



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Abgabenfestsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Entscheidungsgründe

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 machte die Berufungswerberin (Bw.), von Beruf Betriebsleiterin bei X, u.a. Ausbildungskosten in der Höhe von € 3.841,80 für eine Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin sowie damit im Zusammenhang stehende Fachliteratur in der Höhe von € 184,75 als Werbungskosten geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 25. Mai 2009 ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer Aufstellung sowie der Belege betreffend die geltend gemachten Werbungskosten. Des Weiteren wurde um Beschreibung der derzeitigen Tätigkeit und deren Zusammenhang mit

den Fortbildungskosten sowie um Mitteilung darüber ersucht, ob vom Arbeitgeber steuerfreie Ersätze geleistet worden seien und bejahendenfalls in welcher Höhe.

Mit Eingabe vom 8. Juni 2009 teilte die Bw. mit, dass sie seit mehr als 10 Jahren als Betriebsleiterin des sozialökonomischen Unternehmens X beschäftigt sei. X sei ein Unternehmen der Volkshilfe Beschäftigung, die wiederum zur Volkshilfe Wien gehöre und vom AMS-Wien gefördert werde.

Der Unternehmensgegenstand von X umfasse eine Änderungsschneiderei, die Herstellung einer eigenen Kollektion für Frauen, Auftragsarbeiten für Designerinnen sowie die Reinigung von Privathaushalten und Büros. Der soziale Schwerpunkt von X liege in der Weiterqualifizierung von Frauen und deren Vorbereitung auf sowie Vermittlung in den Arbeitsmarkt.

In den vergangenen vier Jahren seien aus arbeitsmarktpolitischen Gründen drei Betriebe der VHB geschlossen worden. Insgesamt sei die Landschaft der sozialökonomischen Betriebe in Wien in den letzten Jahren zahlenmäßig um ein Drittel gekürzt worden. Die finanzielle Lage habe sich auf Grund der weltweiten Wirtschaftskrise noch weiter verschärft. Durch die hohe Arbeitslosigkeit, die auch weiterhin steigen werde, sei es unklar, ob die X auch in den Folgejahren gefördert werde, da das AMS verstärkt die finanziellen Mittel direkt den Firmen als Eingliederungshilfe zur Verfügung stelle.

Da die Bw. bereits 49 Jahre sei, würde eine Schließung von X bedeuten, dass sie nur noch schwer Arbeit finden würde.

Aus diesem Grund habe sie im Jahr 2008 mit der Ausbildung zur diplomierten Shiatsu Praktikerin am HARA Shiatsu Institut begonnen. Mit dieser sehr zeit- und kostenintensiven Ausbildung (Dauer der Ausbildung insgesamt drei Jahre) ziele die Bw. darauf ab, Shiatsu als ihre zukünftige Haupttätigkeit auszuüben. Die Ausbildung zur diplomierten Shiatsu Praktikerin werde sie voraussichtlich 2011 abschließen.

Laut Steuerbuch 2009 lägen somit Tatbestände der Umschulung vor. Für die in der Arbeitnehmerveranlagung angesetzten Aufwendungen des Jahres 2008 habe sie keinen Ersatz erhalten.

Mit Bescheid vom 6. Juli 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2008 in der Höhe von € 33.119,48 fest, wobei es die geltend gemachten Ausbildungskosten sowie die Aufwendungen für die Fachliteratur unberücksichtigt ließ.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 5. August 2009 wendete die Bw. ein, dass außer Zweifel stehe, dass die Ausbildung zum Shiatsu-Practitioner einerseits derart

umfassend sei, dass sie einen Einstieg in eine berufliche Tätigkeit ermögli­che, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei und andererseits auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele.

Der Ausdruck „neue berufliche Tätigkeit“ treffe im Falle der Bw. zu, da eine Tätigkeit im Umfeld eines sozialökonomischen Betriebes mit der Tätigkeit eines Shiatsu-Practicioners keine Ähnlichkeit aufweise. Der Shiatsu-Practicioner sei in Österreich ein anerkannter gewerblicher Beruf (siehe <http://www.hara-shiatsu.at>) und mit der bisherigen Tätigkeit der Bw. in keiner Weise verwandt. Darüber hinaus ziele die Ausbildung der Bw. auf einen neuen Beruf ab.

Der Begriff „Umschulung“ impliziere, dass hier nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels (von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit) gemeint seien. Die Bw. ziele darauf ab und strebe an, Shiatsu als Haupttätigkeit auszuüben. Sie denke ernsthaft daran, in einen anderen Beruf umzusteigen, da ihre mittlerweile 20-jährige Tätigkeit im Sozialbereich äußerst anstrengend und verschleißend sei und sie sich somit proaktiv auf eine neue Haupttätigkeit vorbereite.

Da die Bedingungen für die Abzugsfähigkeit der Umschulungskosten somit erfüllt seien, sehe die Bw. keinen Grund, warum diese Werbungskosten nicht berücksichtigt würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. September 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 1. Oktober 2009 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihrem Vorlageantrag vor, dass sie bereits in ihrer Berufung auf den Umstand hingewiesen habe, dass ihr Job auf Grund einer dynamischen Förderlandschaft sowie trägerspezifischer Umstrukturierung gefährdet sei.

Die Shiatsu Ausbildung gebe der Bw. jedoch auch in ihrer derzeitigen Arbeit sehr hilfreiche Fähigkeiten und Mittel in die Hand, die der Zielgruppe der langzeitarbeitslosen Frauen bzw. deren persönlicher Stabilisierung sehr zugute kämen.

Die Bw. arbeite in einem sozialökonomischen Betrieb für langzeitarbeitslose Frauen, die infolge sozialer Widrigkeiten und Umstände sowie teilweise fehlender fachlicher Qualifikationen im Betrieb der Bw. auf den ersten Arbeitsmarkt zunächst vorbereitet und in der Folge vermittelt werden sollen. Diese Frauen würden spezifische Problemlagen aufweisen: lange Abwesenheit vom Arbeitsmarkt (gleichzeitig wachse die persönliche Verunsicherung und führe zu Verlust des Selbstwertes), Alleinerzieherinnen, gesundheitliche Einschränkungen, familiäre Schwierigkeiten, Schulden sowie häufig auch Migrationshintergrund.

Mit Hilfe der Shiatsu Ausbildung und der darin gewonnenen Massagefähigkeiten könne die Bw. die Frauen Shiatsu geben, um ihre Widerstandskraft und Vitalität zu stärken und beim Stressabbau auf Grund der Vereinbarung von Arbeit und Familie zu helfen. Für die Frauen sei das eine Möglichkeit und ein Angebot, aus der Überforderung und dem Chaos zu entkommen und ihre Lebenssituation zu klären. Durch die Stärkung des Selbstbewusstseins könnten wertvolle Ressourcen für die Problembewältigung hergestellt werden.

Shiatsu arbeite mit Meridianen, die nach dem TCM Verständnis blockiert, überlastet oder leer seien und gleiche diese aus bzw. führe zur Neuorganisation von Körpergefühl, der Emotionen sowie der Gesundheit und Stärkung der Organe. Im Zuge dessen würde die Widerstandskraft, das Gefühl für die eigenen Grenzen hinsichtlich Überschreitung durch das Umfeld gestärkt. Die Motivation, Verantwortung für das eigene Leben zu übernehmen und nach Kräften das Selbsthilfepotenzial zu steigern, würde sich in der Folge einstellen. Erst dies stabilisiere die Persönlichkeit, führe mit der beruflichen Qualifizierung zur Beseitigung von Vermittlungshemmnissen und ermögliche den Wiedereinstieg ins aktive Berufsleben.

Die Ausbildung der Bw. unterstütze maßgeblich diese Arbeit, die soziale Stabilisierung der Frauen, die Aufgabe und Ziel des Betriebes neben der fachlichen Qualifizierung sei.

Mit Eingabe vom 10. Dezember übermittelte die Bw. die Zahlungsbestätigungen für die Werbungskosten im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin an den Unabhängigen Finanzsenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Betriebsleiterin bei X 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 hat die Bw. im Streitjahr 2008 mit der Ausbildung zur diplomierten Shiatsu Praktikerin am HARA Shiatsu Institut begonnen. Diese dreijährige Ausbildung zum professionellen Hara Shiatsu Praktiker hat zum Ziel, die persönliche Entfaltung der/des Studenten optimal zu fördern, sodass das umfangreiche Wissen der Chinesischen Medizin individuell integriert werden kann. Im ersten Ausbildungsjahr liegt der Fokus auf dem direkten, unkomplizierten und körperbetonten Zugang zu Hara Shiatsu. Zentrale Themen sind der Basis Standard Behandlungsablauf, der Zugang zur asiatischen Philosophie sowie das Erleben und Wahrnehmen des eigenen Körpers. Die Bw. hatte in diesem Zusammenhang im Streitjahr 120 Ausbildungsstunden (davon 24 Stunden Anatomie), 60 Stunden Praxis Übungsabende und als Praxisnachweis 60 Stunden behandelte Fälle zu absolvieren (vgl. <http://hara-shiatsu.at/Jahr1.html>).

Da das Hara Shiatsu Institut zertifizierter Bildungsträger des Landes Niederösterreich (CERT) ist, dessen Ausbildungsrichtlinien dem österreichischen und europäischen Dachverband entsprechen und das Abschlussdiplom zur Ausübung von Shiatsu als Gewerbe berechtigt (vgl. <http://hara-shiatsu.at/ausbildung.html>), kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei der von der Bw. gewählten Ausbildung um eine umfassende Umschulungsmaßnahme handelt, welche auf die Anforderungen des Berufes einer Shiatsu Praktikerin vorbereitet und somit den 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 es auf Grund einer dynamischen Förderlandschaft sowie trägerspezifischer Umstrukturierung unklar sei, ob ihr derzeitiger Dienstgeber, die X auch in den Folgejahren gefördert werde. Eine Schließung des Unternehmens würde für die 49 jährige

Bw. bedeuten, dass sie nur noch schwer Arbeit finden würde. Aus diesem Grund habe sie im Jahr 2008 mit der Ausbildung zur diplomierten Shiatsu Praktikerin begonnen und beabsichtige ernsthaft, in einen anderen Beruf umzusteigen und Shiatsu als neue Haupttätigkeit auszuüben, zumal die 20-jährige Tätigkeit der Bw. im Sozialbereich anstrengend und verschleißend gewesen seien.

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 unterzieht sich die Bw. einer dreijährigen Ausbildung, die sich aus einem theoretischen Teil und praktischen Teilen zusammensetzt. Die Gesamtstundenanzahl der Ausbildung und Praxis beträgt 1.170 Stunden, wobei die selbständige Praxis über drei Jahre 450 Stunden beträgt. Darüber hinaus hat die Bw. im Streitjahr bereits € 3.841,80 an Ausbildungsbeträgen, Beträgen für Behandlungspraktika, Spezialpraktika und Intensivpraktika sowie weitere € 184,75 für Fachliteratur aufgewendet und wird laut ihren eigenen Ausführungen die Umschulungsmaßnahme im Jahr 2010 bzw. 2011 abschließen.

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 anstrebt und die Ausbildung nicht in ihrer privaten Sphäre liegt. Insofern kann nicht zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass die Bw. die zeit- und kostenintensive Ausbildung lediglich auf Grund einer bloßen privaten Neigung macht.

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 Abgabefestsetzung 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 bisher vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 leg. cit.).

Im konkreten Fall liegt die Ungewissheit in der Beurteilung der subjektiven Absichten der Bw. (des Planes bzw. der Motive der Bw.), die zwar schon vorliegen, aber noch nicht ausreichend objektivierbar und damit endgültig beurteilbar sind. Die subjektive Absicht kann nämlich nur anhand objektiver Umstände beurteilt werden. Diese Beurteilung wird erst später möglich sein, wenn der subjektive Wille anhand der objektiv messbaren Ausformung klar beweisbar und damit sichtbar werden wird. Bei diesem Hervortreten der Umstände handelt es sich also nicht um Tatsachen, die die ursprünglichen Motive ändern, sondern um Tatsachen, die diese Motive beweisen. Der Sachverhalt wird dadurch nicht geändert, er wird nur "sichtbar". Die Ungewissheit liegt im bereits bestehenden Motiv und nicht in einem zukünftigen Ereignis.

Damit handelt es sich im vorliegenden Fall um einen typischen Anwendungsfall für die vorläufige Veranlagung: Da nach der derzeit vorliegenden Sachlage nicht sichergestellt ist, dass die Bw. die Ausbildung zur Shiatsu Praktikerin zum Abschluss bringen wird und ungewiss ist, ob die Bw. den Beruf der Shiatsu Praktikerin tatsächlich ergreifen wird, hat die Abgabefestsetzung bis zur Erbringung des Nachweises, dass der mit der Ausbildung angestrebte Beruf auch tatsächlich ausgeübt wird, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zu erfolgen.

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung, kommt der Unabhängige Finanzsenat somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall mehr Gründe für die zukünftige tatsächliche Ausübung des Berufes der Shiatsu Praktikerin sprechen als dagegen und die strittigen Umschulungskosten in der Höhe von € 4.026,55 daher vorläufig als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. Dezember 2009