



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 5. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 7. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Einkommensteuerbescheid 2006 ergeht vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO.

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.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) begehrte in der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2006** u.a. „Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung“ iHv € 1.980,00 und eine Pendlerpauschale iHv € 918,00.

Mit Schreiben vom 15. September 2008 legte die steuerliche Vertreterin eine Abschrift des Jahreslohnzettels vom Verein K. und eine Kostenbestätigung über die im Jahr 2005/2006 erfolgte Teilnahme der Bw. an der berufsbegleitenden Weiterbildungsveranstaltung „Mal- und Gestaltungstherapie“ (MGT) vor.

Im **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2006 vom 7. Oktober 2008 gewährte das Finanzamt die beantragten Aufwendungen nicht als Werbungskosten und führte begründend aus, dass Kosten für Aus- und Fortbildung sowie Umschulung wie folgt absetzbar seien: Aufwendungen für Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit (zB Meisterprüfung eines bisher als Gesellen tätigen Arbeitnehmers), Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit einer damit verwandten Tätigkeit (zB HTL-Besuch für Elektrotechnik durch einen Elektriker), Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen (zB Ausbildung eines Landarbeiters im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Werkzeugmacher in der Autoindustrie). Für die beantragten Aufwendungen für eine Ausbildung zur Mal-/Gestalttherapeutin würden diese Voraussetzungen jedoch nicht zutreffen und könnten daher nicht (ebenso wie die damit im Zusammenhang stehenden Reisekosten) gewährt werden. Die beantragte Pendlerpauschale sei bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden.

Die Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006 mit Schreiben vom 5. November 2008 **Berufung**, in der die Berücksichtigung der Umschulungskosten iHv € 1.980,00, des Peergesprächs mit der klinischen Psychologin Dr. C. iHv € 50,00 (Honorarnote vom 29. September 2006-Jahresreflexionsgespräch im Rahmen der Weiterbildung MGT) sowie der Nächtigungskosten iHv € 139,80 laut beiliegender Rechnung vom 24. August 2006 (über Getränke iHv € 17,80 und 4x HP iHv € 122,00) beantragt wurde. Begründend wird Folgendes ausgeführt: *„Die Umschulungskosten für MGT wurden für die Umschulung zur Lebens- und Sozialberaterin getätigt. Im Rahmen der Lebens- und Sozialberatung (LSB) ist die integrative LSB ein unerlässlicher Bestandteil geworden. Durch den Einbezug von bildnerischem Material wird eine gehirngerechtere Beratung ermöglicht. Der Beratungsprozess kann dadurch wesentlich erweitert und effektiver gestaltet werden. Bei der integrativen LSB geht es um die ganzheitliche Beratungsform, bei der sich der Beratene seiner Ganzheitlichkeit bewusst wird. Durch Imaginationstechniken wird es möglich, dem Beratenen Probleme und Problemlösungen sichtbar und verständlich zu machen. Beiliegend finden Sie Auszüge aus dem Buch „Lebensberatung in Österreich“ zur Untermauerung meiner Darstellung. Auch sehen Sie an der beiliegenden Honorarnote von Dr. C. , welche die Peergespräche abnimmt, dass MGT als Berufsbild existiert. Die LSB wird Frau H. selbständig und in überwiegendem Ausmaß, somit hauptberuflich ausüben. Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, der nicht mit dem bisherigen Beruf verwandt sein muss, sind gem. § 16 EStG abzugsfähig.“*

In der **abweisenden Berufungsvorentscheidung** vom 24. November 2008 führte das Finanzamt unter Hinweis auf § 16 Abs. 1 und § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 aus, dass zu den 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 zählen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen seien, obwohl sie nicht mit einer ausgeübten Tätigkeit zusammenhängen, dennoch abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet seien. Die Umschulungsmaßnahme müsse auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Es sei daher ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Einnahmen erforderlich. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Als solche Umstände wären unter anderem anzusehen, wenn die Einkunftserzielung im ausgeübten Beruf gefährdet sei bzw. bereits Arbeitslosigkeit eingetreten sei und die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden. Beide Umstände lägen bei der Bw. nicht vor. Sie sei im Jahr 2006 bis dato beim Verein zur K. unselbständig tätig. Der Wunsch einen anderen Beruf ausüben zu wollen sei eine subjektive Entscheidung, die sich um steuerlich anerkannt werden zu können, objektiv manifestieren müsse. Aus der Tatsache, dass die Bw. im Jahr 2006 eine berufsbegleitende Weiterbildungsveranstaltung „MGT“ besucht habe, könne im Jahr 2006 nicht annähernd festgestellt werden, welche künftige nichtselbständige Arbeit nach erfolgreicher Absolvierung dieser Ausbildung ausgeübt werden könne. Die Ungewissheit, welcher Beruf künftig ausgeübt werden würde, sei zum gegenwärtigen Zeitpunkt derart groß, dass der vom Gesetz geforderte ausreichend konkrete objektiv feststellbare Zusammenhang nicht gegeben sei. Die geltend gemachten Kosten seien daher steuerlich nicht abzugsfähig.

Im **Vorlageantrag** vom 28. November 2008 führte die steuerliche Vertreterin unter gleichzeitigem Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung ergänzend aus, dass die Bw. die Absicht habe, tatsächlich im Bereich der LSB tätig zu werden, eine rein hobbymäßige Aneignung dieses Wissens, entspreche nicht ihren Vorstellungen, vielmehr möchte sie aus wirtschaftlichen Gründen ihre bisherige Tätigkeit beenden. Allerdings könne sie noch keinen Befähigungsnachweis beantragen, da dieser erst nach abgeschlossener Ausbildung gewährt werde. Ein illegales Tätigwerden zum Zwecke des Nachweises für die Finanzverwaltung sei nicht zumutbar. Die Umschulungskosten stellen einen Aufwand für vorbereitende Handlungen dar, die jeder Unternehmer vor Beginn seiner Tätigkeit tätige (auch wenn es sich um Anlaufverluste handle), um in Zukunft Einnahmen erzielen zu können. Erst wenn sich nach

mehreren Jahren herausstelle, dass auf Dauer gesehen keine Gewinne erzielt werden können, sei ab diesem Zeitpunkt und nicht schon von Beginn an Liebhaberei festzustellen.

Vielmehr seien für mehrere Jahre vorläufige Bescheide zu erlassen und erst nach Ablauf weiterer verlustreicher Jahre die vorläufigen Bescheide in endgültige Bescheide mit Liebhaberei-Beurteilung zu ändern. Selbst in den LStR 361a werde geregelt, dass bei Nichtanerkennung von Werbungskosten bei nachträglicher Feststellung eines Gesamtüberschusses eine Bescheidabänderung in den Jahren, in denen Umschulungskosten gezahlt wurden, gemäß § 295a BAO durchzuführen sei.

Im EStG werde gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 wortgleich wie § 16 Abs. 1 Z 10 ausgeführt, dass Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar seien. Es sei somit gleichgültig, ob bisher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und in Zukunft solche aus Gewerbebetrieb bzw. selbständiger Arbeit erzielt werden oder umgekehrt. Die Abzugsmöglichkeit von Umschulungskosten sei deshalb gleichermaßen gegeben. Es sei überschießend und gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßend, dass bereits Arbeitslosigkeit vorliegen bzw. der Arbeitsplatz massiv gefährdet sein müsse, weil Personen, die früher Trends der Gefährdung ihres Arbeitsplatzes bzw. die Chance zu besseren Verdienstmöglichkeiten erkennen, damit bestraft werden würden im Gegensatz zu jenen, die bis zur Arbeitslosigkeit zuwarten und sodann auch noch steuerliche Vorteile in Anspruch nehmen könnten. Abgesehen davon sei die wirtschaftliche Lage des Dienstgebers von Frau H. alles andere als sicher, weshalb die Ausübung einer anderen Tätigkeit angestrebt werde.

Mit **Ersuchen um Ergänzung** vom 23. Februar 2009 wurde die Bw. aufgefordert, zu folgenden Fragen eine Stellungnahme abzugeben und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„1) Welche Tätigkeit übten Sie im Jahre 2006 aus? Es ist vor allem die Tätigkeit beim Verein zur K. zu beschreiben?

2) Welche Ausbildung(en) haben Sie gemacht? Waren diese Ausbildungen Voraussetzung für die Tätigkeit beim Verein zur K. ?

3)a) Welche Tätigkeiten möchten Sie in Zukunft ausüben? Welche Auswirkungen hat die Umschulungsmaßnahme (Mal- und Gestaltungstherapie) auf diese Tätigkeiten? Soll eine Nebenbeschäftigung ausgeübt werden? Wird der „Hauptberuf“ aufgegeben? Ab wann und in welcher Form soll eine andere Tätigkeit ausgeübt werden?

b) Es sind die wirtschaftlichen Gründe anzugeben, die für eine Umschulung sprechen. Warum ist die wirtschaftliche Lage des Arbeitgebers ihrer Meinung nach unsicher? Es sind die Beweggründe der möglichen beruflichen Neuorientierung bekannt zu geben.

4) Zur Mal- und Gestaltungstherapie:

a) Es sind die Dauer des Kurses und die einzelnen Lehrgangsinhalte bekannt zu geben. Es sind die Kursbestätigungen und auch ein allfälliges Abschlusszertifikat zur Mal- und Gestaltungstherapie in Kopie vorzulegen. Welchen Beruf können Sie nach Abschluss dieser Ausbildung ausüben?

b) In welcher Form soll die Ausbildung zur Mal- und Gestaltungstherapeutin beruflich ausgeübt werden oder wird bereits ausgeübt? Ist es möglich als Lebens- und Sozialberaterin einen Gewerbeschein zu beantragen?“

Im **Antwortschreiben** vom 25. März 2009 führte die steuerliche Vertreterin aus, dass die Aufgaben der Bw. in einem Privatkindergarten in der Betreuung der Vorschulkinder und in der Abhaltung von Rhythmikkursen bestehen. Sie sei ausgebildete Volksschullehrerin mit Zusatzqualifikation Vorschulbetreuung und diplomierte Rhythmiklehrerin, wobei beide Ausbildungen Voraussetzung für ihre Anstellung im Verein zur K. gewesen seien. Die Bw. strebe eine selbständige Tätigkeit in eigener Praxis nach Abschluss ihrer Ausbildung zum integrativen Lebens- und Sozialberater an. Gerade die Einbeziehung kreativer Materialien, wie es die integrative Lebens- und Sozialberatung als Schwerpunkt habe, eigne sich für die Arbeit mit Kindern ganz besonders. Die wirtschaftliche Situation im Verein ermögliche eine eigene Betreuung der Vorschulkinder durch die Bw. nicht mehr und die finanzielle Lage der Eltern habe zu einem massiven Rückgang bei den Kursanmeldungen geführt, sodass eine längerfristige Weiterbeschäftigung nicht mehr gesichert sei. Im Rahmen der angestrebten selbständigen Tätigkeit bestehe diesbezüglich ein wesentlich größeres Potential. Der Kurs bestehe aus 3 Teilen:

„1. Kreativtrainer- 3 Semester- Kosten € 210,00/Monat:

Inhalte: Auseinandersetzung mit der Symbolik in Farbe und Form, Gruppenselbsterfahrung, aktive Imagination, Märchenarbeit, Rollenspiel, Bildgespräch, Einführung in verschiedene Kreativitäts- und Ausdruckstechniken, Studioarbeit, Reflexionsprotokolle.

Ziel: Ziel des Kreativtrainings (Kurs K) ist, dass die TeilnehmerInnen die erlernten Methoden in Ihrem beruflichen Umfeld einsetzen können.

Teilnahmevoraussetzung: Mindestalter: 22 Jahre, Zugang zu bildnerischen Medien

Umfang: 12 zweitägige Seminare (Methodik, Grundlagen und Selbsterfahrung), 2 Blockseminare (à 5 Tage).

Neben dem regelmäßigen aktiven Seminarbesuch sollen die erlebten Prozesse auch zu Hause durch Auseinandersetzung mit kreativen Medien vertieft werden.

2. Mal- und Gestaltungstherapie- 3 Semester – Kosten € 210,00:

Inhalte: Gesprächsführung, bild- und Symbolinterpretation, Beratungstechniken, Krisenintervention, Kreativitätsverfahren, kreatives Selbstmanagement, Outdoorarbeit mit Elementen und Naturalobjekten, Malen, Bewegung und Körper, Malen und Schreiben, Bildaufstellungen, Rollenspiel, Maskenbau und Gruppentheater, Collagen, Frottagen, Zufallstechniken, Kontaktmalen, Ausdrucksmalen.

Ziele: Ziel des Aufbaukurses ist, dass die TeilnehmerInnen die erlernten Methoden in Ihrem beruflichen Umfeld einsetzen können. Dies schließt auch die Arbeit mit kranken Menschen und Menschen in Krisensituationen ein. Die Arbeit mit kranken Menschen geschieht in einem ärztlichen oder psychotherapeutischen Kontext.

Teilnahmevoraussetzung: Erfolgreicher Abschluss des Grundkurses Kreativtraining.

Umfang: 12 zweitägige Wahlseminare, 2 halbtägige Diplomandenseminare, 1 großes Blockseminar (Methodik, Grundlagen und Selbsterfahrung), Projekt im eigenen Berufsfeld (100 Stunden), Externe Supervision im Umfang von 20 Stunden (davon mind. 5 Einzelstunden).

3. Lebens- und Sozialberater – 8 Seminare- Kosten € 1.980,00):

Da es sich um ein Upgrade handelt, ist der Besuch der gesamten Weiterbildung (Grundstufe Kreativtraining und Aufbaustufe MGT) erforderlich, da bereits diese Seminare Bestandteil der gesamten Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater sind.

Lebens- und Sozialberatung bietet ein breites Betätigungsfeld. Dieses ist rechtlich abgedeckt und steht unter dem Schutz der Wirtschaftskammer (WKO).

Beratungsfelder sind: Persönlichkeitsberatung, Psychologische Beratung, Kommunikationsberatung, Konfliktberatung, Mediation, Ehe-, Partnerschafts- und Familienberatung, Scheidungsmediation, Erziehungsberatung, Berufsberatung, Karriereberatung, Mobbingberatung, Coaching, Kreativitätsförderung, Sexualberatung, Sozialberatung, Gruppenberatung, Krisenintervention, Bewältigung von Krisen.

Das Upgrade zum Lebens- und Sozialberater besteht aus 8 zusätzlichen Seminaren. Diese benötigten Seminare können jederzeit zusätzlich gebucht werden, entweder während der Weiterbildung zur Mal- und Gestaltungstherapeutin oder zu einem späteren Zeitpunkt.

Um den Abschluss zu bekommen, muss zusätzlich praktisch-fachliche Tätigkeit (Protokollierte Beratungen, Leitungen von Gruppen, Supervision, Praktika, Literaturstudium, Teilnahme an Übungsgruppen usw.) nachgewiesen werden. Berufliche Vorerfahrungen können zum Teil angerechnet werden.

Abschluss: Nach Erfüllung und Nachweis der erlassenen Bedingungen wird von der

Wirtschaftskammer die Gewerbeberechtigung „Dipl. Lebens- und Sozialberaterin“ erteilt.“

Die Ausbildung zur Mal- und Gestaltungstherapeutin soll als integrative LSB in eigener Praxis ausgeübt werden, wobei die gewerberechtliche Tätigkeit im § 119 GewO geregelt sei.

In Ergänzung zu Punkt 4a des Vorhaltes vom 23. Februar 2009 wurden mit Schreiben vom 18. Mai 2009 eine Kursliste vom 16.4.2005 bis 9.5.2009 sowie Teilnahmebestätigungen für die Jahre 2006, 2007 und 2008 sowie ein Zertifikat zur Kreativtrainerin vorgelegt. Die Ausbildung zum LSB sei mit Kurs am 9. Mai 2009 abgeschlossen, die Abschlussdiplomarbeit werde erst im Jahre 2010 fertig gestellt, da die Bw. Ende Mai 2009 ihr zweites Kind erwarte.

Es liegen folgende Bestätigungen des MGT-Seminarinstituts in Kopie vor:

- Zertifikat zur Kreativtrainerin (über dreisemestriges berufsbegleitende Weiterbildung „Kreativtraining“) vom 19. September 2006
- Teilnahmebestätigung vom 4. Mai 2009 hinsichtlich der Grundstufe Kreativtraining der Weiterbildung zur Mal- und Gestaltungstherapie im Zeitraum 15.4.2005 bis 16.9.2006,
- Teilnahmebestätigung vom 4. Mai 2009 hinsichtlich der Aufbaustufe Weiterbildung Mal- und Gestaltungstherapie im Zeitraum 9. September 2006 bis 8. Juli 2011,
- Bestätigungen vom 4. Mai 2009 über den Erhalt von € 2.520,00 für die Weiterbildung zur Mal- und Gestaltungstherapie im Jahr 2006 und 2007,
- Bestätigung vom 4. Mai 2009 über den Erhalt von € 1.200,00 und € 1.380,00 für die Weiterbildung zur Mal- und Gestaltungstherapie und für Lebens- und Sozialberatung im Jahr 2008 und eine
- Teilnahmebestätigung vom 4. Mai 2009 für eine Teilnahme an der Ausbildung zur Lebens- und Sozialberatung im Zeitraum 25. September 2008 bis 10. Mai 2009.

Im Jahr 2006 erfolgte laut Kursliste die Teilnahme an folgenden Kursen:

20.01.-21.01.06	Schwarz/Weiss
17.03.-18.03.06	Braun
28.04.-29.04.06	Grundlagen 2 (Bildgespräch)
16.06.-17.06.06	Violett
20.08.-24.08.06	Blocktage 2 (Seminarhotel Binder)
09.09.-10.09.06	Bild und Diagnostik Teil 2
15.09.-16.09.06	Bunt
01.10.-02.10.06	Grundlagen 3 (Farbpsychologie)

Mit Schreiben vom 28. April 2010 wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob Ausbildungskosten einer in einem Privatkindergarten als Rhythmiklehrerin Beschäftigten zur Mal- und Gestaltungstherapeutin im Rahmen einer Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin (LSB) beim MGT Seminarinstitut abzugsfähige Umschulungskosten sind und damit Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vorliegen.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 sind 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 die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

In der Begründung des Finanzausschusses des Nationalrates zu dieser Gesetzesänderung, welche im Wesentlichen gleichlautend auch in § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 hinsichtlich der Absetzbarkeit von Betriebsausgaben ihren Niederschlag findet, wird unter anderem ausgeführt, dass Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen ergänzend zur bisherigen Regelung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 abzugsfähig sind, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Aufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine nicht verwandte berufliche Tätigkeit sind nicht abzugsfähig, wenn diese Kurse bzw. Kursmodule nicht „umfassend“ sind (zB Aufwendungen für den Besuch eines einzelnen Krankenpflegekurses, der für sich allein keinen Berufsumstieg sicherstellen). Derartige Aufwendungen sind nur abzugsfähig, wenn sie Aus- oder Fortbildungskosten darstellen.

Der Begriff „Umschulung“ setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG-Kommentar, § 16 Anm 141 und 142).

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

Die Bw. strebt als ausgebildete Volksschullehrerin mit der Zusatzqualifikation der Vorschulbetreuung und als diplomierte Rhythmiklehrerin nach Abschluss ihrer Ausbildung am MGT Seminarinstitut die selbständige Tätigkeit als LSB an.

Die Bw. besuchte im Jahr 2006 (und in den Folgejahren) Kurse wie „Grundstufe Kreativtraining der Weiterbildung zur Mal- und Gestaltungstherapie (MGT)“ und anschließend die „Aufbaustufe Kreativtraining“, die mit dem Abschluss als Kreativtrainerin (Zertifikat vom 19. September 2006) endete.

Nach einer Darstellung auf der Homepage des MGT Seminarinstituts (www.gestaltungstherapie.at) ist daran anschließend eine „Aufbaustufe Mal- und Gestaltungstherapie“ mit dem Abschluss als diplomierte Mal- und Gestaltungstherapeutin und eine „Diplomstufe integrative Lebens- und Sozialberatung“ mit dem Abschluss als diplomierte Lebens- und Sozialberater möglich. Die Grundstufe Kreativtraining und Aufbaustufe MGT sind Bestandteil der gesamten Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater. Es liegen folgende Teilnahmebestätigungen des MGT Seminarinstituts vom 4. Mai 2009 vor:

Kursbezeichnung	Zeitraum
Grundstufe Kreativtraining der Weiterbildung zur Mal- und Gestaltungstherapie	15. April 2005 bis 16. September 2006
Aufbaustufe der Weiterbildung Mal- und Gestaltungstherapie	9. September 2006 bis 8. Juli 2011
Ausbildung zur Lebens- und Sozialberatung	25. September 2008 bis 10. Mai 2009

Zu prüfen ist, ob in den Kosten zur Ausbildung zur LSB abzugsfähige Umschulungskosten zu erblicken sind.

Lebens- und Sozialberatung ist die bewusste und geplante psychologische Beratung und Begleitung von Menschen jedes Lebensalters in den verschiedensten Problem- und Entscheidungssituationen. Wie der Lebens- und Sozialberater-Verordnung BGBl. II Nr. 140/2003 idF 112/2006 entnommen werden kann, umfasst die erforderliche Ausbildung ein breites Spektrum an Lehrgangsinhalten wie Einführung in die Lebens- und Sozialberatung, Gruppenselbsterfahrung, Grundlagen für die Beratung in den angrenzenden sozialwissenschaftlichen, psychologischen, psychotherapeutischen, pädagogischen und medizinischen Fachbereichen, Krisenintervention, Rechtsfragen, Berufsrecht und betriebswirtschaftliche Grundlagen.

Die Lebens- und Sozialberatung stellt eine eigene Berufssparte dar, welche unterschiedliche Beratungstätigkeiten abdeckt, und zwar Beratung und Betreuung von Menschen

beispielsweise im Zusammenhang mit Persönlichkeit-, Partnerschafts-, Erziehungs- oder Berufsproblemen bzw. der Kreativitätsförderung.

Die Ausbildung zum LSB sieht nach erfolgreichem Abschluss einer schriftlichen und mündlichen Prüfung, praktisch-fachliche Tätigkeiten (wie protokollierte Beratungen, Leitungen von Gruppen, Supervision, Einzelselbsterfahrung) die Berechtigung zur Ausübung eines selbständigen Berufes vor, nämlich in Form eines bewilligungspflichtigen und konzessionierten Gewerbes.

Im vorliegenden Fall befand sich die Bw. im Jahr 2006 am Beginn ihrer Ausbildung zum LSB. Nach einer Teilnahmebestätigung vom 4. Mai 2009 hat sie die Ausbildung zur Lebens- und Sozialberatung mit dem Kurs am 9. Mai 2009 abgeschlossen und geplant, die Abschlussdiplomarbeit im Jahr 2010 fertig zu stellen.

Für die Abzugsfähigkeit von umfassenden Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben wird von den gesetzlichen Bestimmungen gefordert, dass die Aufwendungen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die Beweggründe für eine Umschulung können unterschiedlichster Natur sein. Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass er tatsächlich die Ausübung eines anderen Berufes anstrebt.

Ob der Wille besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive (zB hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG-Kommentar, § 16 Anm. 143).

Die Bw. unterzog sich einer ab April 2005 erfolgten Ausbildung (1. Seminar am 15. und 16. April 2005), wobei die Kursbesuche mit der Abschlussprüfung am 9. Mai 2009 endeten. Das Verfassen einer Diplomarbeit ist noch offen und wurde wegen der Geburt des zweiten Kindes auf das Jahr 2010 verschoben. Es kann unzweifelhaft von einer umfassenden Umschulungsmaßnahme gesprochen werden, die auf die Ausübung eines gänzlich anderen Berufes abzielt.

In weiterer Folge hat die Bw. die Lösung eines Gewerbescheines in Aussicht gestellt. Eine längerfristige Weiterbeschäftigung in ihrer jetzigen Tätigkeit als Betreuerin der Vorschulkinder scheint wegen der massiven Rückgänge bei den Anmeldungen nicht mehr gesichert.

Da aber die Bw. ihre Ausbildung noch nicht beendet hat und daher nicht absehbar ist, ob die von ihr gesetzten Ausbildungsschritte unmittelbare Anwendung in der folgenden Tätigkeit als LSB finden werden, kann eine endgültige Entscheidung hinsichtlich der von der Bw. getroffenen Bildungsmaßnahmen derzeit nicht getroffen werden.

Gemäß § 200 Abs. 1 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 BAO).

Die von der Bw. dargestellten Ausbildungsschritte lassen zwar darauf schließen, dass eine neue Tätigkeit angestrebt wird, es lässt sich aber nicht voraussagen, ob die Bw. ihre diesbezügliche Absichtserklärung auch in die Tat umsetzen wird.

Da es sich bei der von der Bw. absolvierten Ausbildung um Aufwendungen im Zusammenhang mit einem bisher noch nicht ausgeübten Beruf handelt, ist jedoch die bloße Möglichkeit einer neuen Berufsausübung nicht ausreichend. Ziel der Ausbildung muss vielmehr die tatsächliche Ausübung eines neuen Berufes sein. Es müssen daher Umstände vorliegen, die objektiv auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung schließen lassen (vgl. u.a. UFS 13.3.2008, RV/0048-L/06).

Diese über die bloße Absichtserklärung hinausgehende tatsächliche Absicht der Berufsausübung wurde von der Bw. zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht nachgewiesen.

Der Umstand, dass eine abschließende Beurteilung derzeit nicht möglich ist, da sich die Bw. erst nach dem im Jahr 2010 erfolgten Verfassen der Diplomarbeit und dem geplanten Abschluss ihrer Ausbildung in der Lage ist, ihre Absichtserklärung auch in die Tat umzusetzen, stellt eine Ungewissheit iSd § 200 BAO dar, weshalb die Abgabefestsetzung nur vorläufig erfolgen kann.

Im Zuge der endgültigen Beurteilung wird anhand der konkreten Tätigkeitsinhalte festzustellen sein, ob von der Bw. tatsächlich Tätigkeiten angeboten werden, bei welchem die von der Bw. gewählten Ausbildungsschritte zentrale und wesentliche Inhalte sind.

Da nach derzeit vorliegendem Sachverhalt ungewiss ist, ob die Bw. den Beruf des LSB 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 nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass streitgegenständlich mehr Gründe für die zukünftige tatsächliche Ausübung des Berufes des LSB sprechen (insbesondere

die intensive Ausbildung und der bevorstehende Abschluss dieser Ausbildung) als dagegen und die strittigen Umschulungskosten iHv € 2.169,80 (Kurskosten Mal- und Gestaltungstherapie € 1.980,00 , Peergespräch € 50,00; Nächtigungskosten € 139,80) daher vorläufig als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 28. April 2010