



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag.SP , Angestellte, geb. xy, KT6, vom 29. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Alexander Spielmann, vom 15. November 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gleichzeitig wird der angefochtene Bescheid dahin gehend abgeändert, dass die Veranlagung nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt.

Entscheidungsgründe

Mag.SP (in der Folge Bw.) bezog im Streitjahr 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit als Angestellte bei der HAB International AG und der HAC GesmbH in der Höhe von brutto insgesamt € 36.546,67. Mit beim Finanzamt am 18. Oktober 2007 im elektronischen Wege eingelangter Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 beantragte die Bw. u.a. Kosten für eine Shiatsu Umschulung in Höhe von € 3.495,31 als Werbungskosten anzuerkennen. Dabei handelte es sich nach den Angaben der Bw. um Seminarbeiträge in Höhe von € 2.270,00, Arbeitsmaterialien in Höhe von € 280,51 und Reisegebühren in der Höhe von € 944,80.

Mit Bescheid vom 15. November 2007 nahm das Finanzamt die Veranlagung der Bw. ohne Berücksichtigung der von ihr beantragten o.a. Werbungskosten vor. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass bei der Bw. kein Grund für eine berufliche Veränderung ersichtlich sei und die Umschulungskosten daher als Werbungskosten keine Anerkennung finden könnten. Sollte die Bw. jedoch in den nächsten Jahren als Shiatsu-Trainerin Einkünfte erzielen, könnten die im Jahre 2006 entstandenen Werbungskosten nachträglich Anerkennung finden.

Mit Eingabe vom 28. November 2007, beim Finanzamt eingelangt am 29. November 2007, erhob die Bw. Berufung gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid. Sie führte darin aus, dass ihr die erfolgte Umschulung den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermögliche und diese auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele. Die gleichzeitige Ausübung der neuen Berufsausbildung sei nicht Voraussetzung für die Geltendmachung der Werbungskosten. Im Rahmen der Umschulung sei es auch nicht notwendig, dass die Bw. ihre bisherige Tätigkeit aufgebe. Die Werbungskosten seien zudem in dem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden seien.

In der Eingabe vom 20. Oktober 2010, beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangt am 25. Oktober 2010, gab die Bw. bekannt, dass sie mit der letzten Diplomprüfung am 30. Oktober 2009 die Ausbildung zur Shiatsu-Praktikerin abgeschlossen habe. Mit Datum vom 15. Dezember 2009 habe der Österreichische Dachverband ihr Diplom anerkannt und das offizielle Verbandsdiplom ausgestellt. Am 14. April 2010 habe sie beim Magistrat das Gewerbe "Massage gemäß § 94 Z 48 GewO 1994, eingeschränkt auf Shiatsu" angemeldet. Nach einiger Konzeptionszeit sei nun auch ihr Folder fertig. Seit August habe sie bereits erste Einnahmen, es würde sich allerdings im Jahr 2010 noch ein Verlust ergeben.

Beigelegt von der Bw. wurden dieser Eingabe das Diplom betreffend ihre Ausbildung zur Shiatsu-Praktikerin vom 30. Oktober 2009, das Dachverbandsdiplom vom 15. Dezember 2009 (mit dem bestätigt wurde, dass die Bw. das Ausbildungsprofil für das Gewerbe der Massage, eingeschränkt auf Shiatsu, erfüllt), der Auszug des Magistrates der Landeshauptstadt Klagenfurt aus dem Gewerberegister über die Anmeldung des genannten Gewerbes durch die Bw. am 14. April 2010 sowie der von der Bw. angeführte Folder über deren Shiatsu-Praxis an ihrer Wohnadresse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die der Bw. im Jahre 2006 entstandenen Aufwendungen für die angeführte Ausbildung steuerlich als Umschulungskosten anerkannt werden können. Einleitend ist festzuhalten, dass es sich bei Shiatsu eine eigenständige und ganzheitliche Form der Körperarbeit handelt, die alte und neuere japanische und chinesische Heiltraditionen mit modernem westlichen Therapieverständnis verbindet, wobei der Fokus der Shiatsu-Behandlung im Ausgleich der Meridiane und Akupunkte durch Druck, welcher mit Daumen, Handballen, Ellbogen oder Knie ausgeführt wird, liegt.

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

Zu den Werbungskosten zählen nach Z 10 der angeführten Bestimmung neben Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit auch Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Eine idente Regelung gilt gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 auch für den Bereich von Betriebsausgaben im Rahmen von betrieblichen Einkünften.

Demgegenüber dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften Ausgaben oder Aufwendungen für die Lebensführung nicht als Werbungskosten/Betriebsausgaben abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Lassen sich die Aufwendungen, die ausschließlich auf die berufliche Sphäre entfallen, nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 1985, Zl. 84/14/0119).

Bei Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handelt es sich um vorweggenommene Werbungskosten (Betriebsausgaben); die Umschulungsmaßnahme muss auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Nach dem Gesetzeswortlaut sind dabei nur Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig, die auf einen Berufswechsel ausgerichtet sind. Nach dem Gesetzeszweck sind aber auch Aufwendungen abzugsfähig, die auf eine andersgeartete Nebentätigkeit abzielen; gefördert wird nämlich auch der Wechsel aus Branchen mit rückläufigen Arbeitsmarktchancen; Voraussetzung kann es danach nicht sein, dass der bisherige Beruf zur Gänze aufgegeben wird, gefördert wird vielmehr auch die Erzielung von Zusatzeinkommen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16 Tz 203/4/2).

Bei der Beurteilung, ob eine ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung vorliegen, müssen Umstände gegeben sein, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 2000, Zl. 95/14/0134 u.a.m.). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Gleiches gilt für vorweggenommene Betriebsausgaben, die bereits vor Betriebseröffnung anfallen können, allerdings nur wenn die Eröffnung eines Betriebes tatsächlich ernsthaft beabsichtigt ist. Die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss für die Außenwelt erkennbar sein (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG § 4 Anm. 57).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. im Streitjahr eine Ausbildung zur Shiatsu-Praktikerin begonnen. Die Bw. stand im Jahr 2006 bzw. steht laut Abgabensinformationssystem und ihren eigenen Angaben bis dato in einem nichtselbständigen Dienstverhältnis als Bankangestellte. Damit steht jedenfalls fest, dass das von der Bw. erworbene Wissen nicht im Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit steht und sich damit klar von ihrem Hauptberuf unterscheidet. Es handelt sich bei der von der Bw. absolvierten Ausbildung somit unzweifelhaft um eine umfassende Umschulungsmaßnahme.

Die Ausbildung zur Shiatsu-Praktikerin erstreckte sich über drei Jahre und wurde deren Abschluss von der Bw. durch Vorlage des Diploms nachgewiesen. Die Bw. hat ihren eigenen Angaben zu Folge die ihren Umschulungsmaßnahmen zu Grunde liegende Tätigkeit im Jahr 2010 aufgenommen. Unzweifelhaft steht daher fest, dass die absolvierten Umschulungsmaßnahmen sowie die von ihr bis dato gesetzten sonstigen Maßnahmen die Möglichkeit der Bw. eröffnen, einen anderen Beruf (als Haupt- oder Nebentätigkeit) auszuüben. Auch der Umstand, dass die Bw. ihre Haupttätigkeit im Jahre 2006 und darüber hinaus beibehalten hat, wird für die Abzugsfähigkeit der Umschulungskosten grundsätzlich nicht als schädlich angesehen, weil Einkünfte aus einer weiteren beruflichen Tätigkeit in der Art, wie die Bw. es betreibt, eines gewissen Anlaufzeitraumes bedürfen.

Im Hinblick auf die von der Bw. prognostizierten Verluste einerseits in Form von Kosten, andererseits in Form des Überschusses der Ausgaben über die Einnahmen wäre jedoch noch eine Liebhabereibeurteilung anzustellen.

Kommt es nämlich zu Verlusten, ist auch zu untersuchen, ob eine Tätigkeit vorliegt, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO). Ist dies der Fall, so liegen Einkünfte nur dann vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der

Einnahmen über die Werbungskosten wenigstens erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO). Fällt eine Betätigung nicht unter § 1 Abs. 2 LVO, liegen Einkünfte dann vor, wenn sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist in diesem Fall, dass die Absicht an Hand der in § 2 Abs. 1 und 3 LVO genannten objektiven Umstände nachvollziehbar ist. Hinzu tritt, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Für die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen der Bw. bzw. für die Einstufung der Tätigkeit unter § 1 Abs. 2 LVO spricht, dass es sich bei den von der Bw. erworbenen Kenntnissen in weiten Teilen um solche handelt, die auch für Personen von Interesse sind, die dieses Wissen nicht gewinnorientiert verwerten wollen, weil die Shiatsu-Ausbildung einen Schwerpunkt auch in der persönlichen Weiterentwicklung und Gesundheit der Studentinnen hat. Sie kommt daher auch für allgemein Interessierte in Betracht, denen das Thema körperliche und seelische Gesundheit ein Anliegen ist. Für die Einstufung der Tätigkeit unter diese Bestimmung spricht weiters, dass die zeitlichen Möglichkeiten der Bw. zur Ausübung einer weiteren Tätigkeit in Anbetracht ihrer ganztägigen nichtselbständigen Tätigkeit als Bankangestellte nur sehr eingeschränkt sind. Des Weiteren sprechen auch die ungewissen Verdienstmöglichkeiten der Bw. bei ihrer neuen Tätigkeit im Vergleich zu ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als Bankangestellte nicht dafür, dass die Bw. die neue Tätigkeit forcieren wird. Dass die Bw. gedenkt ihre derzeitige berufliche Tätigkeit einzuschränken, wurde von ihr ebenso wenig ins Treffen geführt wie ein Bestreben, eine weitere nichtselbständige Tätigkeit als Shiatsu-Praktikerin aufzunehmen.

Andererseits sprechen auch Gründe für die Einstufung der Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO. Die Ausbildung der Bw. war lange und intensiv. Die Anmeldung des Gewerbes und die von der Bw. gesetzten Werbemaßnahmen in Form der Finanzierung eines Folders sprechen für die Absicht der Verwertung der erworbenen Kenntnisse. Die Befriedigung eines bloß auf einer besonderen Neigung fußenden Interesses wäre für die Bw. auch in kürzeren, billigeren und weniger aufwändigen Seminaren und ohne die geschilderten Aktivitäten der Bw. möglich gewesen.

Auch bei der Einstufung der Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO ist jedoch zu beachten, dass damit noch nicht endgültig sichergestellt ist, dass eine Einkunftsquelle vorliegt. Nach der Liebhabereiverordnung 1993 kommt es bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Liegt eine Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO vor, ist zwar das Vorliegen von Einkünften zu

vermuten; dies kann jedoch widerlegt werden, wenn die Absicht nicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist.

Im gegenständlichen Fall sind die bisherigen konkreten Umstände nicht geeignet, eine eindeutige Zuordnung vorzunehmen. Dies deshalb, weil eine solche stark vom Umfang der geplanten Tätigkeit abhängt. Auf Grund der vorliegenden Umstände ist nicht eindeutig geklärt, ob die Ausbildungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines weiteren Berufes abzielen und damit eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO (mit Anlaufzeitraum und anschließender Kriterienprüfung) vorliegt oder aber bloß auf eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 abzielen und ob in der Folge überhaupt eine Einkunftsquelle vorliegt. Für diese Beurteilung spielt der Umfang und die Ausgestaltung der Tätigkeit sowie die geplante Dauer eine große Rolle. Damit kann aber eine Beurteilung, ob die Ausbildungsmaßnahmen zu Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 führen können, noch nicht vorgenommen werden.

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.

Auf Grund der angeführten Umstände liegen im gegenständlichen Fall Unsicherheiten vor, die eine endgültige Zuordnung der Tätigkeit der Bw. zu Einkünften nach § 1 Abs. 1 LVO oder aber § 1 Abs. 2 LVO nicht zulassen. Die Ungewissheit liegt einerseits in der derzeitigen beruflichen Situation der Bw., und andererseits in ihrer subjektiven Absicht, ihre neu erworbenen Kenntnisse auch tatsächlich erwerbswirtschaftlich umzusetzen. Diese Umstände können vom Unabhängigen Finanzsenat noch nicht abschließend beurteilt werden.

Eine abschließende Beurteilung, ob die Bw. eine Tätigkeit auszuüben gedenkt, die tatsächlich als erwerbswirtschaftlich einzustufen ist, wird erst an Hand der Umsetzung derselben in den nächsten Jahren beurteilt werden können.

In der Gesamtschau des gegenständlichen Falles sprechen jedoch die Mehrzahl der Fakten, – zumindest derzeit – gegen die Absicht der Bw., die erworbenen Kenntnisse tatsächlich zur Erzielung eines Gesamtgewinnes zu verwerten.

Aus dieser Sicht ist somit das Begehren der Bw., die streitgegenständlichen Aufwendungen steuerlich zum Abzug zuzulassen, nicht begründet. Die Voraussetzungen für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides nach § 200 Abs. 1 BAO liegen jedoch vor, was eine nachträgliche Anerkennung der genannten Aufwendungen bei Erfüllen der Voraussetzungen zumindest nicht ausschließt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Februar 2011