



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 14. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg, vom 19. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist in der Buchhaltungsabteilung einer Tiefkühlkost-Vertriebsgesellschaft tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit im Streitjahr 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 machte sie die Aufwendungen für die Ausbildung zur Shiatsu-Praktikerin in Höhe von insgesamt 5.773,49 € (Kurskosten, Reisekosten, Fachliteratur, Massagematte) als Werbungskosten ("Umschulungskosten") geltend.

Das Finanzamt hat bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 19. Mai 2006 den Aufwendungen mit nachstehender Begründung die steuerliche Anerkennung versagt:

*"Da derzeit betreffend des Shiatsu-Kurses keine Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (zB Gefährdung der derzeitigen Einkünfteerzielung, Erwartung, dass die Umschulung zu höheren Einkünften führe*

*als bisher), konnten die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen derzeit noch nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.*

*Sollte jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss in Verbindung mit dieser Umschulungsmaßnahme erzielt werden, dann stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, welches zu einer Bescheidänderung gemäß § 295a BAO der Jahre führt, in denen die Umschulungskosten bezahlt wurden."*

In ihrer dagegen erhobenen Berufung vom 14. Juni 2006 führte die Bw. aus, dass ihr der "Abschluss zur Shiatsu-Praktikerin" ein Ansuchen um den *Gewerbeschein* und somit zur Erzielung von selbständigen Einkünften ermögliche. Durch diese berufliche Neuorientierung nach Abschluss der Ausbildung erhoffe sie sich eine wesentliche Verbesserung der Verdienstmöglichkeiten und eine künftige Sicherung ihres Lebensunterhaltes.

Bevor die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt worden ist (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 13. Juli 2006), wurde die Bw. seitens des Finanzamtes am 10. Juli 2006 telefonisch noch um die Beantwortung nachstehender Fragen ersucht:

1. Welchen Beruf üben sie derzeit aus?
2. Wer ist der Veranstalter der Shiatsu-Kurse?
3. Wann ist das Kursende bzw. ab wann sind Einkünfte zu erwarten?

Die Bw. beantwortete die Fragen wie folgt:

1. Sie arbeite derzeit genauso wie im Jahr 2005 bei der Fa. E. in Kalsdorf in der Buchhaltungsabteilung.
2. Der Veranstalter der Kurse sei die Internationale Shiatsu-Schule Graz (Homepage [www.shiatsu.at](http://www.shiatsu.at)).
3. Die Ausbildung umfasse fünf Stufen, wovon sie davon nach einer im Jahr 2003 erfolgten Einführung im Jahr 2004 die Stufe I und im Jahr 2005 die Stufen II und III absolviert habe. Im Jahr 2006 habe sie bisher keine weitere Stufe absolviert und sei derzeit das Kursende noch nicht absehbar.

Mittels zweitinstanzlichen Vorhaltes vom 16. November 2006 wurde die Bw. in der Folge zur Beantwortung nachstehender Fragen aufgefordert:

Laut der ho. vorliegenden Informationen ([www.shiatsu.at](http://www.shiatsu.at)) dienen die Shiatsu-Kurse (auch) der *"persönlichen Weiterentwicklung und Gesundheit"* und nicht nur einer zukünftigen *"beruflichen Ausübung von Shiatsu"*.

1. "Woraus lässt sich in Ihrem Fall *konkret* ableiten, dass Ihrer Shiatsu-Ausbildung tatsächlich die Absicht auf *"Ausübung eines anderen Berufes"* zu Grunde liegt?

2. Sie sind derzeit als (vollbeschäftigte) Angestellte in einer Tiefkühlkost-Vertriebsgesellschaft tätig; wollen Sie Ihre dortige Tätigkeit nach Abschluss der Shiatsu-Ausbildung beenden oder welche diesbezüglichen Vorstellungen haben Sie?
3. Steht Ihr Entschluss, sich zur Shiatsu-Praktikerin ausbilden zu lassen, mit Ihrer derzeitigen Beschäftigung in irgendeiner Form im Zusammenhang?
4. Welche Kurse haben Sie im Zusammenhang mit Ihrer Ausbildung im Jahr 2006 besucht?
5. Geben Sie bekannt, wie der konkrete Zeitplan ("Zeithorizont") Ihrer Ausbildung aussieht sowie ab wann Sie mit der Erzielung von Einkünften als Shiatsu-Praktikerin rechnen können."

In Beantwortung des Vorhaltes (Schreiben vom 12. Jänner 2007) führte die Bw. aus:

Bezüglich der Auslegung der auf [www.shiatsu.at](http://www.shiatsu.at) beschriebenen Kurse teile sie mit, dass alle von ihr bisher besuchten Kurse (wie Buchhaltung, Lohnverrechnung, EDV oder eben Shiatsu) auch zu ihrer "persönlichen Weiterentwicklung" beigetragen hätten, und sie ansonsten niemals in ihrer Freizeit all diese Kurse absolviert hätte. Bezüglich "Gesundung" erwähnte die Bw., dass sich die Kursteilnehmer bei den Kursen selbst behandeln würden, wobei sich darüber streiten ließe, ob die "Behandlung in der Ausbildung immer die idealste ist".

Die einzelnen Fragen wurden wie folgt beantwortet:

1. Mit der abgeschlossenen Shiatsu-Ausbildung könne sie "um den Gewerbeschein ansuchen und sich selbständig machen, dies habe ich auch vor".
2. Nach der Shiatsu-Ausbildung habe sie "bis zum Aufbau eines Kundenstockes geplant, in Teilzeit zu arbeiten und dann später nur mehr als Shiatsu-Praktikerin".
3. "Außer zuviel Stress und Verantwortung und daraus resultierenden Krankheiten nichts."
4. "Ausbildung Fußreflexzonenmassage, Sonderseminar Schröpfen, Anatomie IV und Abschlussprüfung."
5. Nächste Woche beginne sie mit Shiatsu Stufe IV, ob sie Shiatsu Stufe V (inklusive Diplomarbeit und Abschlussprüfung) im Herbst mache, würde davon abhängen, ob sie "die Shiatsu Ausbildung 2005 und 2006 steuerlich abschreiben kann, ansonsten werde ich aus finanziellen Gründen in diesem Jahr nicht abschließen".

### ***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 BGBl. 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).

Wie sich nun aus dem Ausbildungsprogramm der Internationalen Shiatsu Schule Österreich (ISSÖ) ergibt ([www.shiatsu.at](http://www.shiatsu.at)), handelt es sich bei der Ausbildung zur Shiatsu-Praktikerin zweifelsohne um eine derart *umfassende* Umschulungsmaßnahme, die der Bw., die derzeit als Buchhalterin 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 von der Bw. - die in der Vorhaltsbeantwortung im Übrigen gar nicht in Abrede gestellt hat, dass die Shiatsu-Ausbildung sehr wohl (auch) der persönlichen Weiterentwicklung gedient hätte - diese über die bloße Absichtserklärung hinausgehende tatsächliche Absicht der Berufsausübung zum gegenwärtigen Zeitpunkt (noch) nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden kann, was einer Anerkennung der geltend gemachten Kosten derzeit entgegensteht.

So hat sie etwa weder eine Gefährdung der derzeitigen Einkünfteerzielung behauptet noch glaubhaft darlegen können, dass sie durch die Umschulung die Erzielung höherer Einkünfte erwarte; weiters sind auch in der Vorhaltsbeantwortung keine Umstände genannt, woraus sich zum gegenwärtigen Zeitpunkt ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen

Tätigkeit ableiten ließe (vgl. VwGH 28.5.1986, 85/13/0045, ergangen zu den "vorweggenommenen Werbungskosten").

Schließlich spricht auch die Aussage in der Vorhaltsbeantwortung, den Zeitpunkt des Abschlusses der Ausbildung von der steuerlichen Beurteilung abhängig zu machen - und im Falle einer Abweisung zeitlich offen zu lassen, wodurch der Aufbau eines Kundenstockes und somit auch die Erzielung von Einnahmen auf einen unbestimmten Zeitpunkt hinausgeschoben würde - nicht dafür, gegenwärtig von einer über die bloße Absichtserklärung hinausgehenden tatsächlichen Absicht der Berufsausübung auszugehen.

Andererseits kann jedoch auf Grund der bisher von der Bw. getätigten Ausbildungsschritte eine zukünftige Berufsausübung als Shiatsu-Praktikerin auch nicht zweifelsfrei ausgeschlossen werden; diese von der Bw. geäußerte Absicht, zukünftig als Shiatsu-Praktikerin Einnahmen erzielen zu wollen die zu steuerpflichtigen Einkünften führen, kann jedoch 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.

Graz, am 12. April 2007