibed 30.10.-4.11.2007 Piran / Slowenien	
Seminar	350,00 €

Übernachtung	233,64
Tagediäten 4 x 26,40	105,60
KM-Geld (Piran/Slowenien): 2 x 750 x 0,38 €	570,00 €
Straßenmaut 2 x 10,55 €	21,10 €
3. Energiearbeit Willee Regensburger 16.-17.11.2007, Landshut + Vachendorf, Bayern	
Coaching	160,00 €
Übernachtung o. Beleg	15,00
Tagediäten Deutschland: 2 Tage à 35,30 €	70,60 €
Km-Geld (Wien-Landshut-Vachendorf-Wien) 950 km	361,40 €
4. Energiearbeit - Coaching Willee Regensburger 11.12.2007, Grabenstätt/Bayern	
Coaching	100,00 €
Übernachtung o. Beleg	15,00 €
Tagediäten Deutschland: 2 Tage à 35,30 €	70,60 €
Km-Geld (Wien-Grabenstätt-Wien): 780 km	296,40 €
5. Bücher, Arbeitsmittel lt. Belegen:	444,82 €
Gesamt:	5.072,76 €

Von den geltend gemachten Aufwendungen wurden Rechnungen über die jeweiligen Seminarkosten, die Übernachtungskosten in Piran (Slowenien), die Straßenmaut und die unter Punkt 5. ausgewiesenen Ausgaben vorgelegt.

Die unter Punkt 5. zusammengefassten Aufwendungen setzen sich aus folgenden Ausgaben zusammen:

Aufwendungen laut Rechnung:

Wirtschaftsgut	Preis
Speicherplatte	139,90 €
Luftpolstertaschen	2,29 €
2 Bücher: Mitch Album: For one more day; Eckhart Tolle: Power of Now	39,80 €

Postgebühr	3,70
Postgebühr	3,70
Fachbuch. Shamanic nature's way	7,90 €
Pendeln mit Amethyst	7,90 €
Geschenkartikel	7,25 €
Lautsprecher für iPod im Raum	138,99 €
Fachbuch: The coming shape of Organization	39,80 €
Buch: Z. Shalev, Späte Familie	12,30 €
10er Packung CDs	9,99 €
Fachbuch: Spiritualität	9,20 €

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem durchaus glaubwürdigen Vorbringen des Bw. und den von ihm vorgelegten Unterlagen sowie den Bestätigungen seines ehemaligen Dienstgebers und der nunmehrigen Dienstgeberin. Er ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung der Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 (erstmalig anzuwenden bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003) 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 die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

In der Begründung des Finanzausschusses des Nationalrates zu dieser Gesetzesänderung, welche im Wesentlichen gleichlautend auch in § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 hinsichtlich der Absetzbarkeit von Betriebsausgaben ihren Niederschlag findet, wird unter anderem ausgeführt, dass Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen ergänzend zur bisherigen Regelung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 abzugsfähig seien, wenn sie derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist.

Ausbildungsaufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine "nicht verwandte" berufliche Tätigkeit seien daher weiterhin nicht abzugsfähig. Der Begriff "Umschulung" setze eine bestehende berufliche Tätigkeit voraus.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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 Abgabenbehörde darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften, wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob diese Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften oder durch die private Lebensführung veranlasst sind, nicht schon deshalb als 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 Erzielung von Einkünften vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Der Bw. besuchte im streitgegenständlichen Jahr (und auch in den Folgejahren) verschiedene Fortbildungs-Ausbildungsveranstaltungen, die einerseits ein Wissen im „energetischen-schamanischen“ Bereich und andererseits im Bereich Systemische Organisationsstrukturaufstellung vermittelten.

Streitgegenständlich ist, ob es sich hierbei um Aufwendungen im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Werbungskosten), um Aufwendungen im Zusammenhang mit der Schaffung neuer Einkunftsmöglichkeiten (vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben) oder um Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung handelt (§ 20 EStG).

Der Bw. geht selbst davon aus, dass es sich bei den von ihm getätigten Aufwendungen um „Umschulungskosten“ handle. Dem ist insofern zuzustimmen, als der Bw. seine Bildungsmaßnahmen zu einem Zeitpunkt begann, als die Beendigung seines Dienstverhältnisses mit der X-GmbH bereits einvernehmlich geregelt war und er auch nicht beabsichtigte, eine vergleichbare Tätigkeit wieder aufzunehmen.

Berufsfortbildung liegt aber nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu

können. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Sie sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig (vgl. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Zif. 10 EStG 1988 idGF. ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Laut der Bestätigung des ehemaligen Dienstgebers des Bw. war dieser als Key Account Manager und Sales Director eingesetzt, was soviel heißt, dass er in erster Linie beauftragt war, die von seinem Dienstgeber vertriebenen Software-Produkte zu veräußern. Dass es im Zusammenhang mit der Implementierung dieser Software-Pakete zu organisatorischen Änderungen und dementsprechend auch Spannungen in den einzelnen Unternehmen kam, für die er insofern Interesse aufbringen musste, als nur eine Akzeptanz der Anwender für den für den Verkauf der Software notwendigen Erfolg sorgte, ist zwar glaubhaft, ändert aber nichts an dem Umstand, dass er im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit keinesfalls für die für seinen Dienstgeber zu betreuenden Unternehmen als Unternehmensberater fungierte. Die nunmehr von ihm angestrebte Beratungs- bzw. Heilungstätigkeit, die er seinen Ausführungen zufolge nicht nur Unternehmen sondern auch Einzelpersonen oder Gruppen anbieten möchte, stehen daher in keinem Veranlassungszusammenhang mit seiner bisher ausgeübten oder einer verwandten Tätigkeit.

Wie der Bw. nämlich selbst ausführt, möchte er eine bislang in dieser Form noch nicht existierende Beratungsform kreieren und diese sowohl Unternehmen als auch Einzelpersonen anbieten. Damit lässt sich in den Bildungsaktivitäten des Bw. keine Aus- oder Fortbildung in der vom Bw. bisher ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit erkennen. Es ist daher vielmehr von einer umfassenden Umschulung auszugehen, die auf die Ausübung eines gänzlich anderen Berufes abzielt, was auch durch die Beendigung des Dienstverhältnisses mit seinem ehemaligen Dienstgeber untermauert wird.

Da aber der Bw. bislang seine Ausbildung noch nicht beendet hat und daher nicht absehbar ist, ob die von ihm gesetzten Ausbildungsschritte unmittelbare Anwendung in der folgenden Tätigkeit finden werden, kann eine endgültige Entscheidung hinsichtlich der vom Bw. getroffenen Bildungsmaßnahmen derzeit nicht getroffen werden.

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. Die Ersetzung

eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die vom Bw. dargestellten Ausbildungsschritte lassen zwar darauf schließen, dass eine neue Tätigkeit angestrebt wird, es lässt sich aber nicht voraussagen, ob der Bw. seine diesbezügliche Absichtserklärung auch in die Tat umsetzen wird.

Da es sich bei der vom Bw. absolvierten Ausbildung also um Aufwendungen im Zusammenhang mit einem bisher noch nicht ausgeübten Beruf handelt, ist jedoch die bloße Möglichkeit einer neuen Berufsausübung nicht ausreichend. Ziel der Ausbildung muss vielmehr die tatsächliche Ausübung eines neuen Berufes sein. Es müssen daher Umstände vorliegen, die objektiv auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung schließen lassen (vgl. u.a. UFS 13.3.2008, RV/0048-L/06).

Diese über die bloße Absichtserklärung hinausgehende tatsächliche Absicht der Berufsausübung wurde vom Bw. zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht nachgewiesen, da die Bestätigung von Frau Dr. Y wohl nur so verstanden werden kann, dass sie die Kenntnisse des Bw. schätzt und für die Zukunft an einer partnerschaftlichen Kooperation durchaus Interesse bekundet. Ob es tatsächlich zu einer solchen kommen wird und ob der Bw. im Rahmen dieser sein „energetisches“ Wissen auch einsetzen wird, kann derzeit nicht zweifelsfrei festgestellt werden. Es kann nämlich auch nicht ausgeschlossen werden, dass der Besuch der einzelnen Seminare lediglich der persönlichen Entfaltung des Bw. dienen sollte und es zu keiner kommerziellen Verwertung des erworbenen Wissens kommt, womit die vom Bw. getätigten Aufwendungen Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988 darstellen würden. Dies wird vor allem dann der Fall sein, wenn in der vom Bw. in Zukunft ausgeübten Tätigkeit das von ihm erworbenen Wissen keine unmittelbare Anwendung findet oder dafür keine Notwendigkeit darstellt.

Der Umstand, dass eine abschließende Beurteilung derzeit nicht möglich ist, da sich der Bw. erst nach dem Anfang 2010 geplanten Abschluss seiner Ausbildung in der Lage fühlt, seine Absichtserklärung auch in die Tat umzusetzen, stellt eine Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO dar, weshalb die Abgabefestsetzung nur vorläufig erfolgen kann.

Im Zuge der endgültigen Beurteilung wird anhand der konkreten Tätigkeitsinhalte festzustellen zu sein, ob vom Bw. tatsächlich Tätigkeiten angeboten werden, bei welchem die vom Bw. gewählten Ausbildungsschritte zentrale und wesentliche Inhalte sind.

Im Zuge dieser endgültigen Beurteilung wird vom Bw. auch noch darzustellen sein, inwiefern die gewählten Bildungsmaßnahmen tatsächlich Voraussetzung für die ausgeübte Tätigkeit darstellen, wobei es auch notwendig sein wird, Abschlüsse, Zeugnisse, u.ä. vorzulegen.

Wie bereits oben dargelegt, ist aus den Beschreibungen der Lerninhalte erkennbar, dass die vom Bw. gewählte Ausbildung im Wesentlichen persönlichkeitsbildende Elemente enthält. Damit ist es aber für die Anerkennung der vom Bw. dafür getätigten Aufwendungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben erforderlich, dass in der beabsichtigten Tätigkeit die Lehrinhalte direkte Anwendung finden, und die persönlichkeitsbildenden Elemente in den Hintergrund gedrängt werden.

Eine Fortführung der Tätigkeit im Betrieb von Frau Dr. Y in der bisherigen Form würde in diesem Zusammenhang jedoch nicht ausreichen, da Frau Dr. Y zwar das vom Bw. erworbene Wissen schätzt, dies aber im Rahmen der bisher vom Bw. ausgeübten Tätigkeit nicht unmittelbar zur Anwendung gelangt und auch nicht unbedingt notwendig ist.

Der Bw. stellte in Aussicht, im Jahr 2010 mit seiner Tätigkeit ernsthaft beginnen zu wollen. Damit sollte bereits mit der Veranlagung 2010 eine endgültige Beurteilung der als Umschulungsmaßnahmen geltend gemachten Aufwendungen möglich sein.

Im Hinblick darauf, dass derzeit keinerlei über die Absichtserklärung des Bw. hinausgehende Umstände vorliegen, dass dieser seine Ausbildung im Rahmen einer in einem neuen Berufsfeld aufgenommenen Tätigkeit auch verwerten wird, können die geltend gemachten Aufwendungen vorläufig nicht (auch nicht teilweise) in Abzug gebracht werden. Sobald der Bw. jedoch den Nachweis dafür erbringt, dass er seine in den Jahren 2007 bis 2009 erworbenen Kenntnisse im Rahmen einer beruflichen Tätigkeit auch verwertet, können die von ihm geltend gemachten Aufwendungen – soweit sie nicht eindeutig der privaten Lebensführung zuzuordnen sind – im Rahmen einer endgültigen Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO auch in Abzug gebracht werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 30. Dezember 2009