



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/1417-W/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Allgemeine Revisions- und Treuhandges. mbH. Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 8011 Graz, Brückenkopfgasse 1, 2. OG., City Tower, vom 2. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 8. September 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die Berufungswerberin (= Bw.) erstellte am 10. August 2006 ihren Antrag zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 online. Darin gab die Bw. an Bezüge von einer bezugsauszahlenden Stelle zu erhalten, den Alleinerzieherabsetzbetrag zu beanspruchen und für zwei Kinder für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen zu haben. An Sonderausgaben erklärte sie Beiträge und Prämien für freiwillige Personenversicherungen in Höhe von € 2.776,71 und an Beiträgen sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet worden seien, in Höhe von € 2.819,83. Als Werbungskosten machte sie € 450,00 für die Pendlerpauschale geltend sowie € 1.027,24 für Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten. An außergewöhnlichen Belastungen beantragte sie € 1.002,40 für Krankheitskosten und € 2.487,92 für Kinderbetreuungskosten.

B) Mit Ergänzungsersuchen vom 10. August 2006 wurde die Bw. ersucht, die Belege betreffend Fortbildungskosten vorzulegen und zu erklären, in welchem Zusammenhang die geltend gemachten Fortbildungskosten mit ihrer ausgeübten Tätigkeit stünden. Außerdem wurde die Bw. ersucht, ihre Tätigkeit zu beschreiben sowie bekannt zu geben, ob von ihrem Arbeitgeber steuerfreie Ersätze geleistet worden seien und wenn ja, in welcher Höhe.

Betreffend der beantragten außergewöhnlichen Belastungen, KZ 730, in Höhe von € 1.002,40 sowie KZ 732 (Kinderbetreuungskosten) in Höhe von € 2.487,92 wären zur weiteren Bearbeitung die betreffenden Belege nachzureichen. An die Bw. wurde in diesem Zusammenhang die Frage gestellt, ob sie betreffend der Krankheitskosten Ersätze durch die Krankenkasse erhalten habe und wenn ja, in welcher Höhe.

C) Im Antwortschreiben vom 1. September 2006 (OZ 4/2005) führte die Bw. aus:

- 1) Die Kosten betreffend der Fortbildung mögen den beigelegten Belegen entnommen werden.
- 2) Die Fortbildungskosten stünden mit der ausgeübten Tätigkeit in keinem Zusammenhang. Wie aus den Belegen entnommen werden könnte, handle es sich um eine Ausbildung zum Kunsttherapeuten. Hierbei handle es sich um eine mehrjährige, umfassende Ausbildung in einem anerkannten Institut, die auf eine Ausübung eines anderen Berufes, als den zur Zeit ausgeübten, abziele.
- 3) Ihre derzeitige berufliche Tätigkeit sei im Human Resource Department bei H..
- 4) Zu den außergewöhnlichen Belastungen mögen die Kostenaufstellungen den beigelegten Belegen entnommen werden.
- 5) Sie habe die Kostenersätze durch die Krankenkasse sowie durch die Privatversicherung von

den eingereichten Kosten abgezogen. Details mögen den beigelegten Kostenaufstellungen/Bestätigungen entnommen werden.

Beilagen zu diesem Schreiben waren:

- OZ 16 bis 22: Zahlungsbestätigungen der ISSA Akademie für Kunst-Therapie in 1070 Wien, Lindengasse 56, vom 21. Oktober 2005 (€ 178,00 und € 40), vom 25. November 2005 (€ 176,17 und € 41,83), vom 16. Dezember 2005 (€ 178,00 und € 40,00) sowie vom 15. April 2005 (€ 180,00). Summe € 834,00 lt. OZ 7.
- OZ 6: Krankheitskosten: 32 Std. Psychotherapie á 70 Euro = € 2.240,00, abzüglich Ersatz von der Krankenkasse € 697,60, abzüglich Privatversicherung € 540,00 = € 1.002,40.
Kosten für die Kinderbetreuung Pinocchio: € 2.250,00 zuzüglich Oktober bis Dezember 2005 3 x € 79,20 = € 237,92, in Summe € 2.487,92.
- OZ 7: Fortbildung/Umschulung: Summe Seminare € 834,00 zuzüglich Fahrtkosten € 193,24, zusammen € 1.027,24.

D) Der Einkommensteuererstbescheid wurde am 8. September 2006 erstellt. Hinsichtlich der Pendlerpauschale, der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen erging dieser Bescheid erklärungskgemäß. Hingegen seien die beantragten Aufwendungen betreffend Ausbildung zum Kunsttherapeuten keine Werbungskosten, da sie nicht berufsspezifisch seien und in keinem Zusammenhang mit der von der Bw. derzeit ausgeübten Tätigkeit stünden. Die beantragten Kosten seien daher nicht zu berücksichtigen gewesen.

Das Einkommen laut Einkommensteuererstbescheid errechnete sich mit € 24.165,29 und die Einkommensteuer mit € 4.662,69. Nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer von € 6.171,74 wurde eine Abgabengutschrift von € 1.509,05 ermittelt.

E) Mit Schreiben vom 2. Oktober 2006 (OZ 12 f./2005) erhob die Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt D) **Berufung** und führte Folgendes aus:

In ihrem vom 1. September 2006 datierten Schreiben habe sie die Fragen des Finanzamtes ausführlich beantwortet. Wider Erwarten sei ihre Ausbildung zur Kunsttherapeutin vom Finanzamt nicht anerkannt worden. Dagegen berufe sie. Die Ausbildung zur diplomierten Kunsttherapeutin stelle eine berufsspezifische Ausbildung dar. Weiters handle es sich dabei um eine Umschulung.

- Es handle sich hierbei um eine umfassende Umschulungsmaßnahme (vierjährig im Ausmaß von mindestens 1000 Stunden gesamt). Diese Umschulung ermögliche nach Diplomabschluss eine neue berufliche Tätigkeit, die mit ihrer bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei;
- Die Umschulung zielen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes ab. Die Ausbildung schließe mit Diplom ab und sie habe vor, in diesem Beruf tätig zu sein.

Aus den von ihr per 1. September 2006 eingereichten Unterlagen/Rechnungen gehe weiterhin hervor, dass es sich nicht um einzelne Seminare, sondern eine umfassende Ausbildung handle. Die Ausbildung habe im April des Jahres 2005 mit einem verpflichtendem Einführungsseminar begonnen, das Kerncurriculum habe im Oktober 2005 begonnen. Zur detaillierten Ansicht füge sie nochmals alle hierzu erforderlichen Belege bei.

Ihre Berechnungen der eingereichten Summe (Kursbeiträge + Kilometergeld) müssten sich noch beim Finanzamt befinden, sie habe per 1. September (2006) alle Belege übermittelt, bis auf ihre Berechnungen seien alle Belege an sie retourniert worden.

Hiermit seien alle Gesetzesvorlagen, die zu einer Steuerminderung (Anerkennung bei Arbeitnehmerveranlagung) führten, erfüllt. Anbei eine Kopie des Steuerhandbuchttextes bezüglich Anerkennung Umschulung seit 2003. Sie ersuche daher, die Berufung in diesem Kontext zu behandeln und die von ihr eingereichten Kosten für die Arbeitnehmerveranlagung zu berücksichtigen.

F) Am 5. Dezember 2006 wurde an die Bw. ein Ergänzungsersuchen mit folgendem Inhalt erstellt:

Für Umschulungskosten, die auf eine künftige Tätigkeit abzielten, müssten grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgingen. Diese seien jedenfalls dann gegeben, wenn die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf aufgrund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben sei oder die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei oder die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert würden. Die Intensität der Nachweisführung müsse umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen oder Neigungen eigne.

Die Bw. werde daher ersucht, nachzuweisen, ob konkret Arbeitslosigkeit oder Einkommensverlust drohe oder inwieweit ihre Verdienstmöglichkeiten durch die Ausbildung verbessert würden. Es komme auch eine nachträgliche Anerkennung in Betracht, sobald feststehe, dass sie aus der neuen Tätigkeit relevante Einkünfte erzielte.

G) Mit Schreiben vom 30. Jänner 2007 beantwortete die Bw. das Ergänzungsersuchen laut Abschnitt F) und führte Folgendes aus:

In ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 habe sie den Abzug von Werbungskosten unter dem Titel der Umschulungsmaßnahmen gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG (1988) beantragt, welche nicht anerkannt worden seien.

Wie aus dem in Kopie beiliegenden Ausbildungsvertrag zur diplomierten Kunsttherapeutin hervorgehe, handle es sich bei dem gegenständlichen Lehrgang um eine mehrjährige und

umfassende Ausbildung, welche nicht zur Befriedigung privater Interessen oder Neigungen geeignet sei. In dieser Ausbildung würden in etwa 35 bis 40 Stunden pro Monat über einen Zeitraum von vier Jahren hinweg, wie vom Gesetzgeber gefordert, die erforderlichen Kenntnisse zur Ausübung eines neuen Berufes vermittelt.

So könne man sich auf den Websites www.arttherapy.at und www.kunsttherapie.at davon überzeugen, dass es sich bei der Kunsttherapie zwar um ein neues, aber seriöses und umfassendes Berufsbild handle; auch gebe es einen eigenen Berufs-Dachverband der KunsttherapeutInnen. Eingesetzt werde die Kunsttherapie bei diversen Störungen und Problemen in allen Lebensbereichen; so werde z. B. diese Form der Therapie erfolgreich bei älteren Menschen angewendet, die auf andere Therapieformen nicht oder kaum ansprächen. Die Ausbildung zur diplomierten Kunsttherapeutin und die erfolgreiche Absolvierung des gegenständlichen Lehrganges werde ihr daher den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen.

Sie sei zwar ihres Wissens in ihrem jetzigen Dienstverhältnis nicht akut von Arbeitslosigkeit bedroht, aber bei einer möglichen Kündigung durch ihren Dienstgeber in den nächsten Jahren müsste sie wohl in ihrem Alter realistischerweise ohne diese Umschulung in einen neuen Beruf mit (für den Staat teurerer) Langzeitarbeitslosigkeit rechnen.

Dass sie mit dieser Berufsausbildung die tatsächliche Ausübung des Berufes der Kunsttherapeutin ernsthaft anstrebe, ersuche sie schon wegen der gegenüber ihrem jetzigen Dienstverhältnis besseren Verdienstmöglichkeiten als glaubhaft anzuerkennen (nach derzeitiger Marktlage könnten Honorar-Stundensätze ab etwa € 50,00 erzielt werden, während bei ihrem derzeitigen Dienstverhältnis das Brutto-Stundengehalt etwa bei € 25,00 liege – auch nach Abzug der erforderlichen Ausgaben sollte daher künftig ihr Verdienst höher sein).

Sie plane jedenfalls konkret, nach Abschluss des Lehrganges in etwa zwei bis drei Jahren diesen Beruf auszuüben; tatsächlich sei sie bereits jetzt im Rahmen der Ausbildung als Co-Kunsttherapeutin (allerdings ohne dafür ein Honorar zu bekommen) tätig und werde ab dem dritten Ausbildungsjahr (Herbst 2007) eine Praktikum absolvieren.

Diesem Schreiben ist eine Kopie des Ausbildungsvertrages, von der Bw. gefertigt am 21. Oktober 2005, beigelegt. Die wesentlichen Vertragsbestimmungen für dieses Verfahren lauten wie folgt:

- Dies sei ein Ausbildungsvertrag und beide Seiten versprechen nach bestem Wissen und Gewissen diese Regelungen einzuhalten.
- ISSA, mit der Akademie für Kunsttherapie und dem ART-college verpflichte sich eine professionelle Kunst und Kunsttherapie-Ausbildung anzubieten, indem Ausbildungsmodule nach aktuellem und internationalem Standard der kunsttherapeutischen Wissenschaft geliefert

würden.

- AusbildungskandidatInnen verpflichteten sich, die aktuellen Ausbildungs- und Teilnahme-regeln zu kennen und einzuhalten und alle Module der Ausbildung nach besten Kräften zu absolvieren. Es würden keine Zyklen (weder geld- noch zeitmäßige) begonnen, die den Fortschritt der Ausbildung unterbrechen oder verzögern würden.
- Die Ausbildung sei mindestens vierjährig konzipiert und laufe über mehrere Module. Wenn die Ausbildung über das Kern-Curriculum begonnen werde, dann erfolge die Zahlung des Kern-Curriculums für das jeweilige Ausbildungsjahr auf ein Depot. Das Kern-Curriculum werde im Vierjahresprozess unterbrochen. Wenn jemand aber in die Ausbildung über die übrigen möglichen Module beginnen wolle, dann würden die Ausbildungskosten jeweils auf ein Depot gelegt, das von ISSA treuhändisch verwaltet werde oder durch eine Einzugsermächtigung (Lastschrift) eingebracht werde. In jedes Training könne nur durch erfolgte Bezahlung ins Depot eingestiegen werden. Bei erfolgter Leistung am jeweiligen Ausbildungswochenende oder Kurs würden die Honorare durch ISSA an die TrainerInnen weitergegeben.
- Die Ausbildung umfasse mehrere Module. Es würden die Module der Ausbildung frei nach Zeit- und finanziellen Ressourcen absolviert.
- Nach erfolgreichem Absolvieren aller Ausbildungs-Module finde der kommissionelle Abschluss und die Diplomvergabe statt.
- Krankheiten, Störungen, Leiden würden vor der Ausbildung abgeklärt. Falls während der Ausbildung diesbezügliches auftrete, werde dies von den zuständigen Professionellen im therapeutischen Feld behandelt. PraktikantInnen oder AbsolventInnen würden in Einzelpraxen oder in Institutionen selbstständig mit Gesunden und im Falle von Krankheit, Störung oder Leiden von Pflegebedürftigen, Patienten oder Klienten supervidiert und in Kooperation mit den jeweilig zuständigen Fachkräften arbeiten.

H) Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. März 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde Nachstehendes ausgeführt:

Umschulungsmaßnahmen seien nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie

- derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei und
- auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten.

Aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Jänner 2007 sei der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung, dass die Bw. tatsächlich einen anderen Beruf ausüben wolle, nicht gelungen. Eine bloße Absichtserklärung reiche für die Anerkennung von Werbungskosten nicht aus. Konkrete Anhaltspunkte seien nicht erkennbar. Die Berufung der Bw. sei daher als unbegründet abzuweisen.

Sollte in der Folge tatsächlich eine neue Tätigkeit aufgenommen werden und aus dieser ein Gesamtüberschuss erzielt werden, stelle dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu einer Bescheidänderung gemäß § 295 a BAO führe, für jene Jahre, in denen Umschulungskosten gezahlt worden seien.

I) Mit Schreiben vom 24. April 2007 (OZ 29 f./2005) wurde seitens der Bw. der **Vorlageantrag** gestellt (OZ 29 ff./2005). Zusammenfassend und ergänzend zu den bisherigen schriftlichen Stellungnahmen werde wie folgt ausgeführt:

In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 habe die Bw. den Abzug von Werbungskosten in Höhe von € 1.027,24 (die berufungsgegenständlichen Belege seien übrigens dem Team 3 beim zuständigen Finanzamt im Original vorgelegt worden, diese seien aber bis heute nicht retourniert worden) unter dem Titel der Umschulungsmaßnahmen gemäß § 16 Abs. Z 10 EStG beantragt, welche nicht anerkannt worden seien. Dagegen habe die Bw. am 2. Oktober 2006 berufen.

Wie aus dem der Finanzverwaltung bereits vorgelegten Ausbildungsvertrag zur diplomierten Kunsttherapeutin hervorgehe, handle es sich bei dem gegenständlichen Lehrgang um eine mehrjährige und umfassende Ausbildung, welche nicht zur Befriedigung privater Interessen und Neigungen geeignet sei. In dieser Ausbildung würden in etwa 20 bis 25 Stunden pro Woche über einen Zeitraum von vier Jahren hinweg, wie vom Gesetzgeber gefordert, die erforderlichen Kenntnisse zur Ausübung eines neuen Berufes vermittelt. Es werde diesbezüglich auch auf die beiliegende Bestätigung der Akademie für Kunsttherapie, an welcher die Bw. ihre Ausbildung absolviere, verwiesen.

Weiters könne man sich auf den Websites www.arttherapy.at und www.kunsttherapie.at davon überzeugen, dass es sich bei der Kunsttherapie zwar um ein neues, aber seriöses und umfassendes Berufsbild handle; auch gebe es einen eigenen Berufs-Dachverband der KunsttherapeutInnen. Eingesetzt werde die Kunsttherapie bei diversen Störungen und Problemen in allen Lebensbereichen; so werde zum Beispiel diese Form der Therapie erfolgreich bei älteren Menschen angewendet, die auf andere Therapieformen nicht oder kaum ansprechen. Die Ausbildung zur diplomierten Kunsttherapeutin und die erfolgreiche Absolvierung des gegenständlichen Lehrganges werde der Bw. den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen.

Dass die Bw. mit dieser Berufsausbildung die tatsächliche Ausübung des Berufes der Kunsttherapeutin ernsthaft anstrebe, werde ersucht, dies schon wegen der gegenüber ihrem jetzigen Dienstverhältnis besseren Verdienstmöglichkeiten als glaubhaft anzuerkennen (nach derzeitiger Marktlage könnten Honorar-Stundensätze ab etwa € 50,00 erzielt werden, während bei ihrem jetzigem Dienstverhältnis das Brutto-Stundengehalt etwa bei € 25,00 liege – auch

nach Abzug der erforderlichen Ausgaben sollte daher der Verdienst der Bw. künftig höher sein).

Die Bw. plane jedenfalls konkret, nach Abschluss des Lehrganges in etwa zwei bis drei Jahren diesen neuen Beruf der Kunsttherapeutin auszuüben und ihren bisherigen Beruf aufzugeben; tatsächlich sei sie bereits jetzt im Rahmen der Praxisausbildung als Co-Kunsttherapeutin (ohne dafür ein Honorar zu bekommen) tätig und werde ab dem dritten Ausbildungsjahr (Herbst 2007) ein Praktikum absolvieren, wofür sie bereits Zusagen einer Ärztin am Mödlinger Krankenhaus sowie eines Kinderhortes habe. Dieses Praktikum werde die Bw. in ihrem gesetzlichen Urlaub absolvieren.

Der steuerliche Vertreter halte es – entgegen der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 22. März 2007 – für glaubhaft, dass einen derart großen Zeitaufwand (20 bis 25 Stunden pro Woche über vier Jahre hinweg, zuzüglich Ausbildungswochenenden und vorgeschriebene Praxiszeiten) sowie die hohen Ausbildungskosten nur jemand auf sich nehme, der ernsthaft die Ausübung des Berufes der Kunsttherapeutin anstrebe.

Dem Vorlageantrag ist ein Schreiben der ISSA an die zuständige Behörde beigelegt. Darin wird ausgeführt, dass die von der ISSA angebotene multimediale Kunsttherapie-Ausbildung vierjährig konzipiert sei, sehr intensiv und äußerst zeitaufwändig sei – man müsse mit durchschnittlich 20 bis 25 Stunden Einsatz pro Woche rechnen. Wie aus den Unterlagen der ISSA ersehen werden könne, laufe das erste Ausbildungsmodul, das "Kern-Curriculum" über monatliche Ausbildungswochenenden. Jedes Ausbildungsjahr beinhalte mit diesem Modul elf Ausbildungswochenenden.

Die für eine kunsttherapeutische Ausbildung unerlässlichen künstlerischen Ausbildungsstunden seien von den AusbildungskandidatInnen der ISSA nach eigenem Ermessen entlang der von der ISSA angebotenen Trainings zu terminisieren. Auch die Kleingruppentermine bestimmten die AusbildungskandidatInnen selbst und führten diese zusätzlich zu den obigen Ausbildungswochenenden durch. Die Termine für die Lehrtherapie würden ebenso innerhalb der Ausbildungsmonate abgehalten. Zeit für künstlerische Arbeit und für Literaturarbeit müssten AusbildungskandidatInnen neben diesen oben angeführten Wochenenden noch zusätzlich aufbringen.

J) Mit Schreiben vom 1. Juni 2007 wurden der kopierte Ausbildungsvertrag, eine Bestätigung der Akademie für Kunsttherapie vom 11. Mai 2007 sowie Kopien der Zahlungsbestätigungen nachgereicht.

Zum Inhalt des Ausbildungsvertrages siehe oben Abschnitt G).

Die Bestätigung der Akademie für Kunsttherapie lautet: Hiermit werde bestätigt, dass die Bw. seit Oktober 2005 die vierjährige Ausbildung zur multimedialen Kunsttherapeutin im Institut der ISSA absolviere. Die Bw. habe im Jahr 2005 am Einführungsseminar 15 Stunden, an den drei ersten Ausbildungswochenenden des ersten Jahres im Oktober 15 Stunden, im November 13 Stunden und im Dezember 15 Stunden teilgenommen.

Zu den Zahlungsbestätigungen siehe oben Abschnitt C), ad Beilagen OZ 16 bis 22.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von € 1.027,24 als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als Umschulungsmaßnahmen im Jahr 2005.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Im Streitjahr war die Bw. ganzjährig im Human Resource Department der GmbH. nichtselbstständig erwerbstätig. Dieses Dienstverhältnis ist bis dato auf unbestimmte Zeit aufrecht.
- b) Die Bw. besuchte im April 2005 einen Orientierungslehrgang sowie im Oktober, November und Dezember 2005 Ausbildungslehrgänge zur Kunsttherapeutin, jeweils bei der Akademie für Kunsttherapie, ISSA.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 16 Abs.1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180, zählen dazu 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. Diese Gesetzesbestimmung ist gemäß § 124 b Z 107 EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden.

Hingegen dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind, obwohl sie nicht mit einer zur ausgeübten Tätigkeit verwandten Tätigkeit zusammenhängen, dennoch abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind. Der Gesetzes-

text des AbgÄG 2004 verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Es ist daher ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar, BD. III B, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988).

Die Bw. hat in ihren bisherigen Vorbringen angeführt, dass es sich bei der von ihr im Jahr 2005 angefangenen Ausbildung zur diplomierten Kunsttherapeutin um eine umfassende mindestens vierjährige Umschulungsmaßnahme handle, die mit ihrer bisherigen Berufstätigkeit nicht vereinbar sei. Sie habe dabei Ausbildungseinheiten von mindestens 1000 Stunden zu absolvieren. Daraus folgt, dass die gegenständliche Ausbildung zumindest bis zum Jahr 2009 dauern wird, bevor die Bw. ernsthaft die Absicht verfolgen kann, eine Berufstätigkeit in dieser neuen von ihr absolvierten Ausbildung zu suchen und daraus folgend auch (Betriebs-)Einnahmen zu erzielen.

Denn inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" dem der "vorweggenommenen Werbungskosten" an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen (vgl. UFS-Aktuell, Heft Nr. 9/2006, S. 350). Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 16. Dezember 1999, 97/15/0148, ausgesprochen, dass Aufwendungen, die in Fällen getätigt werden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbstständigen Arbeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss ist, keine (vorweggenommenen) Werbungskosten sind.

Die Bw. will aber laut Antwortschreiben vom 30. Jänner 2007 (siehe Abschnitt G) im Herbst 2007 ihr erstes Praktikum absolvieren, wobei sie dafür laut Angabe ihrer steuerlichen Vertretung die Zusage einer Ärztin sowie eines Kinderhortes habe. Daraus folgt aber, dass für die Bw. für das Streitjahr 2005 nicht annähernd konkret festgestellt werden kann, welche künftige nichtselbstständige Arbeit sie nach erfolgreicher Absolvierung dieser Ausbildung ausüben wird. Der unabhängige Finanzsenat zweifelt nicht an der ernsthaften Ausbildungsabsicht der Bw., jedoch ist für das Jahr 2005 die vom Verwaltungsgerichtshof angesprochene Ungewissheit, welche nichtselbstständige Arbeit künftig ausgeübt werden wird, noch so ausgeprägt, dass die geltend gemachten Kosten für die gegenständliche Umschulungsmaßnahme nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Wenn seitens der Bw. damit argumentiert wird, dass die Verdienstmöglichkeiten in der angestrebten neuen Tätigkeit wesentlich besser sein werden, so ist darauf zu verweisen, dass die

derzeitige Marktlage nicht in die Zukunft extrapoliert werden kann, weil sich die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen im Allgemeinen und die berufsspezifischen Bedingungen im Besonderen (z. B. ob Kunsttherapie neben der Psychotherapie und der klinischen Psychologie ein anerkannter, mit Diplom ausgestatteter Beruf sein wird) nicht absehen lassen.

Der unabhängige Finanzsenat greift daher den Hinweis des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 22. März 2007 auf, wonach gemäß § 295 a BAO ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruches hat. Die Aufnahme einer Tätigkeit als diplomierte Kunsttherapeutin mit daraus erfließenden Einnahmen würde diesen Tatbestand erfüllen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Juli 2007