

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch KRW Kärnten, Steuerberatungsgesellschaft mbH, 9500 Villach, Hausergasse 31, über die Beschwerde vom 5.6.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 2.6.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 13.6.2014 zu entnehmen und bildet diese einen Teil des Spruches der gegenständlichen Entscheidung.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bf. (Beschwerdeführerin, in der Folge Bf.) bezog im Streitjahr 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit für ein MR/CT-Institut in der Höhe von brutto € 32.716,72.

Ihre Arbeitnehmerveranlagung wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 2.6.2014 vorgenommen. Dabei wurden ua. die von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen für ihre Ausbildung zur Shiatsu-Trainerin in der Gesamthöhe von € 3.065,62 (Umschulungskosten € 2.436,00, Arbeitsmittel von € 348,00 sowie Literaturaufwendungen von € 281,62) sowie weitere als Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend gemachte Aufwendungen nicht berücksichtigt, weil die Bf. der Aufforderung des Finanzamtes, dieses Aufwendungen nachzuweisen, nicht nachkam.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. am 5.6.2014 Beschwerde. Dieser Beschwerde schloss sie das Formular E1a an, mit dem die Bf. negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 4.415,40 (Betriebsausgaben darunter ua. Afa und Reise- und Fahrspesen). Für die von ihr geltend gemachten Werbungskosten (Pendlerpauschale), Sonderausgaben (Beiträge zu Personenversicherungen und Wohnraumschaffung)

sowie außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten) erbrachte sie die geforderten Nachweise.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 13.6.2014 wurden der Bf. die nachgewiesenen Aufwendungen der Bf. berücksichtigt. Keine Berücksichtigung fanden die negativen Einkünfte der Bf. aus Gewerbebetrieb.

Mit beim Finanzamt am 7.7.2014 eingelangter Eingabe erhob die Bf. gegen die Beschwerdevorentscheidung "Berufung", weil sie nach Abschluss der Ausbildung eine gewerbliche/selbständige Tätigkeit aufnehmen werde.

Den Vorhalt des Finanzamtes, wann ihre Ausbildung beendet sei, ob die Bf. bereits Behandlungsräumlichkeiten angemietet habe, ob sie ihr Vollzeitdienstverhältnis herabgesetzt habe oder dies beabsichtige, wann sie die Shiatsubehandlungen anzubieten gedenke (abends, an Wochenenden) und ob es eine Internetseite gebe, beantwortete die Bf. (nunmehr steuerlich vertreten) am 23.2.2015 wie folgt:

"Nach erfolgter Ausbildung (Sommer 2015) und Ablegung der entsprechenden Prüfung plant unsere Mandantschaft die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit. Unserer Mandantschaft darf selbstverständlich ihre Tätigkeit noch nicht gewerblich ausüben, da ihr die entsprechenden Voraussetzungen fehlen. Somit hat unsere Mandantschaft zum jetzigen Zeitpunkt weder entsprechende Räume angemietet noch eine entsprechende Homepage. Die Anmietung von Räumlichkeiten und die laufende Wartung einer Homepage würden unnötige finanzielle Aufwendungen verursachen. Nicht nur aus Kostengründen wurde bis dato auf eine Homepage verzichtet, sondern auch aus Marketinggründen. Eine jetzt veröffentlichte Homepage könnte aus gewerblichen Gründen nur so gestaltet werden, dass darauf hingewiesen wird, dass die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit erst zu einem späteren Zeitpunkt stattfindet. Dies hätte entweder zur Folge, dass die potentiellen Kunden die Homepage nicht mehr beachten und wahrscheinlich auch kein zweites Mal die Homepage aufrufen oder aber dass die Kunden den Eröffnungstermin übersehen und sich somit eine Dienstleistung erwarten, die noch nicht angeboten werden kann. Beide Folgen führen zu einem massiven Imageverlust. Unsere Mandantschaft plant die gewerbliche Tätigkeit vorerst neben der unselbständigen Tätigkeit auszuüben. Die unselbständige Tätigkeit wird vorerst im vollen Ausmaß aufrecht erhalten. Dies ist aus wirtschaftlichen Gründen auch vollkommen vertretbar, da unsere Mandantschaft derzeit nicht einschätzen kann, wie ihre "Dienstleistung" nachgefragt wird. Vorab wird vor Allem auf die "Mundpropaganda" und entsprechende Folder gesetzt. Auch Werbeeinschaltungen in den regionalen Medien sind geplant. Dies jedoch immer unter der Prämisse von geringen Einnahmen und auch begrenzten finanziellen Mitteln. Bei Ausweitung der Tätigkeit wird selbstverständlich der Aufbau einer eigenen Homepage, Werbeeinschaltungen und Zusammenarbeit mit anderen verwandten "Dienstleistungsunternehmen" weiter vorangetrieben. In der Anfangsphase ist es geplant, dass die "Dienstleistung" in den Räumlichkeiten der privaten Liegenschaft unserer Mandantschaft ausgeübt wird. Dabei ist jedoch noch zu prüfen, ob dies gewerberechtlich

auch zugelassen ist. Wie bereits im obigen Absatz ausgeführt, ist auch die Anmietung von eigenen Räumlichkeiten möglich, sofern die entsprechenden Umsätze erwirtschaftet werden können, um die entsprechenden Aufwendungen abdecken zu können. Die Untermiete z.B. bei einem Masseur, Kosmetikunternehmen, Physiotherapeuten usw. stellt sicherlich eine wirtschaftlich vernünftige Lösung dar. Durch die Symbiose würde sowohl für den Vermieter als auch unsere Mandantschaft ein wirtschaftlicher Vorteil entstehen. Durch die unselbständige Tätigkeit unserer Mandantschaft ist es möglich, dass unsere Mandantschaft - auch neben ihrer unselbständigen Tätigkeit - Termine ab 15.30 Uhr und an den Wochenenden anbieten kann. Diese zeitliche Angebot entspricht auch sicherlich den Erwartungen der Kunden unserer Mandantschaft, da zu diesen Terminen in den meisten Fällen entsprechende zeitliche Ressourcen vorhanden sind."

Mit am 23.4.2015 eingelanger Eingabe beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

Im weiteren Beschwerdeverfahren erging am 6.9.2016 an die Bf. ein Vorhalt folgenden Inhaltes:

"Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, bezogen Sie im Jahr 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beim MR-CT-Institut in Klagenfurt. Neben Ihrer beruflichen Tätigkeit absolvieren Sie eine Shiatsu-Ausbildung, deren Aufwendungen Sie für den steuerlichen Abzug begehren.

Es ergeben sich für das Bundesfinanzgericht in diesem Zusammenhang folgende Fragen:

1. Ihre ursprünglichen Ausgaben im Jahr 2013 im Zusammenhang mit ihrer Shiatsu-Ausbildung haben Sie mit € 3.065,62 beziffert. Die Aufwendungen laut Formular E 1a vom 6.7.2014 betragen € 4.415,40. Geben Sie bekannt, worin die Differenz besteht und belegen Sie die Zusatzaufwendungen.
2. Über welche Ausbildung verfügen Sie bei Ihrer nichtselbständigen Tätigkeit, wann haben Sie diese beendet und seit wann sind Sie bei der genannten Arbeitgeberin beschäftigt?
3. Bei welcher Ausbildungseinrichtung und nach welchem Lehrplan absolvieren Sie die Shiatsu-Ausbildung?
4. Sie haben diese Ausbildung - wie in Ihrer Eingabe vom 23.2.2015 für Sommer 2015 angekündigt - abgeschlossen.

Es ergeben sich daraus folgende Fragen:

- a) Wann erfolgte der Abschluss Ihrer Ausbildung?
- b) Haben Sie für Ihre Ausbildung freie Zeit (zB Bildungskarenz) in Anspruch genommen?
- c) Wurde Ihre Ausbildung - zB von Ihrer Arbeitgeberin - bezuschusst?
- d) Hat sich in Ihrer Dienstzeit in der Zwischenzeit etwas geändert?
- e) In welchen Räumlichkeiten üben Sie Ihre Tätigkeit als Shiatsu-Praktikerin aus?

- f) Zu welchen Zeiten üben Sie die genannte Tätigkeit aus?
- g) Welche Marketingmaßnahmen (Homepage, Folder etc.) haben Sie gesetzt, um Ihre Tätigkeit am Markt anzubieten?
- h) Gibt es bereits eine Zusammenarbeit mit anderen Dienstleistungsunternehmungen (vgl. Angaben in der Eingabe vom 23.2.2015)?
- i) Geben Sie Ihre Einnahmen (samt Klientenanzahl) und Ausgaben für das Jahr 2015 und das erste Halbjahr 2016 bekannt.

Belegen Sie Ihre Angaben nach Möglichkeit."

Dieser Vorhalt wurde mit von der steuerlichen Vertreter der Bf. am 17.10.2016 eingebrochenen Eingabe wie folgt beantwortet:

"1. Die Differenz setzt sich aus den geltend gemachten Taggeldern und den Fahrtkosten zusammen. Die Fahrtkosten wurden für die betrieblichen Fahrten zu den Ausbildungsorten angesetzt. Es kann selbstverständlich jederzeit ein Kursplan vorgelegt werden, aus dem sich die Fahrtkosten und die Taggelder ergeben. Es wurden die amtlichen Sätze angenommen.

2. Die Bf. verfügt über die Ausbildung als Röntgenfachkraft und ist bereits seit mehreren Jahren beim jetzigen Dienstgeber beschäftigt.

3. Shiatsu-Zentrum Kärnten, Adr.

4. a) Die Ausbildung wurde erfolgreich mit absolviertem Abschlussprüfung im Jahr 2015 abgeschlossen. b) nein c) nein d) nein. e) Wie bereits an das Finanzamt mitgeteilt, werden die Tätigkeiten im Privathaus der Bf. ausgeübt. f) Dies wurde auch bereits ausgeführt. Auf Grund der unselbstständigen Tätigkeit und den gebotenen Nachfragen können die Tätigkeiten fast jederzeit ausgeübt werden, da die Bf. im Schichtbetrieb bei ihrem Dienstgeber arbeitet und somit abwechselnd Früh- bzw. Abendschicht hat. In der Freizeit können die Tätigkeiten als Praktiker ausgeübt werden. g) Vorab wurden auch noch keine entsprechenden Marketingmaßnahmen (außer Visitenkarten) gesetzt. Durch Mundpropaganda wurden entsprechende Kunden geworben. h) Derzeit noch nicht. i) Dies wird umgehend nachgereicht.

Mit Eingabe vom 22.6.2017 teilte die Bf. im Wege ihrer steuerlichen Vertretung mit, dass sie den Antrag auf Gewährung von Betriebsausgaben zurückziehe, gleichzeitig jedoch den Antrag stellte, die in Betracht kommenden Betriebsausgaben als Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Begründet wurde dies wortwörtlich wie folgt: "Unsere Mandantschaft hat Ende 2015 ihre Ausbildung beendet und danach versucht, durch entsprechende Maßnahmen Kunden zu generieren. Dies war leider von überhaupt keinem Erfolg (außer einige Kunden im Familienverband bzw. Freundeskreis, die jedoch naturgemäß kein Honorar bezahlten) beschieden. Dies ist auf mehrere Gründe zurückzuführen: Unsere Mandantschaft ist entgegen ersten Vorahnungen in ihrem Arbeitsverhältnis mehr ausgelastet als geplant. Dadurch sind bereits aus diesem Grunde die zeitlichen Ressourcen eingeschränkt. Diese zeitlichen Ressourcen sind jedoch

unbedingt erforderlich, um zB. eine Homepage zu generieren, um Marketingmaßnahmen zu erdenken und umzusetzen usw.. Im Ausmaß, das von unserer Mandantschaft angestrebt wurde, sind diese Tätigkeiten immer von der Unternehmerin selbst durchzuführen und können aus finanziellen Gründen nicht an professionelle Firmen ausgelagert werden. Ohne entsprechende Marketingmaßnahmen ist es jedoch schwierig, entsprechende Kunden zu gewinnen, die es unserer Mandantin erlaubt hätten, ihr Angestelltenverhältnis entsprechend zu reduzieren. Das zeitliche Engagement ist auch durch ihre Familie entsprechend eingeschränkt, da mit zwei schulpflichtigen Kindern auch hier entsprechend zeitliche Ressourcen gebunden werden. Diese oben angeführten Schwierigkeiten haben unsere Mandantin nunmehr endgültig dazu veranlasst, dass sie das Gewerbe nicht anmelden und auch keine entsprechende Tätigkeit (außer die bereits oben beschriebenen privaten Kunden aus Familien- und Freundeskreis ohne Verrechnung eines Honorares) ausüben wird. Die oben angeführte Begründung ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass wir der Meinung sind, dass die beantragten Aufwendungen als Werbungskostgen im Sinne der Aus- und Fortbildung steuerlich zu berücksichtigen sind. Diese Meinung wird wie folgt begründet: Unsere Mandantin ist im Angestelltenverhältnis in einem Gesundheitsberuf tätig. Für die Ausbildung dieses Berufes ist auch die entsprechende Kenntnis des menschlichen Körpers unabdingbar. Die Ausbildung zum Shiatsu-Praktiker ist auch geprägt durch einen entsprechend großen Anteil an Anatomie und somit führt dies zu einer Auffrischung der bisherigen Kenntnisse und natürlich auch zu einer Weiterbildung im angestammten Beruf. Die von unserer Mandantin ausgeübte Angestelltentätigkeit beinhaltet die Untersuchung von Patienten in der Magnet-Resonanz-Röhre. Dieses Untersuchungsgerät ist durch eine entsprechende Enge gekennzeichnet, die für einige Patienten ein Problem darstellt. Somit können die erworbenen Kenntnisse der Ausbildung zur Shiatsu-Praktikerin auch in ihrem angestammten Angestelltenverhältnis umgesetzt werden. In der Berufungsentscheidung UFSW 16.9.2008, RV/0213-W/08, gehe es zwar um Umschulungskosten, die im vorliegenden Fall nicht in Betracht kommen, es werde dort allerdings näher auf die Ausbildung eingegangen und auf die immense Bedeutung des Gesundheitsberufes."

Vom Finanzamt wurde zu dieser Eingabe nicht Stellung genommen.

An Sachverhalt steht im gegenständlichen Fall fest:

1. Die Bf. ist Röntgenfachkraft und bei einem MR-CT-Institut in Klagenfurt tätig.
2. Das Berufsbild der Radiologietechnologin (früher Röntgenassistentin) umfasst die eigenverantwortliche Durchführung aller radiologisch-technischer Methoden nach ärztlicher Anordnung im intra- und extramuralen Bereich bei der Anwendung von ionisierender Strahlung in der diagnostischen und interventionellen Radiologie, Radiotherapie, einschließlich Bestrahlungsplanung, Nuklearmedizin und sonstiger bildgebender Verfahren wie Ultraschall und Magnetresonanztomographie (MRT). Weiters beinhaltet der Beruf die Erhebung, Dokumentation und Weiterleitung der

für die Befundung und/oder Behandlung maßgeblichen Daten, inklusive aller dafür notwendigen Maßnahmen der Qualitätssicherung, sowie die Wahrnehmung und Durchführung von Strahlenschutzmaßnahmen. Diese Tätigkeiten beziehen sich auf Bereiche der Human- und Veterinärmedizin, der Wissenschaft, Forschung und Industrie (vgl. Radiologietechnologin laut Homepage "Bildung und Beruf").

2. Der Ausbildung zur Radiologietechnologin (früher Röntgenassistentin) liegt die Ausbildungsverordnung BGBl. Nr. 678/1993 zu Grunde. Diese sieht Unterrichtsstunden z.B. in Anatomie, Hygiene und Gesundheitsschutz vor. In erster Linie beinhaltet diese Ausbildung jedoch technische Fächer wie Chemie, Strahlenphysik, Aufnahmetechnik und Bildanalyse, Kontrastmittellehre, Strahlentherapie uvam.

Fortbildungen für RadiologietechnologInnen werden beispielsweise vom Berufsverband für Radiologietechnologie Österreich angeboten. Fallweise erfolgen solche auch von den Firmen, deren technischen Geräte für die angeführten Untersuchungen zum Einsatz kommen (zB. Siemens). Wie der Homepage des angeführten Berufsverbandes entnommen werden kann, erfolgt die Fortbildung in unterschiedlichen Bereichen, so z.B. im Bereich Röntgen (Unfallröntgen, Orthoröntgen) und Strahlenschutz.

3. Auf der Homepage des Shiatsu-Zentrum Kärnten wird Shiatsu wie folgt beworben:

"Die Shiatsu Ausbildung ist eine Berufsausbildung. In den drei Jahren werden nicht nur Wissen und praktische Fertigkeiten vermittelt, ein wichtiger Teil für uns in der Ausbildung ist es, die Wahrnehmung, das Spüren und das Vertrauen in die eigene Intuition zu entwickeln. Der gegenseitige Austausch in offenen Runden hat ebenfalls einen hohen Stellenwert, um zu erfahren, wo jeder einzelne Teilnehmer und die gesamte Gruppe stehen. Der Unterricht wird auf die Bedürfnisse der Gruppe abgestimmt, Theorie und Praxis wechseln sich ab, sodass Kopf und Körper gleichermaßen mit Input versorgt sind. Fragen aus der Theorie und Praxis werden thematisiert und in der Gruppe behandelt.

Im Namen Shiatsu Zentrum Kärnten ist das Wort Schule bewusst nicht enthalten. Mit Schule verbinden viele von uns das Lernen unter Druck. Uns ist jedoch wichtig, die Freude am Lernen und am Entdecken von Neuem zu spüren und zu bewahren. Daher auch der Zusatz "School of Essence"."

4. Weiters finden sich auf der Homepage folgende Informationen:

"Shiatsu hat Vorbildfunktion: Die Suche nach alternativen (Heil-)Methoden ist heute grösser denn je. Viele Menschen sind bereit, Verantwortung für sich und die eigene Gesundheit zu übernehmen und auch selber etwas dafür zu tun. Shiatsu bietet eine Vielzahl an Werkzeugen, Prozesse auf körperlicher wie emotionaler und psychischer Ebene in Bewegung zu bringen und zu unterstützen.

Shiatsu hat sich seit vielen Jahren einen guten Ruf in Österreich erarbeiten können, und über seinen Berufsverband (Österreichischer Dachverband für Shiatsu-ÖDS) mit seinen angeschlossenen Shiatsu-Schulen ist es gelungen, eine **eigenständige**

Ausbildungsrichtlinie per Bundesgesetzblatt zu verankern. Somit ist die Qualität von ausgebildeten Shiatsu-PraktikerInnen (mit Diplom) sichergestellt.

Unsere Schule ist darüber hinaus von einer unabhängigen Institution zertifiziert und qualitätstestiert.

Österreich hat eine **Vorbildfunktion für den EU-Raum** eingenommen und für Shiatsu bedeutet das eine starke Aufwertung seinen beruflichen Möglichkeiten:

- Selbständigkeit (mit Gewerbeberechtigung)
- Mitarbeit in Institutionen wie Hotels, Thermen, Fachinstituten etc.
- Zusammenarbeit mit komplementär arbeitenden ÄrztInnen und Therapeuten

Hinweis: Shiatsu hat einen rein gewerblichen Charakter. Demnach dürfen Shiatsubehandlungen nur an gesunden Menschen bzw. nach Rücksprache mit Vertrauensarzt/ärztin oder TherapeutIn durchgeführt werden. Shiatsu ist kein Gesundheitsberuf und ist kein Ersatz für eine medizinische, psychiatrische oder sonstige therapeutische Behandlung."

6. Die Massageverordnung, BGBl. II Nr. 68/2003, sieht als Ausbildung für das ganzheitlich in sich geschlossene System Shiatsu folgende Gegenstände mit folgenden zeitlichen Dimensionen vor:

Gegenstand/ Mindestzahl der Stunden

Allgemeine Theorie (Verständnis von Ki, Yin und Yang, Fünf Elemente, Grundbegriffe der Traditionellen Fernöstlichen Medizin uä. mehr)/40

Spezielle Shiatsu-Theorie (Meridiane, Lokalisation und Indikationen von mindestens 100 Punkten, verbotene Punkte, spezielle Punkte, Umgang mit Schwierigkeiten in Shiatsu-Sitzungen uä. mehr)/80

Medizinisches Grundwissen Anatomie, Physiologie, Kontraindikationen/60

Hygiene/15

Erste Hilfe/30

Behandlungstechniken (Arbeit aus dem Hara, unterschiedliche Druck- und Shiatsu-Techniken, Arbeit mit den klassischen Meridianen und/oder dem Meridiansystem nach Masunaga, Sedieren und Tonisieren, Meridiandehnungen uä. mehr)/180

Energetische Einschätzung des Behandlungsaufbaus (Bo Shin, Bun Shin, Mon Shin, Setsu Shin, Harakontrolle, Rückenkontrolle, Meridiankontrolle uä. mehr)/115

Persönlichkeitsentwicklung und Schulung der Wahrnehmung (Schulung von Selbstreflexion und Wahrnehmung, Persönlichkeitsentwicklung im Sinne der Shiatsu-Begegnung, begleitende Gesprächsführung, ethische Grundlagen uä. mehr)/100

Übungspraxis (begleitende Fallanalysen, Supervision)/30

Die gesamte theoretisch/praktische Ausbildung umfasst mindestens 650 Ausbildungsstunden während einer Dauer von drei Jahren. Zudem müssen mindestens 150 Shiatsu-Sitzungen protokolliert nachgewiesen werden.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Vorweg ist festzuhalten, dass dem Antrag der Bf. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung - weil in einem ergänzenden Schreiben gestellt - vom Bundesfinanzgericht nicht entsprochen wird (vgl. VwGH 16.2.1994, 90/13/0071).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachen sind. Weiters müssen Werbungskosten in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen.

Zu Werbungskosten zählen nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen mit einer vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Bf. als Röntgentechnologin bei einem MRT-Institut in Klagenfurt (Humanmedizin) nichtselbständig tätig ist.

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens strittig, ob die von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer Shiatsu-Ausbildung als Fortbildungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum Abzug gelangen können.

Dazu ist aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes auszuführen:

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (*Atzmüller/Lattner*, § 16 Anm. 134).

Fortbildungskosten sind nur dann abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlerner Beruf, ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit (*Atzmüller/Lattner*, § 16 Anm. 137).

Der Begriff der „verwandten“ Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeitsart verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern, was an Hand des Berufsbildes bzw. des Inhalts der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen ist. Ein Indiz für eine

artverwandte Tätigkeit liegt in der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten. Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können.

Bei den von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer Ausbildung zur Shiatsu-Praktikerin kann ein Zusammenhang mit ihrer ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit nicht hergestellt werden. So werden die hier in Rede stehenden Tätigkeiten (radiologietechnologische Angelegenheiten und Shiatsu-Massagen) weder gemeinsam am Markt angeboten noch haben diese gleichgelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten zur Voraussetzung. Die den Aufwendungen der Bf. zu Grunde liegenden Kenntnisse können von der Bf. nicht im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit verwertet werden. Keinen Ausschlag kann geben, dass sich die Ausbildungsinhalte zum Teil decken (was z.B. bei Anatomie und Hygiene der Fall ist). Wenn die Bf. darauf hinweist, dass sie als Shiatsu-Praktikerin einen besseren Umgang mit Patienten (die sich bei den Verfahren, die der Arbeitgeber der Bf. anwendet, in einer beengten Umgebung befinden) pflegen kann, so ist dazu auszuführen, dass auf Grund der Berufsausbildung der Bf. und deren langjähriger Tätigkeit im Gesundheitsbereich anzunehmen ist, dass sie über das erforderliche Rüstzeug für die Bewältigung ihrer beruflichen Tätigkeit verfügt; im Übrigen hat die Bf. vollkommen offen gelassen, worin ihre besondere Betreuung der Patienten bestehen sollte. Der allgemeinen Lebenserfahrung nach ist schon von der zeitlichen Lagerung derartiger Untersuchungen eine besondere Betreuung gar nicht möglich. Für das Bundesfinanzgericht ist auf Grund der speziellen beruflichen Tätigkeit nahezu ausgeschlossen, dass eine Verbesserung ihrer bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten durch die von ihr absolvierten Bildungsschritte erfolgte.

Auch kann den Ausführungen der Bf. entnommen werden, dass sie die Bildungsmaßnahmen aus freien Stücken in Angriff genommen und dafür weder freie Zeit ihres Dienstgebers noch Kostenersätze von diesem erhalten hat. Auch diese Umstände sprechen gegen deren dienstliche Notwendigkeit.

Der der Entscheidung RV/0213-W/08 zu Grunde liegende Sachverhalt ist mit dem gegenständlichen schon deshalb nicht vergleichbar, weil dort nicht die Frage von Fortbildungskosten im Raum stand, sondern vielmehr die von Umschulungskosten (wie ursprünglich von der Bf. beantragt). Für den gegenständlichen Fall lässt sich daraus nichts ableiten.

Der Vollständigkeit halber ist noch anzuführen, dass die Bf. in ihrer Argumentation im Beschwerdeverfahren insofern umgeschwenkt ist, als sie die in Rede stehenden Aufwendungen zunächst als Umschulungskosten anerkannt haben wollte. Ein Zusammenhang mit künftigen Einnahmen ist der Bf. unterdes nicht gelungen.

Dem Begehren, die gegenständlichen Aufwendungen als Fortbildungskosten iSd § 16 EStG zum steuerlichen Abzug zuzulassen, kommt somit keine Berechtigung zu, weshalb der Beschwerde in diesem Punkt keine Folge zu geben war.

Folge zu geben war der Beschwerde hingegen insofern, als die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 13.6.2014 der Bf. zuerkannten Aufwendungen als Werbungskosten (Pendlerpauschale, Pendlereuro), Sonderausgaben (Beiträge zu Personenversicherungen und Wohnraumschaffung, Kirchenbeitrag) und außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten) auch aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes einem steuerlichen Abzug zugänglich sind.

Aus diesem Grund war im Spruch auf die am 13.6.2014 ergangene Beschwerdevorentscheidung bzw. deren Ergebnis zu verweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. Juli 2017