



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MW, vom 25. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 25. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabenfestsetzung der Einkommensteuer für 2005 erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist als Historiker beim AEN tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit im Streitjahr 2005 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 machte er Aufwendungen für die Ausbildung zum Shiatsu-Praktiker in Höhe von insgesamt 2.440,-- € sowie 92,--€ für einen ECDL-Kurs als Werbungskosten ("Ausbildungskosten") geltend.

Das Finanzamt hat bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 den beantragten Aufwendungen mit nachstehender Begründung die steuerliche Anerkennung versagt: "Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 2.774,65 nicht übersteigen.

Ihre Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigt werden konnten, betragen € 92,00. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von € 132,00 nicht übersteigt, werden € 132,00 berücksichtigt.

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988). Da es sich in Ihrem Fall um Ausbildungskosten handelt (keine berufsspezifische Fortbildung), konnten Ihre Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Die Kosten für die Jahresnetzkarte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.“

“

In seiner dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, da bei der Berechnung meiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 offensichtlich vergessen worden sei, die von ihm angegebenen Ausbildungskosten von 2532,00 € miteinzubeziehen, (siehe Antwortbrief auf das ‚Ersuchen um Ergänzung‘ vom 9. Oktober 2006) möchte er gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 25.10.2006 Einspruch erheben.

Da es ihm leider nicht möglich gewesen sei, eine e-mail-adresse des Finanzamtes Wien 8/9/10 u. Klosterneuburg ausfindig zu machen und daher den Einspruch bereits am SA, 25.11.2006 einzubringen, ersuche er um Nachsicht, dass er dies erst am 1. Werktag nach Ablauf der Einspruchfrist tun könne.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit folgender Begründung abgewiesen:

„Die von Ihnen beantragten Kosten für die Ausbildung ‚Shiatsu‘ können nicht als Berufsfortbildung betrachtet und Aufwendungen in diesem Zusammenhang somit nicht als Werbungskosten abgesetzt werden. Auch wenn diese Kurse geeignet sind, die beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern, stellen sie keine berufsspezifische Fortbildung dar. Für diese Beurteilung spricht zunächst der Umstand, dass die Kurse von Angehörigen der verschiedensten Berufsgruppen besucht werden, woraus abgeleitet werden kann, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art ist. Dieser oben angeführte Kurs ist in einer Vielzahl von Berufen auch außerhalb von beruflichen Tätigkeiten, nämlich im Zusammenleben der Menschen ganz allgemein, von Bedeutung. Dieser weite Bereich lässt jedoch eine einwandfreie Erkennbarkeit der berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen nicht zu. Ihre beantragten Ausbildungskosten konnten daher steuerlich nicht anerkannt werden. Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.“

Der dagegen eingebrachte Vorlageantrag wurde wie folgt begründet:

„In der mir am 5. Dezember 2006 zugestellten Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO über die Berufung gegen meinen Einkommensteuerbescheid 2005 wird als Begründung für die Abweisung der von mir beantragten Werbekosten (Berufsfortbildungskosten für die Shiatsu-Ausbildung von 2440,00 €) folgendes angegeben:

Die von mir besuchten Kurse „stellen [...] keine berufsspezifische Fortbildung dar“ und „das in den Kursen vermittelte Wissen“ sei „von sehr allgemeiner Art“. Weiters heißt es, dass es „keine einwandfreie Erkennbarkeit der berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen“ gäbe.

Ich kann diese Ansicht aufgrund folgender Tatsache widerlegen:

Die 3jährige Ausbildung umfasst 941 zu absolvierende Unterrichtseinheiten zu je 50 Minuten, die vorwiegend an Wochenenden abgehalten werden.

Weiters sind ein 30stündiger Erste Hilfe-Kurs, ein 15stündiger Hygienekurs und 220 protokollierte Behandlungen zu absolvieren.

Die Kosten für die Ausbildung belaufen sich insgesamt auf über 8000 €(!).

Die Shambhala Shiatsu Schule ist „Anerkannte Bildungsträgerin“ des Wiener ArbeitnehmerInnen Förderungsfonds

Die nach erfolgreicher Bestehung einer Diplomprüfung absolvierte Ausbildung wird mit dem Diplom der Shambhala Shiatsu Schule bestätigt und vom Österreichischen Dachverband für Shiatsu anerkannt. Es befähigt und berechtigt zur Ausübung von Shiatsu im Rahmen eines gebundenen Gewerbes.

Somit ist eindeutig belegt, dass es sich bei meiner Shiatsu-Ausbildung nicht um eine Ausbildung „von sehr allgemeiner Art“ ohne „einwandfreie Erkennbarkeit der berufsspezifischen Bedingtheit“, sondern um eine sehr konkrete und noch dazu äußerst zeit- und kostenintensive Berufsausbildung handelt.

Abgesehen davon haben mir einige Ausbildungskolleginnen und –kollegen bestätigt, dass sie die Ausbildungskosten als Werbungskosten steuerlich bereits absetzen konnten.

Ich möchte und werde diesen Beruf nach der Ausbildung auch ausüben. Die Ausbildung ist für mich auch deshalb sehr wichtig, da ich als Historiker beim AEN aufgrund dessen zeitlicher Begrenztheit voraussichtlich nur noch einige Monate beschäftigt sein werde und die Berufsaussichten für Historiker zur Zeit äußerst ungünstig sind.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz 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.

Ist die Ungewissheit beseitigt, wird die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzt. 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. (§ 200 Abs. 2 leg. cit.).

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 des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 180/2004 (gemäß § 124b Z 107 erstmalig anzuwenden bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003) sind 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.

Wie sich aus dem Gesetzestext ergibt, setzt die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten ua. voraus, dass die Umschulungsmaßnahme derart *umfassend* ist, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Tz 329/1 zu § 4, zB Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin).

Bei der Ausbildung zum Shiatsu-Praktiker handelt es sich zweifelsohne um eine derart *umfassende* Umschulungsmaßnahme, die dem Bw., der derzeit als Historiker beschäftigt ist, den Einstieg in einen völlig anderen Beruf ermöglicht (*Erlangung eines Gewerbescheines zur selbständigen Berufsausübung*). Diese gesetzliche Voraussetzung ist daher erfüllt.

Weiters setzt die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 voraus, dass die *Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss*.

Diese ausdrücklich genannte Tatbestandsvoraussetzung ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände (zB wirtschaftlich bedingte Umstrukturierung des Arbeitgebers) hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder auch nur einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber nachweisen oder glaubhaft machen, dass er *tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielt*.

Der Zweck der Umschulung muss also darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Ob dies der Fall ist oder andere Motive der Bildungsmaßnahme des Steuerpflichtigen zu Grunde liegen (zB hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Die bloße Absichtserklärung des Steuerpflichtigen, Einkünfte aus dem neuen Beruf *erzielen zu wollen*, reicht jedenfalls nicht aus. Es müssen vielmehr - da *Umschulungskosten* auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen (inhaltlich also *vorweggenommene*

*Werbungskosten* darstellen) - Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur zukünftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/15/0148, VwGH 25.6.2000, 95/14/0134).

Grundsätzlich ist das Vorliegen derartiger Umstände jedenfalls dann anzunehmen, wenn

- ) die weitere Einkünfteerzielung im bisherigen Beruf gefährdet ist oder
- ) die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden.

Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung muss jedoch umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet. Eine derartige *besondere* Nachweisführung wird vor allem dann notwendig sein, wenn etwa

- ) die derzeitige Einkünfteerzielung *nicht* gefährdet ist oder
- ) die Umschulung *keine* höheren Einnahmen erwarten lässt.

Unter Bedachtnahme auf diese Überlegungen vertritt der unabhängige Finanzsenat nun die Auffassung, dass vom Bw. diese über die bloße Absichtserklärung hinausgehende tatsächliche Absicht der Berufsausübung zum gegenwärtigen Zeitpunkt glaubhaft gemacht wurde, was einer Anerkennung der geltend gemachten Kosten erlaubt. So hat er eine Gefährdung der derzeitigen Einkünfteerzielung in der Zukunft behauptet.

Andererseits kann jedoch auf Grund der bisher vom Bw. getätigten Ausbildungsschritte eine zukünftige Berufsausübung als Shiatsu-Praktiker auch nicht endgültig angenommen werden. Diese vom Bw. geäußerte Absicht, zukünftig als Shiatsu-Praktiker Einnahmen erzielen zu wollen, die zu steuerpflichtigen Einkünften führen, kann erst an Hand der (weiteren) in diese Richtung tatsächlich gesetzten Aktivitäten beurteilt werden.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates handelt es sich dabei um eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO, welche eine vorläufige Abgabenfestsetzung rechtfertigt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. September 2008