

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., X.-Str. 1, 0001 X. gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 21.05.2012, betreffend Einkommensteuer 2010 beschlossen:

1. Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 21. Mai 2012 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2012 (nunmehr Beschwerdeentscheidung) werden gemäß § 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.
2. Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß § 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig (§ 25 a Abs. 1 VwGG).

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) machte in der Einkommensteuererklärung 2010 Werbungskosten sowie diverse Sonderausgaben geltend, die das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2010 vorerst erklärungsgemäß veranlagte.

Im Zuge der Nachbescheidkontrolle forderte das Finanzamt die Bf. auf, die geltend gemachten Arbeitsmittel, Fortbildungskosten, Personenversicherungen und Kirchenbeiträge an Hand entsprechender Belege nachzuweisen und allfällige Ersatzleistungen bekanntzugeben.

In dem nach einer **Aufhebung gemäß § 299 Abs. 2 BAO** nachfolgend erlassenen **Einkommensteuerbescheid 2010 vom 21. Mai 2012** gewährte das Finanzamt die Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastung mangels belegmäßigen Nachweises nicht.

In der **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 führte die Bf. aus, die Unterlagen nachreichen zu wollen.

Im **Vorhalt vom 1. Juni 2012** forderte das Finanzamt die Bf. auf, sämtliche Aufwendungen anhand entsprechender Unterlagen nachzuweisen.

Im **Vorhalt vom 13. Juni 2012** fragte das Finanzamt die Bf. ergänzend, ob sie beabsichtige, sich selbständig zu machen bzw. ob eine Umschulung anstehe.

In der teilweise stattgebenden **Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2013** anerkannte das Finanzamt Sonderausgaben, die durch auf die Bf. lautenden Bestätigungen dokumentiert waren, nicht jedoch Werbungskosten oder Sonderausgaben, die durch auf andere Namen lautende Rechnungen belegt waren.

Bezüglich der begehrten Fortbildungskosten für eine Shiatsu-Ausbildung hielt das Finanzamt fest, dass Ergotherapie Menschen jeden Alters, die in ihrer Handlungsfähigkeit eingeschränkt oder von Einschränkung bedroht seien, unterstütze oder begleite. Ziel sei, sie bei der Durchführung für sie bedeutungsvoller Betätigungen in den Bereichen Selbstversorgung, Produktivität und Freizeit in ihrer persönlichen Umwelt zu stärken. Hierbei würden spezifische Aktivitäten, Umweltanpassung und Beratung dazu dienen, dem Menschen Handlungsfähigkeit im Alltag, gesellschaftliche Teilhabe und eine Verbesserung der Lebensqualität zu ermöglichen. Eine Shiatsu-Ausbildung stelle somit keine Werbungskosten dar.

Die Bf. führte im **Vorlageantrag** aus, dass eine Fortbildung ausgeübt würde, wenn bereits eine berufliche Tätigkeit ausgeübt werde und die Bildungsmaßnahmen (z. B. berufsbezogene Kurse, Seminare) der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung dieser Tätigkeit dienen. Fortbildungskosten seien laut Steuerbuch, Seite 60 ff., als Werbungskosten abziehbar. Shiatsu sei für die Bf. eine Fortbildung und diene zur Verbesserung ihrer Kenntnisse in ihrer Arbeit. Das Ziel von Shiatsu sei es, durch die Berührung des Körpers das physische, emotionale und geistige Wohlbefinden zu fördern und Möglichkeiten der Entfaltung und Entwicklung aufzuzeigen. Als Behandlungsmethode werde Shiatsu besonders zur Behandlung von Beschwerden am Bewegungsapparat eingesetzt (Knie-, Hals-, Schulter-, Rückenbeschwerden).

Im **Vorlagebericht** führte das Finanzamt aus, dass Fortbildungskosten dazu dienen würden, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene.

Ausbildungskosten seien Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten sei nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliege.

Laut Wikipedia sei die Ergotherapie eine Therapieform, die sich mit der Ausführung konkreter Betätigungen und deren Auswirkungen auf den Menschen und dessen Umwelt befasse. Beeinträchtigungen würden durch den gezielten Einsatz von individuell sinnvollen Tätigkeiten behandelt. Behandelt würden physische, psychische und auch soziale

Beeinträchtigungen, die infolge von Krankheiten, Unfällen oder Entwicklungsstörungen aufgetreten seien.

Shiatsu sei eine in Japan entwickelte Form der Körpertherapie, die aus der traditionellen chinesischen Massage hervorgegangen sei. Shiatsubehandlungen dürften nur an gesunden Menschen bzw. nach Rücksprache mit Vertrauensarzt/ärztin oder Therapeutin durchgeführt werden (www.xxx).

Auf Grund der Verschiedenartigkeit dieser Berufsbilder sei das Finanzamt der Ansicht, dass die Tätigkeit als Shiatsu-Masseur einen eigenen, nach einer besonderen Ausbildung erlernten Beruf darstelle, der mit der Tätigkeit eines Ergotherapeuten in keinem Zusammenhang stehe. Die Aufwendungen seien daher im gegenständlichen Fall weder Aus- noch Fortbildungskosten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. ist dort ihre Unstrittigkeit festgehalten.

Die Bf. machte 2010 Sonderausgaben, Werbungskosten und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen geltend (Einkommensteuererklärung 2010).

Mangels belegmäßigen Nachweises anerkannte das Finanzamt die begehrten Aufwendungen nicht (Einkommensteuerbescheid vom 21. Mai 2012).

Im Berufungsverfahren brachte die Bf. Belege bei und gab das Finanzamt dem Begehren teilweise Folge. Den Aufwendungen für eine Shiatsu-Ausbildung versagte das Finanzamt den Charakter als Fortbildungskosten und somit den Werbungskostenabzug (Berufungsvorentscheidung).

Im Vorlageantrag begehrte die Bf. wiederum die Aufwendungen für die Shiatsu-Ausbildung als Fortbildungskosten und machte die Bf. ergänzende Ausführungen zur „Fortbildung“ (Vorlageantrag).

Das Finanzamt hielt im Vorlagebericht ergänzende Ausführungen zum Berufsbild eines Ergotherapeuten und zum Wesen und Zweck von Shiatsu fest (Vorlagebericht).

Rechtliche Beurteilung:

A. EINKOMMENSTEUER 2010:

Ist gemäß § 278 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2013/14 die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter

Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt gemäß § 278 Abs. 2 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind gemäß § 278 Abs. 3 BAO die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Die Regelung der Aufhebung unter Zurückverweisung entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 289 Abs. 1 BAO (Ritz, BAO⁵, Kommentar, Tz.3, erster Satz, zu § 278 BAO).

Die aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (Ritz, BAO⁵, Kommentar, Tz.9 zu § 278 BAO).

Ebenso wie bei Aufhebungen nach dem § 299 Abs. 1 lit. c idF vor AbgRmRefG setzt § 278 Abs. 1 nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen (vgl. zu § 299 aF z. B. VwGH 29.6.1990, 90/14/0011). Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid (nach der Aufhebung) zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab.

Entscheidend ist, ob die Unterlassung der Ermittlungen „wesentlich“ ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde ist für die Anwendbarkeit des § 278 Abs. 1 nicht erforderlich.

Eine derartige Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden (kein Neuerungsverbot nach § 270) und die Abgabenbehörde vor Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (Ritz, BAO⁵, Kommentar, Tz. 11, und die dort zitierte Literatur).

*Im **Erkenntnis vom 29.03.2012, 2009/15/0197**, betreffend die Aufwendungen einer Sozialpädagogin als Werbungskosten im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit für "Sitzungen, Intensivsitzen und Seminaren" bei einem Lehrer für Persönlichkeitsbildung hat der VwGH ausgeführt, dass mit der Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und*

steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden. Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergebe, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen.

Eine begünstigte Bildungsmaßnahme würde jedenfalls vorliegen, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. In Bezug auf Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung könne dies wegen der Nähe zum Bereich der privaten Lebensführung allerdings nur dann gelten, wenn im Rahmen der ausgeübten beruflichen Betätigung eine entsprechende (idR psychologische) Schulung erforderlich ist (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz. 1 und 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10).

Der für das Jahr 2010 geltende und in diesem Wortlaut durch das StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999 eingeführte § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 lautet wie folgt:

„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. Aufwendungen für Nächtigungen ...“

Betrachtet man den vorliegenden Fall, so fehlt es hier schon einmal der Feststellung, in welcher Höhe die Bf. die Aufwendungen für die Shiatsu-Ausbildung begehrte, wo die Bf. die Ausbildung machte, wer der Teilnehmerkreis war, welche Kenntnisse sie im Rahmen der Ausbildung erwerben konnte, etc. Das Finanzamt hat sich vor Vorlage der Berufung an den UFS in keiner Weise damit auseinandergesetzt, was das konkret von der Bf. ausgeübte Tätigkeitsfeld als Ergotherapeuten ist. Es hat sich auf eine allgemeine Tätigkeitsbeschreibung des Berufsbildes „Ergotherapeut“ bzw. auf die Aussagen aus einem Auszug aus einer Internetseite beschränkt. Mangels Eingehen auf die konkrete Tätigkeit der Bf. und darauf, welche Kenntnisse die Bf. im Rahmen der Shiatsu-Ausbildung erwerben und in welcher Art und Weise sie diese - wie von ihr behauptet - im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit verwerten konnte, fehlt es an wesentlichen Feststellungen des Sachverhalts. Auch für die Aussage, dass eine verwandte Tätigkeit nicht vorliegt, fehlen die auf die Bf. bezogenen Sachverhaltselemente.

Selbst wenn für das Finanzamt eine Shiatsu-Ausbildung die Möglichkeit einer gewissen Nähe zum Privatbereich in sich birgt, bedarf es erst der Erforschung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts, um sodann die entsprechenden rechtlichen Schlüsse ziehen zu können.

Das Finanzamt hat nach Ansicht des BFG wesentliche Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Zur Ermessensentscheidung hinsichtlich der Durchführung von Ermittlungen ist auszuführen, dass in diesem Fall das BFG die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts nicht selbst durchführt, weil eine solche Ermittlung durch das BFG weder im Interesse der Raschheit gelegen ist, noch eine erhebliche Kostenersparnis bringen würde.

Es ist auch nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. UFS vom 22.10.2008, RV/0496-G/08, zitiert in Ritz, BAO⁵, Kommentar, Tz. 5 zu § 278 BAO).

Aus den obigen Ausführungen gelangte daher das BFG zu der im Spruch festgehaltenen Entscheidung.

B. ZULÄSSIGKEIT DER REVISION:

Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte haben gemäß § 280 Abs. 1 lit. d BAO den Spruch, einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf § 278 Abs. 1 BAO gestützte Beschlüsse sind mit VfGH-Beschwerde und nach Maßgabe des Art. 133 Abs. 4 B-VG (idF BGBl. I 51/2012) mit Revision beim VwGH anfechtbar (Ritz, BAO⁵, Kommentar, Tz. 29 zu § 278 BAO).

In Anbetracht der Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315, kann das BFG nicht zur Auffassung gelangen, dass die für eine zu lösende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgezählten Voraussetzungen vorliegen.

Demzufolge ist eine Revision an den VwGH nicht zulässig.

Nach all dem Gesagten war spruchgemäß zu entscheiden.