



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der MR, vom 14. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 6. Februar 2006 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 und über den neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben.

Das Verfahren tritt dadurch gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist als diplomierte psychiatrische Gesundheits- und Krankenschwester in der Sozialpsychiatrie beim aks tätig. Sie machte für das Streitjahr 2004 Kosten in Höhe von 3.170,00 € für eine "Holistische Ausbildung im orientalischen Tanz" als Werbungskosten geltend. Diese wurden im Einkommensteuerbescheid vom 25.5.2005 vorerst berücksichtigt. Mit Bescheid vom 6.2.2006 erfolgte dessen Aufhebung gemäß § 299 BAO. Gleichzeitig wurde der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Einkommensteuerbescheid 2004 erlassen, der die Kosten für die Tanzweiterbildung nicht mehr anerkannte.

Die Berufungswerberin legte Berufung gegen den aufhebenden Bescheid sowie gegen den neuen Sachbescheid ein und führte aus, es gehöre zu ihrem Aufgabenbereich, eine sozialpsychiatrische Wohngemeinschaft auf dem Gebiet der Körperarbeit zu betreuen. Im

Rahmen der Bewegungstherapie biete sie die Tanztherapie als wöchentlich stattfindenden "Frauentanz" an. Dieser werde von durchschnittlich 6 bis 8 Frauen besucht. Neben der Gruppentherapie komme auch die Einzeltherapie in Betracht, dies sei von den Bedürfnissen des jeweils zu betreuenden Klienten abhängig. Die Berufsbezogenheit der Tanzausbildung sei daher evident.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in der es erläuterte, eine Aufhebung gemäß § 299 BAO komme in Betracht, wenn der Spruch eines Bescheides nicht richtig sei. Sie sei gemäß § 302 Abs. 1 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig. Da der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 25.5.2005 nicht richtig gewesen sei und auch der zeitliche Rahmen dem Gesetz entspreche, sei die Aufhebung zu Recht erfolgt. Es seien übrigens in der Berufung keine Gründe vorgebracht worden, die die Unzulässigkeit der Aufhebung gemäß § 299 BAO dokumentierten.

In Bezug auf die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen führte das Finanzamt aus, bei Ausgaben, die sich nicht eindeutig nach solchen für die Lebensführung und solchen für den Beruf trennen ließen, liege zur Gänze ein nicht abzugsfähiger Aufwand vor. Eine Aufwendung für Tanz sei wie eine solche für Sport wohl von allgemeinem Interesse und diene daher grundsätzlich der privaten Lebensführung. Eine etwaige berufliche Nützlichkeit sei nicht ausschlaggebend. Um zum Abzug als Werbungskosten zu berechtigen, müsse der Nachweis der beruflichen Notwendigkeit vorliegen. Ein solcher sei im Streitfall nicht erbracht worden. Auch die Nichtübernahme von Kosten durch den Arbeitgeber spreche gegen die berufliche Notwendigkeit der geltend gemachten Aufwendungen. Es liege daher insgesamt eine Nichtabzugsfähigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG vor.

In ihrem Antrag auf Vorlage ihrer Berufungen an die Abgabenbehörde II. Instanz wandte die Berufungswerberin ein, auch nicht spezifisch auf eine bestimmte berufliche Tätigkeit zugeschnittene Bildungsmaßnahmen, die im ausgeübten Beruf von Nutzen seien, berechtigten zum Abzug. Die Notwendigkeit sehe sie insofern als gegeben an, als die wöchentlich von ihr angebotenen Kurse ohne die erworbenen Kenntnisse nicht möglich wären. Im Hinblick auf die angesprochene Kostentragung durch den Arbeitgeber gab sie zu bedenken, das von diesem zur Verfügung gestellte Bildungsbudget sei beträchtlich begrenzt. Das ihr zugeteilte Budget sei bereits durch die Kostenübernahme für die multimediale Kunsttherapie erschöpft gewesen. Die in Streit stehenden Aufwendungen habe sie daher aus Eigenem getragen. Die Berufungswerberin reichte darüber hinaus ein Schreiben ihres Arbeitgebers ein, worin bestätigt wurde, dass ihre im Rahmen der Weiterbildung "Orientalischer Tanz" erworbenen Kenntnisse beruflich nützlich seien und in der Gruppenarbeit beim aks umgesetzt würden. Sie legte weiters ein Zertifikat des Studios d – Studio für ganzheitliche Bewegung, über ihre

erfolgreiche Teilnahme am "Qamar Training – Holistische Ausbildung im orientalischen Tanz", vor.

Seitens des unabhängigen Finanzsenates wurde durch Anruf beim Studio d in B in Erfahrung gebracht, dass die in Streit stehende Veranstaltung für jeden zugänglich und nicht berufsspezifisch ausgerichtet sei. Es werde in deren Rahmen nicht nur Bauchtanz gelehrt, sondern ein ganzes Paket orientalischer Inhalte und Techniken vermittelt. Die Teilnehmer seien teils solche, die die Veranstaltung aus privatem Interesse besuchten, teils solche, die das erworbene Wissen selbst in Form von Kursen weitergeben wollten. Die Kurseinheiten hätten, über 2 1/2 Jahre verteilt, jeweils an Wochenenden stattgefunden und auch eine Intensivwoche im Ausland beinhaltet.

Die in der Folge telefonisch seitens des unabhängigen Finanzsenates kontaktierte Berufungswerberin teilte sinngemäß mit:

Mein Arbeitgeber stellt 2 Budgets zur Verfügung, eines für Fortbildung, eines für Supervision. Mein Konto für Fortbildung war im Streitjahr bereits erschöpft, daraus wurde meine Kunsttherapeutenausbildung finanziert. Aus dem Supervisionskonto wurden die Kosten für die Fortbildung in "funktioneller Entspannung" bestritten. Die Initiative zur tanztherapeutischen Fortbildung habe ich selbst ergriffen, dies wurde von meinem Arbeitgeber jedoch absolut gutgeheißen. Primarius Dr. L etwa hat mich darin bestärkt und gesagt: "Machen Sie das!" Von Arbeitgeberseite wird jede Eigeninitiative der Mitarbeiter begrüßt, er ist sogar auf dieses Engagement angewiesen, weil ihm selbst die umfangreichen Mittel fehlen, alle wertvollen Bildungsmaßnahmen zu finanzieren. Ob die in Frage stehende Weiterbildung eine fachspezifische ist, kann man nicht einfach mit –ja- oder –nein- beantworten. Für jene, die sie beruflich-therapeutisch verwerten wollen ist sie das, für jene, die sie aus reinem Privatinteresse machen, nicht. Sicher war bei mir ein prinzipielles Interesse für den Tanz und davon abgeleitet für eine Integration des Tanzes in die Bewegungstherapie vorhanden, jedoch fehlte mir das Hintergrundwissen der orientalischen Lehren. Man muss nämlich unterscheiden zwischen "Showtanz" und "Heiltanz" – im orientalischen Raum hat man den Heileffekt des Tanzes immer schon bekannt und genutzt. Ich mußte mir die entsprechende Sensibilität und Kulturkenntnis erst erwerben. Die Bauch- und Beckenbewegungen des orientalischen Tanzes stellen nicht bloß eine Gymnastik dar, sondern vermitteln den psychisch kranken Frauen ein neues Selbstwertgefühl, eine neue Beziehung zum Frau-sein. Die von mir im Rahmen der Bewegungstherapie veranstalteten Frauentanzabende finden großen Zuspruch und haben bereits positive Wirkungen gebracht. Man kann damit den Depressionen und der Antriebslosigkeit psychisch Kranker nachweislich entgegenwirken. Mein Plan ist es, die tanztherapeutischen Kenntnisse in Zukunft auch in der Kinderpsychiatrie einzusetzen, da

sollen auch Buben einbezogen werden. Bei mehrfach behinderten Kindern sind gute Heilseffekte zu erwarten.

Dienstfreistellungen habe ich für den in Streit stehenden Kurs nicht beansprucht, weil ich schon für die Kunsttherapeutenausbildung einige bekommen habe. Die Kursmodule wurden an Wochenenden oder als Block abgehalten. Ich wäre nicht entlassen worden, wenn ich diese Weiterbildung nicht gemacht hätte. Ich betone aber nochmals, dass mein Arbeitgeber in Ermangelung umfangreicher Finanzmittel auf die Eigeninitiative seiner Mitarbeiter angewiesen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten eines Arbeitnehmers im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden.

Die Vielfalt möglicher, mit einer Berufstätigkeit in Zusammenhang stehender Aufwendungen macht eine Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten privater Lebensführung erforderlich. Es soll nämlich im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 legt insofern fest, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach der ab Veranlagung 2003 geltenden Rechtslage sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 **Aus- und Fortbildungskosten** im Zusammenhang mit einer ausgeübten oder damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende **Umschulungsmaßnahmen**, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, als Werbungskosten absetzbar.

Die im Streitfall zur Diskussion stehenden Aufwendungen sind keine Umschulungskosten, da die Berufungswerberin nicht darauf abzielt, einen anderen Beruf als bisher auszuüben. Ebensowenig sind sie – ungeachtet der häufig gebrauchten Formulierung "Tanzausbildung" – als Ausbildungskosten im steuerlichen Sinn einzustufen, weil auch solche eine erstmalige Berufsausübung oder eine Berufsausübung in einem anderen Beruf zum Ziel haben.

Zu prüfen und **strittig** ist daher: Sind die im Streitjahr von der Berufungswerberin für eine Weiterbildungsmaßnahme auf dem Gebiet des orientalischen Tanzes aufgewendeten Kosten als **Fortbildungskosten** gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 abzugsfähig?

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den spezifischen Anforderungen gerecht zu werden. Die berufliche Fortbildung dient der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf.

Wie die Abgabenbehörde I. Instanz zutreffend ausgeführt hat, wird als Kriterium für die Berücksichtigung als Werbungskosten bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, die berufliche Notwendigkeit herangezogen.

Laut Internetauftritt (www.d.at) ist das Studio d eine Einrichtung zur Förderung der Persönlichkeitsentwicklung und Gesundheitskultur. Die TrainerInnen sind fachlich versierte, erfahrene und international tätige LehrerInnen und TherapeutInnen. Unter "Referenzen und Projekte" findet man die Darstellung erfolgreicher betrieblicher Gesundheitsförderungsprogramme etwa bei A oder W. Beispielhaft vorgestellt wird auch das Projekt "Arbeitsergonomie für Lehrlinge", das mit der Firma DI durchgeführt wurde.

Kursleiterin der "Holistischen Ausbildung im orientalischen Tanz" war FaR (siehe ua www.focus.at). Sie stammt aus Bagdad und wurde schon als Kind von ihrer Großmutter in die Tradition ihrer Kultur eingeführt, wobei Bauchtanz als Ausdruck der weiblichen Welt eines der wichtigsten Elemente war. Ihr Großvater unterwies sie im Sufismus, einer Lehre, die dazu verhilft, zu einem höheren Bewußtseinszustand des Körpers, des Herzens und der Seele zu gelangen. FaR ist Dr. der Orientalistik und anerkannte Autorin zahlreicher Bücher.

Wenn auch die in Streit stehende Weiterbildungsmaßnahme nicht auf einen homogenen Teilnehmerkreis zugeschnitten war und die erlernten Methoden und Techniken fraglos auch nicht im medizinisch-therapeutischen Bereich tätigen Personen zugute kommen, ist doch der unabhängige Finanzsenat nach den durchgeführten Ermittlungen zu der Überzeugung gelangt, dass die damit erworbenen Kenntnisse für die Berufungswerberin eine praktisch im Berufsleben umsetzbare und auch tatsächlich bereits umgesetzte Fortbildung darstellen.

Der aks (www.aks.or.at) bietet Ergo-, Bewegungs- und Kunsttherapie an. Als diplomierte psychiatrische Gesundheits- und Krankenschwester in der Sozialpsychiatrie ist es Aufgabe der Berufungswerberin, durch entsprechenden therapeutischen Einsatz positiv auf das Krankheitsbild ihrer Patienten einzuwirken. Unbestritten zeigt sei hinsichtlich der ihr übertragenen Aufgaben einen beachtlichen Weiterbildungswillen und großes Engagement. Dass es sich bei der "Holistischen Ausbildung orientalischer Tanz" nicht um eine reine Vermittlung showtänzerischer Bauchtanzfertigkeiten gehandelt hat, wurde glaubhaft

dargelegt. "Holismus" ist die Lehre, die alle Erscheinungen des Lebens aus einem ganzheitlichen Prinzip ableitet (Duden, Das Fremdwörterbuch). So ist es nachvollziehbar, dass das erworbene, ganzheitliche Wissen auf dem Gebiet orientalischer Tanz-, Meditations- und Atemtechniken im Zusammenhalt mit orientalischem Kultur- und Philosophiegut geeignet ist, die Blockaden der psychisch Kranken, seien es Frauen, seien es Kinder, zu lösen und Heilungsprozesse zu unterstützen oder zu beschleunigen. Insofern kann die von der Abgabenbehörde I. Instanz getroffene Gleichstellung von "Tanz" und "Sport" als zu kurz gegriffen und der Sachlage im Streitfall nicht gerecht werdend verworfen werden.

Im Übrigen ist die Feststellung, dass von Arbeitgeberseite keine Stützung hinsichtlich der gewählten Bildungsmaßnahme bestand, nur eingeschränkt zutreffend: So wurde die Berufungswerberin einerseits ausdrücklich hiezu ermutigt (siehe Primarius Dr. L), andererseits hätte sie nach ihrer glaubhaften Darstellung die geltend gemachten Kosten seitens ihres Arbeitgebers vergütet erhalten, wenn sie das ihr im Streitjahr zugeteilte Bildungsbudget nicht bereits ausgeschöpft hätte. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 28.9.2004, 2001/14/0020 ausgesprochen: *Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung bestünde. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden oder verbessernden Berufsförderung entsprechend muss es vielmehr genügen, wenn die Aufwendungen an sich auch ohne zunächst erkennbare Auswirkung auf die Einkünfte geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den Anforderungen gerecht zu werden. Lassen Aufwendungen die berufliche Bedingtheit eindeutig erkennen, kommt es nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden.*

Der unabhängige Finanzsenat ist zu dem Schluss gelangt, dass im Streitfall die Tatsachenlage im Einklang mit der neueren höchstgerichtlichen Judikatur gegen ein starres Festhalten einzig am Kriterium der "Notwendigkeit" spricht. Die von der Berufungswerberin getätigten Aufwendungen sind geeignet, in einem Tätigkeitsbereich, der durch die Vielzahl und Komplexität psychischer Erkrankungen hohe Anforderungen an eine breit gefächerte fachliche Qualifikation sowie Einsatzbereitschaft und Flexibilität stellt, auf dem Laufenden zu bleiben und stetigen neuen Herausforderungen gerecht zu werden. Die berufliche Bedingtheit ist eindeutig erkennbar, die private Mitveranlassung kann unter den gegebenen Umständen als vernachlässigbar gering betrachtet werden.

Die zu einer Aufhebung gemäß § 299 BAO berechtigende Unrichtigkeit lag nach dem Ausgeföhrten nicht vor und es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. August 2006