



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 28. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 9. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 nach der am 13. Juni 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als die Einkommensteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt wird.

Die Bemessungsgrundlage und die Einkommensteuer bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der **Arbeitnehmerveranlagung 2009** wurden vorerst erklärungsgemäß Aus- und Fortbildungskosten des Berufungswerbers (Bw.) von 5.390 € sowie Arbeitsmittel von 241 € als Werbungskosten berücksichtigt. Infolge Aufhebung dieses Bescheides wegen Rechtswidrigkeit erging ein neuer Einkommensteuerbescheid mit der Begründung, dass der Bw. dem Ersuchen, Nachweise für die Bildungskosten zu übermitteln, nicht nachgekommen sei. Unter den Werbungskosten wurde nunmehr lediglich der Pauschbetrag von 132 € in Abzug gebracht.

Wegen der Nichtanerkennung der beantragten Bildungskosten brachte der Bw. eine **Berufung** ein und übermittelte die angeforderten Belege. Er merkte dazu an, dass er die Belege ohnedies rechtzeitig bereits zuvor mit Fax übersendet hatte.

In einem ergänzenden **Schreiben** erläuterte der Bw., dass die geltend gemachten Umschulungskosten eine Shiatsu-Ausbildung betreffen. Es handelt sich um eine dreijährige theoretische und praktische Ausbildung, die umfassende berufliche Qualifikationen vermittelt.

Der Bw. führte aus, dass er die Ausübung des Berufes des Shiatsu-Praktikers neben seiner Tätigkeit im Angestelltenverhältnis anstrebt. Das kommt durch die lange, intensive und sehr kostspielige Ausbildung zum Ausdruck. Er plant, sich nach der Beendigung der Ausbildung im Mai 2012 vom Dienstgeber für eine Weiterbildungskarenz freistellen zu lassen, um sich dem Aufbau der gewerblichen Tätigkeit vollständig widmen zu können.

Der Bw. rechnet mit hervorragenden Einkunftschenzen durch Hausbesuche bei Privatpersonen und durch Angebote in Thermen. Aufgrund der im Rahmen der Ausbildung vorgenommenen Behandlungen verfügt er nach seinem weiteren Vorbringen bereits über einen Kundenstock. Durch Weiterempfehlungen erwartet er einen Gesamtüberschuss aus der Tätigkeit. Er ersucht daher, die Umschulungskosten als vorweggenommene Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 anzuerkennen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** ab, da Umschulungskosten für eine angestrebte Nebentätigkeit nicht abzugsfähig seien.

Im **Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** brachte der Bw. vor, dass er seine jetzige berufliche Tätigkeit nicht aufgeben möchte, sondern ein zweites Berufsstandbein geschaffen werden soll. Umschulungsmaßnahmen können auch auf eine Nebentätigkeit gerichtet sein. Die Umschulungskosten seien daher als Werbungskosten bzw. vorweggenommene Betriebsausgaben anzusetzen.

Mit **Schreiben vom 13. Dezember 2012** ersuchte das Finanzamt den Bw. um Informationen über seine Tätigkeit als Shiatsu-Praktiker, vor allem ob der Bw. bereits Maßnahmen zur Berufsausübung besetzt hat, ob eine Gewerbeberechtigung vorliegt und ob bzw. in welcher Höhe der Bw. Einnahmen erzielt. Das Schreiben blieb unbeantwortet.

In der am 13. Juni 2013 abgehaltenen **Berufungsverhandlung** führte der Bw. ergänzend aus, dass er sein Arbeitsverhältnis beim DG mit 30. Juni 2013 beenden wird. Er hat die Shiatsu-Ausbildung abgeschlossen und beabsichtigt, im Herbst noch zwei Aufbaukurse zu absolvieren und im Jänner 2014 die Abschlussprüfung für die Shiatsu-Ausbildung abzulegen. Die Ausbildung soll danach zur Einkünftezielung auf selbständiger Basis verwendet werden. Er möchte die Shiatsu-Behandlungen in einem Hotel in der Nähe seines neuen Wohnortes und im X Bad anbieten. In seinem Haus wird derzeit ein Behandlungsraum für die Shiatsu-Tätigkeit eingerichtet.

Der Bw. erläuterte weiters, dass er mit seiner neuen Tätigkeit noch keine Einnahmen erzielt hat, weil die Abschlussprüfung fehlt und er somit auch noch keine Gewerbeberechtigung erlangt hat. Er hat aber schon publik gemacht, dass er eine Shiatsu-Tätigkeit ausüben wird. Schriftliche Werbemaßnahmen gibt es bis jetzt noch nicht.

Der Bw. hat – nach seinem weiteren Vorbringen - in Y ein altes Bauernhaus gekauft und dieses in den letzten Monaten hergerichtet. Diesen neuen Lebensmittelpunkt möchte er behalten.

Bei den Aufwendungen für Arbeitsmittel handelt es sich laut Bw. um eine Shiatsu-Matte und Bücher.

Die Vertreterin des Finanzamtes meinte, dass aufgrund der Ungewissheit ein vorläufiger Bescheid ergehen sollte.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Bw. war im Streitjahr 2009 und in der Folge bis 30. Juni 2012 als Angestellter beim DG Österreich mit Bruttojahresbezügen von rund 40.000 € beschäftigt. Danach verlegte der Bw. seinen Wohnsitz von Z nach Y, ließ sich von seinem Dienstgeber karenzieren und beendet nunmehr sein Dienstverhältnis mit 30. Juni 2013.

Neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit absolvierte der Bw. von 2009 bis Mai 2012 eine Shiatsu-Ausbildung in der Gesundheitsschule Hildegard von Bingen. Nach den vorgelegten Unterlagen ist das Ziel der dreijährigen Ausbildung, Shiatsu selbständig in eigener Praxis (Massagegewerbe eingeschränkt auf Shiatsu) oder in Wellness-Einrichtungen und dgl. auszuüben. Der Abschluss besteht – wie dem Informationsblatt der Ausbildungseinrichtung weiters zu entnehmen ist - aus einer kommissionellen Prüfung als Grundlage zur Erteilung der Gewerbeberechtigung, die Ausbildung ist aber aufgrund der Vertiefung der Kreativität und der Entfaltung der Persönlichkeit auch für Personen wertvoll, die keine berufliche Verwertung beabsichtigen.

Als Ausbildungsinhalte sind im Informationsblatt angegeben (auszugsweise):

1. Ausbildungsjahr: Erlernen der Ganzkörper-Shiatsubehandlung, theoretische Kenntnisse, Befundung, japanische Selbstmassage, Diagnose
2. Behandlungsjahr: erweiterte und vertiefende Behandlungstechniken, Meditation, Ernährung und Gesundheitsberatung, Einführung in die Traditionelle Chinesische Medizin, Übungen für die persönliche Entwicklung, Heilende Laute

### 3. Ausbildungsjahr: strukturelle Arbeiten an verschiedenen Körperelementen, rechtliche und ethische Grundlagen, Einführung in die Selbständigkeit

Der Bw. plant die Ablegung der Abschlussprüfung erst im Jänner 2014. Aus diesem Grund konnte der Bw. bis jetzt keine Einnahmen aus der neuen Tätigkeit erzielen, eine Gewerbeberechtigung wurde noch nicht erteilt. Strittig ist, ob die Kursgebühren in Höhe von 5.390 € für die Shiatsu-Ausbildung und damit zusammenhängende weitere Aufwendungen von 241 € (für Shiatsu-Matte und Bücher) als Kosten für Umschulungsmaßnahmen im Rahmen von vorweggenommenen Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG in der für die Streitjahre gültigen Fassung sind Betriebsausgaben ua 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. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG enthält eine gleichlautende Regelung für Aufwendungen in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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. Aufwendungen, die sich nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen lassen, gehören mit ihrem Gesamtbetrag zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben, weshalb eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil etwa im Schätzungswege nicht zulässig ist (Aufteilungsverbot vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2007, [2006/15/0325](#)).

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt". Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004/581, 622, und *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2).

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Umschulungskosten sind aber auch dann

steuerlich zu berücksichtigen, wenn der neue Beruf nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll. Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss (vgl. UFS 21.4.2011, RV/3214-W/10, UFS 31.10.2011, RV/1861-W/11).

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. UFS 27.1.2009, RV/3989-W/08; UFS 24.9.2009, RV/3042-W/07, *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 16 Anm. 143).

Im vorliegenden Fall stellt die Ausbildung zum Shiatsu-Praktiker für einen Beschäftigten des DG Österreich eine Umschulungsmaßnahme dar. Die Ausbildung besteht aus einem intensiven dreijährigen Lehrgang, der theoretische und praktische Kenntnisse vermittelt. Die Abschlussprüfung berechtigt zur Ausübung des Gewerbes der Massage, eingeschränkt auf Shiatsu, und ermöglicht somit den Einstieg in einen neuen Beruf. Ohne Bedeutung ist dabei entgegen der Begründung der Berufungsvorentscheidung die vorerst geäußerte Absicht des Bw., die neue Tätigkeit nur nebenberuflich auszuüben (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Die Kosten und die Dauer der Ausbildung stellen Indizien dar, dass der Bw. mit der Shiatsu-Ausbildung tatsächlich die Schaffung einer neuen Einkunftsquelle bezieht und die Ausbildung nicht lediglich auf einem privaten Interesse beruht. Auch die vom Bw. in der

mündlichen Verhandlung angekündigte Beendigung seines Dienstverhältnisses beim DG mit 30. Juni 2013 deutet auf die Absicht hin, in ein neues Berufsfeld umzusteigen.

Es sprechen allerdings andererseits einige Umstände gegen eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünftezielung als Shiatsu-Praktiker.

So hat der Bw. nach Beendigung des Shiatsu-Lehrgangs im Mai 2012 bis jetzt (Juni 2013) die Abschlussprüfung noch nicht abgelegt und hat dafür einen Termin frühestens im Jänner 2014 ins Auge gefasst, was nicht als zielstrebig Absolvierung einer Ausbildung bezeichnet werden kann. Aufgrund der nach dem Lehrgang bereits verstrichenen Zeit kann man keineswegs mit Sicherheit davon ausgehen, dass der Bw. die Prüfung überhaupt ablegen wird. Die Ankündigung in der Berufung, die vom Dienstgeber gewährte Bildungskarenz für den Aufbau der neuen gewerblichen Tätigkeit zu nutzen, hat der Bw. nicht wahrgemacht, da er in diesem Zeitraum nach seinen Angaben mit der Renovierung seines neuen Wohnsitzes beschäftigt war.

Der Bw. hat noch keine konkreten Maßnahmen getätigt, um eine zukünftige Tätigkeit als Shiatsu-Praktiker in die Wege zu leiten. Es wurden beispielsweise keine Werbemaßnahmen oder Verhandlungen mit potentiellen Geschäftspartnern bekannt gegeben. Dass der Bw. mündlich publik gemacht hat, in Zukunft als Shiatsu-Praktiker arbeiten zu wollen, ist nicht ausreichend. Soweit sich der Bw. auf einen Kundenstock aus den Behandlungen während der Ausbildung berufen hat, sind diese potentiellen Kunden jedenfalls durch die Verlegung des Wohnsitzes verloren gegangen. Die Erklärung, nach Erteilung der Gewerbeberechtigung im nahe gelegenen Hotel und im Schwimmbad Shiatsu-Massagen anzubieten bzw. in seinem Haus einen Behandlungsraum einzuplanen, ist zu vage, um die ernsthafte Absicht zur Einkünftezielung als erwiesen anzunehmen.

Der subjektive Wille des Bw. zur Einkünftezielung im neuen Beruf kann nämlich nur dann berücksichtigt werden, wenn der innere Entschluss zur Aufnahme einer neuen Tätigkeit klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt und durch geeignete Unterlagen nachweisbar ist. Der Bw. hat keine Unterlagen zur Einsichtnahme vorgelegt, die sein im Planungsstadium befindliches berufliches Konzept untermauern würden.

Zu beachten ist, dass auch ein Interesse des Bw. an Shiatsu zu privaten Zwecken nicht ausgeschlossen werden kann, wird doch im Informationsblatt der Ausbildungseinrichtung auf den persönlichkeitsbildenden Aspekt der Seminare für Personen ohne berufliches Interesse hingewiesen. Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung hinsichtlich der geplanten Verwertung der Bildungsmaßnahme muss aber umso höher sein, je mehr sich eine

Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Ausbildung des Bw. noch nicht vollständig abgeschlossen ist und die neue Tätigkeit in Umfang und Ausgestaltung vollkommen ungewiss ist. Die gesamte berufliche Situation des Bw. ist offen. Die Absicht des Bw., mit den erworbenen Kenntnissen eine neue Einkunftsquelle zu erschließen, kann derzeit noch nicht abschließend beurteilt werden.

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 bisher vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 BAO).

Im gegenständlichen Fall liegt die Ungewissheit in der Beurteilung der subjektiven Absichten des Bw., die zwar schon vorliegen, aber noch nicht ausreichend objektivierbar und damit endgültig beurteilbar sind. Diese Beurteilung wird erst später möglich sein, wenn der subjektive Wille anhand der objektiven Umstände sichtbar und beweisbar wird.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2009 hat daher vorläufig zu erfolgen, wie auch seitens des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung vorgeschlagen wurde.

Eine (vorläufige) Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – wie vom Bw. ursprünglich beantragt – ist keinesfalls zulässig, da die zukünftige Shiatsu-Tätigkeit nach dem letzten Wissensstand jedenfalls nicht im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses geplant ist.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse können die Ausbildungskosten aber auch nicht als vorweggenommene Betriebsausgaben unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb anerkannt werden, da – wie bereits angeführt – die Umstände derzeit überwiegend gegen die Absicht des Bw. sprechen, die Shiatsu-Kenntnisse tatsächlich beruflich umzusetzen. Bei dieser Beurteilung gaben die Verzögerung in der Ablegung der Abschlussprüfung und die eher unbestimmten, sich nicht manifestierenden Zukunftsvorstellungen des Bw. den Ausschlag.

Hervorzuheben ist überdies, dass es für die Anerkennung von Umschulungskosten nicht ausreicht, (geringe) Einnahmen zu erzielen. Vielmehr muss der Wille des Steuerpflichtigen

darauf gerichtet sein - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten – sich eine neue Einkunftsquelle zu verschaffen (VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#)). Das bedeutet, dass die Erzielung eines Gesamtgewinns beabsichtigt sein muss und der Umfang der neuen Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung der Kenntnisse hinausgehen muss.

Die Aufwendungen für die Shiatsu-Ausbildung sowie für die Shiatsu-Matte und Bücher waren somit vorläufig nicht anzuerkennen. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 wird lediglich insofern abgeändert, als die Einkommensteuer vorläufig festgesetzt wird.

Wien, am 18. Juni 2013