



GZ. RV/2663-W/09,
miterledigt RV/2805-W/09,
RV/2806-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 16. Juni 2009, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Sachentscheidung jeweils hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 sowie vom 9. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

1) Der Berufung gegen den Bescheid vom 16. Juni 2009, mit welchem das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen wurde, wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

2) Die Berufung gegen den Einkommensteuer(sach)bescheid für das Jahr 2005 vom 16. Juni 2009 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

3) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 9. Dezember 2008 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe für das Jahr 2007 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In ihrer Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung für 2005** machte die Berufungswerberin (Bw.), von Beruf Verwaltungsbeamtin beim Magistrat der Stadt Wien, u.a. Fortbildungskosten in der Höhe von € 1.460 geltend.

Mit Bescheid vom 2. Oktober 2006 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2005 in der Höhe von € -425,50 erklärungsgemäß fest. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

In ihrer Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung für 2007** beantragte die Bw. ebenfalls die Berücksichtigung von Fortbildungskosten in der Höhe von € 1.710 als Werbungskosten.

Auf Grund eines Ergänzungsersuchens vom 17. Oktober 2008, in welchem das Finanzamt um Aufstellung der beantragten Werbungskosten und um Übermittlung der entsprechenden Belege ersuchte, übermittelte die Bw. Rechnungen für den Besuch von Kursen sowie eines Seminars am Europäischen Shiatsu Institut Austria.

Daraufhin setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 9. Dezember 2008 die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € 509,06 fest, wobei es die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Ausbildungsmaßnahmen als Werbungskosten unberücksichtigt ließ.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet die Bw. ein, dass sie am 2. Oktober 2006 vom Finanzamt den Freibetragsbescheid 2007 erhalten habe, laut welchem die beantragten Werbungskosten berücksichtigt worden seien. Es handle sich dabei um Kosten für eine Ausbildung, welche auch in den Jahren 2005 und 2006 berücksichtigt worden seien. Die Unterlagen lägen bei der Bw. auf und seien auch vom Finanzamt – zumindest für das Jahr 2005 – überprüft worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 5. Mai 2009 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihrem Vorlageantrag ergänzend vor, dass sie seit dem Jahr 1979 beim Magistrat der Stadt Wien als Verwaltungsbeamtin tätig sei. Da sie eine berufliche Veränderung angestrebt habe, habe sie im Jahr 2003 mit der Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin begonnen. In den Informationsveranstaltungen der diversen Shiatsu Schulen seien der Bw. die Berufsaussichten der Shiatsu Praktikerin durchwegs positiv geschildert worden, sodass sie sich zu dieser Umschulung entschlossen habe. Sie habe eine Schule gewählt, die es ihr ermöglichte, die Kurse selbst einzuteilen, da sie auf ihr Einkommen nicht verzichten und die Ausbildung neben ihrer beruflichen Tätigkeit absolvieren habe wollen.

Im Jahr 2006 jedoch sei die Bw. sehr krank geworden und habe ihre Ausbildung für fast ein Jahr unterbrechen müssen. Herz- und Kreislaufbeschwerden hätten es ihr unmöglich gemacht, die Kurse zu besuchen. In diesem Jahr habe sie daher auch nur Ausbildungskosten in der Höhe von € 195 gelten gemacht. Im Jahr 2007 habe sie sich entschlossen, die Abschlusskurse für ihre Ausbildung zu absolvieren.

Im Sommer 2008 habe sich der Gesundheitszustand der Bw. weiter verschlechtert. Zwei Bandscheibenvorfälle hätten sogar einen Kuraufenthalt notwendig gemacht. Die Bw. habe zwar ihre Ausbildung im Frühjahr 2009 abgeschlossen, jedoch sei ihr klar geworden, dass sie auf Grund ihrer Wirbelsäulenprobleme diesen Beruf nicht ausüben werde können.

Mit Ergänzungsersuchen vom 15. April 2009 ersuchte das Finanzamt nun auch für das Veranlagungsjahr 2005 um Übermittlung der Belege für die beantragten Werbungskosten, welche die Bw. mit Eingabe vom 13. Mai 2009 nachreichte.

Daraufhin verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 16. Juni 2009 die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer 2005.

Mit Bescheid gleichen Datums setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2005 in der Höhe von € 83,57 fest, wobei es die geltend gemachten Umschulungskosten unberücksichtigt ließ.

Mit Eingabe vom 2. Juli 2007 erhob die Bw. Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie gegen den neuen Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer 2005 und brachte dazu vor, dass keinerlei neue Beweismittel hervorgekommen seien. Sie habe in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004 Kosten für eine Umschulung geltend gemacht. Die Belege seien beim Finanzamt überprüft und anerkannt worden. In weiterer Folge sei ein Freibetragsbescheid für das Jahr 2005 ausgestellt worden, den die Bw. auch bei ihrem Arbeitgeber abgegeben habe. Für das Jahr 2005 habe sie Werbungskosten für dieselbe Ausbildung im selben Institut geltend gemacht, die ebenfalls nicht beanstandet worden seien.

Laut Broschüre der Arbeiterkammer „Das ABC der Werbungskosten“ seien Umschulungskosten dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen würden, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei. Der Begriff Umschulung setze voraus, dass man zum Zeitpunkt der Umschulung eine Tätigkeit ausübe. Hier würden auch Hilfstätigkeiten oder fallweise Beschäftigungen gelten. Sollte die Tätigkeit erst nach Anfallen der Kosten für die Umschulungsmaßnahme beginnen, könne man die Umschulungskosten trotzdem von der Steuer absetzen. Um die Kosten überhaupt geltend

machen zu können, müsse nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden, dass man damit tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abziele. Allein ein hobbymäßiges Verwerten sei kein Grund für eine Steuerabschreibung. Scheitere die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes, weil z.B. kein Arbeitsplatz zu finden sei, würden trotzdem abzugsfähige Werbungskosten vorliegen.

Dazu merkte die Bw. weiters an, dass die Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin mit einem Diplom abgeschlossen werde und zur Ausübung des Gewerbes der Massage, eingeschränkt auf Shiatsu, berechtige.

Die Bw. habe in diese Ausbildung mehr als € 6.000 sowie viele Urlaubstage und Wochenenden investiert, sodass man kaum von einem hobbymäßigen Verwerten bzw. von einer privaten Veranlassung sprechen könne. Allerdings sei sie jetzt, auf Grund mehrerer, vor kurzem aufgetretener Bandscheibenvorfälle, nicht in der Lage, diesen Beruf auszuüben. Auch würde sie es nicht wagen, wegen der derzeitigen Wirtschaftskrise ihren sicheren Arbeitsplatz beim Magistrat der Stadt Wien aufzugeben.

Mit Eingabe vom 17. September 2009 übermittelte die Bw. das mit Abschluss der Ausbildung am Europäischen Shiatsu Institut erworbene Diplom sowie Unterlagen zum Nachweis des im Jänner des Jahres 2009 auf Grund einer chefärztlichen Begutachtung angeordneten Kuraufenthaltes an die Berufungsbehörde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2005:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen der Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Hervorkommen von Tatsachen dabei stets aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen, das wiederaufgenommen werden soll (VwGH 26.5.1993, 89/13/0082). Zur Beurteilung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bereits bekannt war, ist damit auf das jeweilige konkrete (Steuer-)Verfahren abzustellen. Es kommt daher nicht auf den Kenntnisstand der Behörde als Gesamtorganisation an, sondern entscheidend ist vielmehr der Kenntnisstand des Organträgers im konkreten (Steuer-)Verfahren bei Erlassung des (wiederaufgenommenen) Erstbescheides.

Das Finanzamt begründet die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2005 damit, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben (Belege) neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien und dass gemischt veranlasste Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht abzugsfähig seien.

Die Bw. hingegen führt in ihrer Berufung aus, dass keinerlei neue Beweismittel hervorgekommen seien, da sie in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 bereits Kosten für eine Umschulung geltend gemacht habe.

Aus der vorliegenden Aktenlage ergibt sich, dass die Bw. in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 zwar Umschulungskosten geltend gemacht, aber keine Belege vorgelegt hat. Es ist daher davon auszugehen, dass das Finanzamt im Zeitpunkt der Geltendmachung der Aufwendungen für die Bildungsmaßnahme keine konkrete Kenntnis der den Umschulungskosten zu Grunde liegenden Umschulungsmaßnahme hatte, sondern vielmehr davon erst im Zuge des durchgeführten Vorhalteverfahren Kenntnis erlangte. Es liegen somit neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO vor.

Die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO setzt aber nicht nur das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel voraus, sondern hängt auch von der weiteren Voraussetzung ab, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nicht schon die Verwirklichung der Wiederaufnahmegründe, sondern erst ihre Verbindung mit einem möglicherweise anders

lautenden Bescheid vermag die Wiederaufnahme zu rechtfertigen. Daher ist schon im Wiederaufnahmeverfahren auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen. Ist die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes auf die Sachentscheidung, also die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des nunmehr hervorgekommenen Sachverhaltes zu verneinen, ist das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wieder aufzunehmen. Der Wiederaufnahmegrund müsste geeignet sein, in den neuen Sachbescheid einzufließen, auf den Spruch durchzuschlagen. Wiederaufnahmegründe sind daher nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen und somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (Ritz, Bundesabgabenordnung³, Kommentar, Tz 24 zu § 303, 942; Stoll, BAO Kommentar, Band 3, Seite 2917f und hierin zitierte Judikatur).

Im vorliegenden Fall ist somit entscheidungswesentlich, ob die nunmehr neu hervorgekommene Tatsache, dass es sich bei der von der Bw. absolvierten Bildungsmaßnahme um die Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin handelt, richtigerweise einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 zur Folge hatte oder nicht. Dazu ist folgendes zu sagen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 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.

Unbestritten ist, dass die Kosten der Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin im Zusammenhang mit der bisher seitens der Bw. ausgeübten Tätigkeit als Verwaltungsbeamtin beim Magistrat der Stadt Wien mangels Artverwandtschaft weder abzugsfähige Aus- noch Fortbildungskosten darstellen.

Strittig ist also im gegenständlichen Fall, ob die Kosten der Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin abzugsfähige Umschulungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG darstellen.

Aus dem klaren Gesetzestext des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahmen einerseits **derart umfassend** sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf die **tatsächliche Ausübung** dieser neuen beruflichen Tätigkeit abzielen.

Im gegenständlichen Fall absolvierte die Bw. am Europäischen Shiatsu Institut Austria die Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin, welche sie – wie aus dem Abschlussdiplom vom 6. März 2009 ersichtlich ist - im Jahr 2009 erfolgreich abgeschlossen hat. Diese Ausbildung umfasst in einem Zeitraum von mindestens drei Jahren drei Abschnitte (1. „Das traditionelle Meridiansystem“, 2. „Das Masunagasytem“, 3. „Shiatsu in der professionellen Praxis“), bestehend aus insgesamt sieben Kursstufen (vgl. http://www.shiatsu-institut.at/ESI_06/AusbildUeblick_1.htm).

Dabei stellt das traditionelle Meridiansystem die Grundausbildung dar, bei welcher ein Basiswissen, das grundsätzlich theoretische wie praktische Aspekte des Shiatsu umfasst, vermittelt wird. Bis zur Stufe 3 wird auch der Großteil der verschiedenen Arbeitstechniken vermittelt. Das Masunagasytem stellt mit seinen Kursstufen 4 und 5 den Schwerpunkt im Erlernen des erweiterten Meridiansystems dar und bildet die Grundlage für ein differenziertes und effektives Arbeiten mit Shiatsu. Die Stufen 6 und 7 (Shiatsu in der professionellen Praxis) führen zum professionellen Arbeiten auf einem hohen Niveau. Grundthemen dieser Kurse sind Behandlungsaufbau, Diagnostik, Besprechung von Fallbeschreibungen und Fallstudien in Kleingruppen. Die Stufe 7 wird mit dem Diplom der Schule abgeschlossen (siehe http://www.shiatsu-institut.at/ESI_06/AusbildEinf_2.htm).

Darüber hinaus gibt es die Möglichkeit, Spezialseminare zu besuchen, die einerseits zur Stoffvertiefung- und Erweiterung dienen und andererseits spezielle Themen behandeln. Mindestens 5 dieser Spezialseminare sind verpflichtend während der Ausbildung und können, je nach Angebot, zwischen Stufe 1 und 7 besucht werden (http://www.shiatsu-institut.at/ESI_06/AusbildSonstV_6.htm).

Da das Europäische Shiatsu Institut eine europäische Ausbildungseinrichtung ist, die auf Basis eines gemeinsamen Unterrichtsprogramms spezifisches Grundwissen und Grundkenntnisse sowie professionelles Arbeiten mit Shiatsu vermittelt und damit auf die Anforderungen des Berufes einer Shiatsu Praktikerin vorbereitet, kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei der von der Bw. gewählten Ausbildung um eine **umfassende Umschulungsmaßnahme** handelt, die einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht.

Für die Abzugsfähigkeit von umfassenden Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten wird vom Gesetzgeber in der Z 10 des § 16 EStG 1988 jedoch weiters gefordert, dass die Aufwendungen der umfassenden Umschulungsmaßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die Beweggründe für eine Umschulung können unterschiedlichster Natur sein. Sie können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf

gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber in der Lage sein nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt
(vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16 Anm. 143*).

Dazu bringt die Bw. vor, dass sie infolge ihres Wunsches, sich beruflich zu verändern, im Jahr 2003 mit der Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin begonnen habe. In den Informationsveranstaltungen der diversen Shiatsu Schulen seien der Bw. die Berufsaussichten der Shiatsu Praktikerin durchwegs positiv geschildert worden, sodass sie sich zu dieser Umschulung entschlossen habe. Im Jahr 2006 sei sie jedoch krank geworden und habe ihre Ausbildung für fast ein Jahr unterbrechen müssen. Im Jahr 2007 habe die Bw. zwar die Abschlusskurse besucht und ihre Ausbildung im Frühjahr 2009 abgeschlossen, doch könne sie auf Grund der fortschreitenden Verschlechterung ihres Gesundheitszustandes den Beruf der Shiatsu Praktikerin nicht ausüben.

Dazu ist zu bemerken, dass dem Finanzamt zwar insofern beizupflichten ist, als aus der ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" des § 16 Z 10 EStG grundsätzlich zu schließen ist, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen müssen. Es ist also ein konkret **geplanter** Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Einnahmen erforderlich, wobei die tatsächliche Absicht der Einnahmenerzielung im Zusammenhang mit einer Ausbildung je nach Ausbildung unterschiedlich schwierig zu dokumentieren ist.

Nach Auffassung der Berufungsbehörde ist die Z 10 des § 16 EStG 1988 daher so auszulegen, dass die vom Steuerpflichtigen getroffenen Maßnahmen für die Umschulung derart umfassend sein müssen, dass sie die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes zum Ziel haben. Der Steuerpflichtige muss somit zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahme die ernsthafte Absicht haben, einen anderen Beruf auszuüben. Diese ernsthafte Absicht muss der Steuerpflichtige dokumentieren bzw. nachweisen oder glaubhaft machen. Die Nachweisführung hat nach den Verfahrensvorschriften der BAO zu erfolgen und unterliegt der Beweiswürdigung der Behörde.

Im gegenständlichen Fall unterzog sich die Bw. einer mehrjährigen Ausbildung (vom 14.12.2003 bis zum 6.3.2009), die sich aus einem theoretischen Teil und einem praktischen Teil zusammensetzt. Darüber hinaus bringt die Bw. vor, in die Ausbildung mehr als € 6.000 sowie viele Urlaubstage und Wochenenden investiert zu haben. Bei der Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin handelt es sich also um eine lange, intensive, umfassende und kostspielige Ausbildung. Die Höhe der Aufwendungen und die Dauer der Ausbildung, die eine umfassende

berufliche Qualifikation vermittelt, stellen Indizien dafür dar, dass die Bw. tatsächlich die Ausübung des Berufes als Shiatsu Praktikerin anstrebte und die Ausbildung nicht in ihrer privaten Sphäre lag. Insofern kann nicht zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass die Bw. die zeit- und kostenintensive Ausbildung lediglich auf Grund einer bloßen privaten Neigung macht.

Da somit das Gesamtbild der Verhältnisse während der Ausbildungszeit für das Vorliegen der ernsthaften Absicht, die Tätigkeit der Shiatsu Praktikerin auszuüben, spricht, sind die Aufwendungen für die Umschulungsmaßnahme als Werbungskosten anzuerkennen.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Bw. in Folge ihrer Wirbelsäulenprobleme letztlich an der tatsächlichen Ausübung des angestrebten Berufes scheitert, da eine spätere Unmöglichkeit der tatsächlichen Ausübung bzw. eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses keine schädliche Wirkung für die Vergangenheit hat und damit zu keinem nachträglichen Versagen des Werbungskostenabzuges führt (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16 Anm. 143 und Puchinger in FJ 2008, 95*).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde hätten daher die seitens der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin in der Höhe von € 1.460 bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2005 richtigerweise berücksichtigt werden müssen.

So gesehen hätten daher die in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides genannten Wiederaufnahmegründe (neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel) selbst dann, wenn sie bei der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 bekannt gewesen wären, keinen anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Somit ist im Sinne der laut VwGH vom 13.9.1988, 87/14/0159, ÖStZB 1989, vorgenommenen Interpretation der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO nicht erfüllt.

Da die im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2005 herangezogenen Wiederaufnahmegründe die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO nicht tragen, ist der Berufung Folge zu geben und der Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufzuheben.

Damit tritt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 gemäß § 307 Abs. 3 BAO „in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.“ Diese Lage ist durch die Wirksamkeit des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 2. Oktober 2006 geprägt, wogegen der Einkommensteuer(sach)bescheid für 2005 vom 16. Juni 2009 nicht wirksam ist.

2) Berufung gegen den Einkommensteuer(sach)bescheid für das Jahr 2005:

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 scheidet der vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassene Einkommensteuer(sach)bescheid für das Jahr 2005 vom 16. Juni 2009 gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146) und stellt somit kein geeignetes Anfechtungsobjekt mehr dar.

Die Berufung vom 2. Juli 2007 gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuer(sach)bescheid für 2005 ist somit als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung³, Kommentar, Tz 12 zu § 273, 800).

3) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007:

Da die Ausführungen unter 1) betreffend die Anerkennung der Aufwendungen für die Umschulung zur Shiatsu Praktikerin als Werbungskosten im Jahr 2005 gleichermaßen für die Einkommensteuerveranlagung 2007 gelten, sind die seitens der Bw. im Jahr 2007 geltend gemachten Umschulungsaufwendungen in der Höhe von € 1.710 aus den o.g. Gründen ebenfalls anzuerkennen.

Der Berufung ist daher Folge zu geben und der Einkommensteuerbescheid 2007 abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 22. September 2009