



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 24. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 8. August 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Einkommensteuerbescheid 2005 ergeht vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin begehrt im Rahmen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 an Werbungskosten € 1.044,55 für Arbeitsmittel, € 31,40 für Fachliteratur, € 640,81 für Reisekosten und € 2.475,00 für Aus- beziehungsweise Fortbildungskosten bei ihren nichtselbständigen Einkünften als Musiklehrerin .

Diese Posten erläuterte die Berufungswerberin in der Beilage. Als Arbeitsmittel wurden aufgezählt: Noten (€ 50,00, geschätzt), Büromaterial (€ 14,55), Reparatur PC (€ 207,00; € 345,00 abzüglich 40% Privatanteil), Internet anteilig (€ 28,00 im Monat, davon 40%), Telefon (€ 388,60; Mobilkom davon 40%), Computer-Afa (€ 250,00; € 1.250,00 Anschaffungskosten, 40% Privatanteil, drei Jahre Abschreibungsdauer). Als Fachliteratur wurde eine Eingangsrechnung „B“ (€ 31,40) erwähnt. Bei den Reisekosten wurde neun mal ein Tagegeld von € 26,40, vier mal die Kosten der Nächtigung laut Beleg mit € 21,00 und zwei mal mit € 20,00 und Kilometergeld für 756 km, also € 279,21 aufgezeichnet. Die

Fortbildungskosten wurden mit € 2.350,00 A, € 102,00 Volkshochschule und € 23,00 CDs für A angegeben.

Im der Abgabenerklärung beigelegten kopierten Schreiben der A datiert vom 16. Oktober 2005 bestätigt diese, dass die Berufungswerberin an 24 Tagen im Jahr 2005 an Kursen zur Ausbildung als Entspannungstrainerin teilgenommen habe.

Im Vorhalt vom 12. Juli 2006 wurde die Berufungswerberin aufgefordert, sämtliche Belege für die Veranlagungsjahre vorzulegen und zu erläutern, inwieweit die von ihr beantragten Werbungskosten Fortbildungskosten bei der A mit ihrem derzeitigen Beruf in Zusammenhang stünden.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 datiert vom 8. August 2006 wurden die von der Berufungswerberin geltend gemachten Werbungskosten für Fachliteratur, Reisekosten und Aus- beziehungsweise Fortbildung zur Gänze nicht anerkannt und die Werbungskosten für Arbeitsmittel auf € 933,55 reduziert. Dies wurde mit einem Hinweis auf ein Telefongespräch mit der Berufungswerberin und damit begründet, dass Telefon- und Internetkosten anteilig für zehn Monate anerkannt worden seien. Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen seien dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung wären. Die Ausbildung der Berufungswerberin zum Entspannungstrainer stehe mit ihrem derzeitigen Beruf nicht in Zusammenhang, auch wenn teilweise die erlangten Kenntnisse in den Unterricht mit einbezogen werden könnten. Eine Umschulung könne bei einer festen Anstellung als Lehrer ausgeschlossen und die beantragten Werbungskosten nicht anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung datiert vom 24. August 2006. Darin erklärte die Berufungswerberin die von ihr als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen würden in einem unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit stehen. Die Ausbildung zum Entspannungstrainer ermögliche ihr neben der Verwendung des Erlernten in ihrem Beruf als Musiklehrerin die zusätzliche Ausübung eines völlig neuen mit ihrer bisherigen Tätigkeit nicht verwandten Berufes. Die Berufungswerberin wolle sich ein zusätzliches Standbein als „*neue Selbständige*“ aufbauen und habe dafür viel Zeit und Geld investiert. Der Lehrgang habe zwei Semester gedauert, 214 Unterrichtseinheiten, 60 Praktikumsstunden und 180 Stunden Literaturstudium umfasst. Dadurch seien der Berufungswerberin Kosten für den Kursbeitrag, für die Fahrten zum Kursort und die Nächtigung entstanden.

Im Vorhalt des Finanzamtes datiert vom 14. September 2006 ersuchte dieses um Auskunft darüber, ob die Berufungswerberin die Absicht habe, ihren derzeitigen Beruf als Musiklehrerin aufzugeben und den Beruf der Entspannungstrainerin auszuüben, wann die

Berufungswerberin aus dieser Tätigkeit Einkünfte erwarte, ob sie ihre Ausbildung bereits abgeschlossen habe, beziehungsweise wie lange diese noch dauern werde und welche Gründe sie dazu veranlasst hätten, eine neue Ausbildung in Angriff zu nehmen.

Darauf antwortete die Berufungswerberin im Schreiben datiert vom 15. Oktober 2006, dass sie nicht vorhabe ihren bisherigen Beruf aufzugeben, da sie sich nur abgesichert einer neuen beruflichen Herausforderung stellen wolle. Die Tätigkeit als Entspannungslehrerin wolle sie neben jenem als Musiklehrerin ausüben und dafür selbstverständlich auch Steuern zahlen. Das Entspannungstraining sei auch mit der Tätigkeit als Musiklehrerin gut kompatibel. Wie bei jeder selbständigen Tätigkeit, sei es schwer abzuschätzen, wann und in welchem Ausmaß aus der neuen Tätigkeit Einkünfte fließen würden. Sie wolle dies aber nicht aus Liebhaberei sondern deshalb tun, weil es leider nur noch in wenigen Bereichen völlig sichere Berufe gebe, die bis zum Lebensende ausgeübt werden könnten und bei welchen das dafür bezogene Entgelt feststehe. Die Diplomprüfung zur Entspannungslehrerin habe sie Ende Mai 2006 mit gutem Erfolg abgeschlossen. Die neue Ausbildung habe sie in Angriff genommen, um sich beruflich abzusichern und um einen weiteren Beruf zu erlernen.

In der Berufungsvorentscheidung datiert vom 31. Oktober 2006 wurde das Begehren der Berufungswerberin abgewiesen und dies wie folgt begründet:

„Umschulungskosten sind dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sei einen Einstieg in eine andere berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Die angestrebte Tätigkeit muss zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen. Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen, stellen sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar. Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Diese sind jedenfalls dann gegeben, wenn die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben ist (ist nicht der Fall) oder die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch Umschulung verbessert werden (ist auch nicht der Fall). Die Intensität der Nachweisführung muss umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen beziehungsweise Neigungen eignet. Ein Werbungskostenabzug ist nicht zulässig, wenn eine Einkünfteerzielung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse von vornherein nicht zu erwarten ist. Die Berufung ist aus oben angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen. Sollte allerdings in Zukunft ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt werden, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zur Bescheidberichtigung gemäß § 295a BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) der Jahre, in denen Umschulungsmaßnahmen gezahlt wurden führt.“

Dagegen richtet sich der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 29. November 2006, welcher sich selbst als Berufung bezeichnet und auf jede weitere inhaltliche Begründung verzichtet. Allerdings teilte die Berufungswerberin mit, dass sie

vom „Bildungskonto des Landes C“ am 25. Oktober 2006 die Zusage für einen Förderungsbetrag in Höhe von € 1.830,00 erhalten habe. Dadurch würden sich ihre berufungsgegenständlichen Aufwendungen für Kurskosten von € 2.350,00 auf € 520,00 vermindern. Die Berufungswerberin schränkte daher ihr Berufsbegehren mit der Formulierung, darum zu bitten den „Restbetrag“, das Kilometergeld (€ 279,21) und die Diäten (€ 361,60) anzurechnen, ein. Beigelegt war ein Schreiben des Amtes der C_ Landesregierung vom 25. Oktober 2006, Abteilung Gewerbe, in welchem der Berufungswerberin ein Förderungsbeitrag von € 1.830,00 für den Besuchs des berufungsgegenständlichen Kurses zugesagt und die Überweisung dieses Betrages in den folgenden Wochen angekündigt wird.

Telefonisch urgierte die Berufungswerberin am 13. September 2007 gegenüber dem Referenten am 13. September 2007 und brachte noch vor, dass sie nunmehr selbständige Einkünfte als Entspannungstrainerin erziele. Diese Tätigkeit übe sie als zweites berufliches Standbein aus, um ihre Einkünfte als Musiklehrerin aufzubessern. Sie habe zwar in der Vergangenheit immer wieder versucht, ihre Stundenanzahl an der Musikschule, nämlich bisher 16 Stunden, zu erhöhen, dieses Begehren sei aber bisher immer abgelehnt worden. Aus diesem Grund versuche sie, sich als Entspannungstrainerin eine zweite Einkunftsquelle zu erschließen. Im Jahr 2006 habe sie bereits Kurse abgehalten. Die Veranlagung dieses Jahres sei aber durch die offene Berufung 2005 gesperrt. Zwar habe sie bisher Verluste erzielt, hoffe aber bald die Gewinnzone zu erreichen.

Am 30. Juli 2007 suchte die Berufungswerberin das Finanzamt auf und übergab diesem eine Einkommensteuererklärung 2005, in welche sie die oben beschriebenen Aufwendungen nicht mehr bei den nicht selbständigen Einkünften, sondern bei jenen aus Gewerbebetrieb einordnete. Dabei erklärte sie an Fahrtkosten € 640,81 und an weiteren Betriebsausgaben € 520,00 also einen Verlust von € 1.160,00. Bei den nichtselbständigen Einkünften führte sie € 1.044,55 als Arbeitsmittel, € 31,40 für Fachliteratur und € 125,00 für Fort-, Ausbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen an.

Entgegen dieser Darstellung der Berufungswerber ist bisher keine Abgabenerklärung der Berufungswerberin für die Einkommensteuer 2006 bei der Abgabenbehörde eingelangt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gesetzliche Grundlage für das Geltendmachen von Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die der Berufungswerberin im Berufungsjahr bezogen hat, ist der § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz BGBl. 400/1988), welcher vorsieht, dass dazu alle Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zählen.

Andererseits hat die Berufungswerberin in ihrer Ergänzung der Berufung am 30. Juli 2007 die hier strittigen Aufwendungen abgehend von ihrer bis dahin vertretenen Ansicht als Betriebsausgaben angesehen, welche dem § 4 Abs. 4 EStG 1988 zuzuordnen wären.

Es ist daher zu fragen, ob Aufwendungen für Aus-, Fort- oder Umschulungsmaßnahmen, welche ein bis dahin allein nichtselbständig Tätiger trägt, beim § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 einzuordnen sind, wenn der angestrebte neue oder weitere Beruf zu betrieblichen Einkünften führen soll.

In der für das Berufungsjahr anzuwendenden Fassung des EStG 1988 BGBl. I Nr. 133/2003 lautet der § 4 Abs. 4 Z 7: *„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. 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.“* Dies entspricht wörtlich der für das Berufungsjahr anzuwendenden Fassung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 BGBl. I Nr. 180/2004.

Was die Abzugsfähigkeit der hier berufsgegenständlichen Aufwendungen angeht kann daher dahingestellt bleiben, ob die Berufungswerberin mit den von ihr erworbenen Kenntnissen als Entspannungstrainerin nichtselbständige oder betriebliche Einkünfte erzielen wird, da, wie dargestellt, die zu beurteilende Rechtsfolge jedenfalls dieselbe sein wird. Aus welcher Einkunftsart mögliche Einkünfte der Berufungswerberin als Entspannungstrainerin oder vielleicht aus beiden fließen werden, kann auch nur die Zukunft zeigen und kann wohl auch die Berufungswerberin nicht mit abschließender Sicherheit vorhersehen.

Allerdings spricht die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2005 am 30. Juli 2007 dafür, in welchem die Berufungswerberin die hier gegenständlichen Aufwendungen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einordnet und wohl auch die von ihr angesprochenen Vorträge im Jahr 2006, welche dem Anschein nach nicht in einem nichtselbständigen Vertragsverhältnis gehalten wurden eher für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Wie oben zitiert, definieren sowohl der § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als auch der § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Aus-, Fortbildungs- und Umschulungsmaßnahmen und grenzen diese ein. In Hinblick auf § 20 EStG 1988 könnte man dies als deklarativ oder konstitutiv verstehen. Jedenfalls sieht § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 im Sinne einer Gleichbehandlung derjenigen ohne Privatleben, welches in irgendeiner Weise das berufliche berührt, mit denjenigen, welche beides miteinander verbinden können, vor,

dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abzugsfähig sind. Dabei besteht insofern ein einheitliches Abzugsverbot als sich private und berufliche Veranlassung nicht trennen lassen (vergleiche etwa unter Hinweis auf die Vorjudikatur VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Bei der Unterscheidung zwischen beruflicher Veranlassung und Lebensführung ist dabei nach der ständigen Judikatur eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden (siehe auch VwGH 29.4.2004, 2000/13/0156 und dort zitierte Vorjudikatur: *"Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss."*)

Diese Grenze gilt auch dort, wo Werbungskosten oder Betriebsausgaben einzeln im Einkommensteuergesetz angeführt werden, wie etwa dem § 4 Abs. 4 Z 7 und dem § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (siehe oben). Dies bedeutet aber, dass berufliche beziehungsweise betrieblichen Aus-, Fortbildung und Umschulung in Hinblick auf die der privaten Lebensführung zuzuordnende Wissensvermittlung, welche auf Persönlichkeitsbildung abzielt, abgegrenzt werden muss.

Oder anders ausgedrückt dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner/Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt genutzte veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen,

die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Abzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die privaten Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195-6 und 95/14/0045-6).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Wendet man diese Gedanken auf die von der Berufungswerberin geltend gemachten Aufwendungen an, ergibt sich folgendes Bild:

Nach der Darstellung der A (siehe D) werden beim Kurs für den diplomierten Entspannungstrainer die Lehrbereiche Neurobiologie, psychosoziale Erkrankungen in Folge von Stress, eigener Umgang mit Stress, Psychohygiene und Gesundheit, Motivation und Emotion, kognitive Leistungsfähigkeit, Eutonie und Spannungsausgleich, innere Einstellung und Entspannung, didaktische Prinzipien, Beispiele für die Übungsauswahl, methodische Einarbeitung in andere Programme, beruhigende Lebensmittel, Ruhevitamine und Mineralstoffe, Wasser als Stresslöser, Atemübungen, Arbeiten mit inneren Bildern und Phantasie Reisen, mentales Training, Zeitmanagement, Selbstmanagement, progressive Muskelentspannung nach Jacobsen, Yoga und Qi Gong, Übersicht über die wichtigsten Verfahren und Bedeutung des Einsatzes von Marketing und Werbung unterrichtet.

Berufsfortbildung liegt vor, wenn bereits ein Beruf ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung des bisherigen Berufes dienen (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie ein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben wäre. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsfortbildung entsprechend genügt es, wenn die Aufwendungen an sich geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Lassen die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen, kommt es nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0020 mit Hinweisen auf Vorjudikatur).

Berufsausbildung hingegen ist gegeben, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Für die Klärung der damit im Zusammenhang stehenden wesentlichen Frage der Berufsidentität ist das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des jeweiligen Berufes darstellt (VwGH 16.9.1986, 86/14/0114; 30.1.1990, 89/14/0212).

Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist jeweils konkret für den jeweiligen Abgabepflichtigen zu klären.

Wendet man diese Gedanken auf die Situation der Berufungswerberin an, gelangt man zum Schluss, dass die berufsspezifische Fortbildung einer Musiklehrerin im Bereich des Musikalischen, etwa der Musikhistorie, Instrumenten- und Gesangs-, beziehungsweise Kompositionstechnik und allenfalls der diesbezüglichen Didaktik liegt. Die Einordnung der von der Berufungswerberin geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten für Fortbildung im Beruf der Musiklehrerin kommt daher nicht in Betracht.

Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn nach der Verkehrsauffassung ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Ein solcher liegt vor, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Im Fall der Berufungswerberin können die Kenntnisse im Bereich Entspannungstechnik zwar möglicherweise ein reibungsloseres Arbeiten mit den Schülerinnen und Schülern ermöglichen, dies gilt jedoch für jedes Berufsbild, das Kontakt mit anderen Menschen beinhaltet, im übrigen kann keine Verwandtschaft mit dem Berufsbild der Musiklehrerin festgestellt werden.

Ist also diesen Gedanken und der Judikatur folgend klar, dass es sich beim Besuch der Seminare für das Erlernen der Fähigkeiten einer Entspannungstrainerin in Hinblick auf § 20

Abs. 1 lit. a EStG 1988 und den bisherigen Beruf der Berufungswerberin um Kosten der privaten Lebensführung handelt, stellt sich die Frage, ob es sich als vorweggenommene Werbungskosten beziehungsweise Betriebsausgaben für eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 oder § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 handeln könnte.

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes werden Aufwendungen, die ihrer Art nach auch privat veranlasst sein können (wozu auch die Ausbildung zu einem nicht artverwandten Beruf zählt), nur dann in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften gesehen, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche beziehungsweise berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit biete in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen beziehungsweise beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vergleiche VwGH 28.10.1998, 93/14/0195, 95/14/0044, 95/14/0045, 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097, 2000/14/0084 und 17.6.1996, 92/14/0173).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in mehreren Erkenntnissen (17.9.1996, 92/14/0173, und 27.6.2000, 2000/14/0096) sich zu diesem Themenkreis geäußert und festgestellt, dass Kurse dann keinen berufsspezifischen Bezug haben, wenn sie neben einer - im Einzelfall durchaus möglichen - Anwendung im Beruf jedenfalls auch für die private Lebensführung von Nutzen sind. Unter anderem sah der Verwaltungsgerichtshof auch in dem Umstand, dass jeweils Angehörige verschiedenster Berufsgruppen an den Kursen teilnahmen, ein Anzeichen dafür, dass Wissen allgemeiner Art vermittelt wurde.

Es liegt auf der Hand, dass die von der Berufungswerberin erlangten Kenntnisse jedermann in seiner persönlichen Lebenssituation behilflich sein können.

Der von Berufungswerberin gewählte weg, ermöglicht nach den Prospektunterlagen *„eine spätere Tätigkeit als Kurstrainer in Schulen (Lernstressbewältigung), Vereinen, als Trainer in Thermen, Kuranstalten, Fitnessanlagen, Wellnessanlagen, die Betreuung von leistungsorientierten Sportlern, Referententätigkeit, als Trainer im Bereich Gesundheitsförderung und -vorsorge, als Trainer für Institutionen der Erwachsenenbildung, Gemeinschaftspraxen mit Therapeuten, Ärzten, Masseuren,...“*

Aufgrund der bisher vorliegenden Abgabenerklärungen kann aber nicht mit Sicherheit gesagt werden, ob die Berufungswerberin bisher den oben beschriebenen Kurs besucht hat, um damit den Umgang mit ihrer eigenen persönlichen Situation zu erleichtern und die dafür notwendigen Fähigkeiten gründlich zu erlernen oder ob sie sich damit die Basis für ein zweites finanzielles Standbein schaffen will.

Dabei ist zu bedenken, dass die bisherige berufliche Situation als Musiklehrerin, welche beim Land C angestellt ist, nicht nahe legt, dass es für die Berufungswerberin in nächster Zeit keine Beschäftigungsmöglichkeit in diesem Bereich geben wird.

Eine Unsicherheit im Sachverhaltsbereich ergibt sich aber daraus, dass der Wunsch einen anderen oder weiteren Beruf auszuüben, eine subjektive Entscheidung ist, die sich um steuerlich anerkannt werden zu können, objektiv manifestieren muss. Reicht es bei einem Beruf, welcher keine großflächigen Berührungspunkte mit dem Privatleben kennt, dazu aus, die Ausbildung oder im Fall der Berufungswerberin die Umschulung zu beginnen, muss in jenen Fällen, wo der neue gewünschte Beruf in weiten Bereichen Fähigkeiten vermittelt, die jedermann in der Lebensführung zu Gute kommen, wie dies beim Entspannungstrainer der Fall ist, das Ende der Ausbildung und das Aufnehmen der neuen beruflichen Tätigkeit hinzutreten, um die Aufwendungen für die Ausbildung oder Umschulung mit Sicherheit der beruflichen Sphäre zuordnen zu können.

Nach § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde eine 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.

Vorläufige Bescheid dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Wie schon ausgeführt, ist im Fall des Berufungswerbers nach objektiven Maßstäben ungewiss, ob er mit dem Besuch der Kurse zum Lebens- und Sozialberater nur der Lebensführung dienende Fähigkeiten erwerben oder einen neuen Beruf erlernen und ausüben will.

Da die Berufungswerberin jedoch bisher Zeit und auch ein erhebliches Maß an Geld in das Erlernen der Grundlagen für den Beruf der Entspannungstrainerin investiert und behauptet hat, auch schon Vorträge gehalten zu haben, spricht die Wahrscheinlichkeit eher dafür, dass der Berufungswerberin die Mühen, die er bisher auf sich genommen hat, tatsächlich dazu einsetzen will, einen neuen Beruf zumindest neben ihrem bisherigen Beruf auszuüben.

Dies rechtfertigt eine in diesem Punkt prinzipiell stattgebende Entscheidung über das Berufsbegehren, wenn auch der Einkommensteuerbescheid 2005 in Hinblick auf die in den letzten Absätzen dargestellten Überlegungen jedenfalls vorläufig gemäß § 200 BAO zu ergehen hat, als die Berufungswerberin keine Steuererklärung für das Jahr 2006 abgegeben hat, aus welcher sich einerseits die Art der Einkünfte und ob solche wirklich vorliegen, beziehungsweise, ob die Berufungswerberin die neue berufliche oder betriebliche Tätigkeit wirklich bereits aufgenommen hat, ablesen ließe.

Aus den bisher abgegebenen Unterlagen lässt sich jedoch erkennen, dass die Berufungswerberin für das Jahr 2005, selbst wenn die hier behandelten Aufwendungen den

Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet werden, jedenfalls keine freiwilligen Bücher im Sinne des § 4 Abs. 1 iVm. EStG 1988, sondern eine Einnahmen- Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 geführt hat. Für die zeitliche Zuordnung der Ausgaben der Berufungswerberin ist daher § 19 Abs. 2 EStG 1988 (Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.) anzuwenden.

Hat also die Berufungswerberin im Jahr 2005 € 2.350,00 an Aufwendungen für Kurskosten getragen, so sind diese auch dem Jahr 2005 zuzuordnen, soweit diese grundsätzlich abzugsfähig sind (siehe zuvor). Die Höhe des Verlustes der Berufungswerberin bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Entspannungstrainerin beträgt daher vorläufig € 2.990,81. Erhält die Berufungswerberin im Jahr 2006 einen Förderungsbetrag der C_ Landesregierung, so sind diese Einnahmen gleichsam negative Aufwendungen im Jahr 2006, welche die Einkünfte des Jahres 2006, jedoch nicht jene des Jahres 2005 erhöhen.

Der Förderungsbetrag der C_ Landesregierung in Höhe von € 1.830,00 wird daher bei der Ermittlung der Einkünfte 2006 zu berücksichtigen sein.

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass die Berufungswerberin zwar mit dem Besuch des Seminars für das Erlernen des Berufes der diplomierten Entspannungstrainerin, die Möglichkeit einer umfassenden Umschulung im Sinne der §§ 4 Abs. 4 Z 7 beziehungsweise allenfalls 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ergriffen hat, bisher aber noch unsicher aber wahrscheinlich ist, dass dies auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes, nämlich der Tätigkeit einer Entspannungstrainerin mit Einkünften aus Gewerbebetrieb abzielt, weswegen der Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 200 BAO vorläufig zu erlassen war und der Berufung insoweit stattgegeben und der Bescheid abgeändert wird.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 17. Oktober 2007