



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W.,K-Straße, vom 19. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 30. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 bis 2009 nach der am 8. Juli 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und ergehen gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

In den elektronisch übermittelten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 bis 2009 machte der Berufungswerber (Bw.) unter dem Titel „Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung“ folgende Kosten im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Fremdenführer als Werbungskosten geltend:

2007	1.114,49 €
2008	2.856,00 €

2009	1.346,00 €
------	------------

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2007 bis 2009 wurden diese Beträge nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht. In der Begründung wurde ausgeführt, er habe ausschließlich Pensionsbezüge erhalten.

In den fristgerecht dagegen erhobenen Berufungen brachte der Bw. im Wesentlichen gleichlautend vor, in § 16 EStG sei weder ein genereller Ausschluss von Werbungskosten für Pensionisten enthalten noch müssten Werbungskosten zeitgleich mit Einnahmen anfallen. In § 16 Abs. 3 EStG werde lediglich vorgeschrieben, dass Pensionisten keinen Anspruch auf das Werbungskostenpauschale hätten. Gleichzeitig gehe aus der in den Lohnsteuerrichtlinien im Abschnitt 810 enthaltenen Erläuterung hervor, dass Werbungskosten auch von Pensionisten in Anspruch genommen werden könnten.

Weiters führte er aus, er sehe seine Pension auf Grund der Entwicklungen der letzten fünf Jahre keineswegs als kaufkraftmäßig gesichert an. In dieser Situation sei von Politikern immer wieder darauf hingewiesen worden, dass man sich langfristig um die Sicherung der Pensionen und um die Schließung der so genannten „Pensionslücke“ auch durch Setzung von Privatinitiativen kümmern müsse.

Daher habe er bei seiner Pensionierung im Laufe des Jahres 2005 beschlossen, zur Sicherung seiner künftigen Einnahmen neben seinen Pensionseinkünften noch Einkünfte aus einer Fremdenführertätigkeit zu erzielen. Für die Ausübung dieser Tätigkeit sei die Absolvierung eines dreisemestrigen Vorbereitungslehrganges obligatorisch. Im Wintersemester 2007/08 habe er beim BFI den Vorbereitungslehrgang begonnen und die mit dieser Umschulung im Zusammenhang stehenden Ausgaben als Werbungskosten geltend gemacht.

Der Lehrgang sei eine derart umfassende Maßnahme, dass ein Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht werde.

Aus heutiger Sicht sei noch nicht absehbar, ob die künftige Erwerbstätigkeit als Fremdenführer im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder selbständig erfolgen werde. Frühestens im Sommer 2009 könnten nach positiver Ablegung der Befähigungsprüfung Einnahmen aus der Tätigkeit als Fremdenführer erzielt werden.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wurde mit Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.10.2004, [2001/15/0050](#), als unbegründet abgewiesen.

Im fristgerecht eingebrachten Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Bw. aus, das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes behandle Fortbildungskosten eines Pensionisten, nicht jedoch Umschulungskosten und sei daher auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar.

Der umfangreiche und spezielle Unterrichtsstoff bei der Ausbildung zum Fremdenführer richte sich nicht nach „privaten“ Interessen und auch das mengenmäßige Ausmaß übersteige die Kategorie einer „privaten Lebensführung“.

Darüber hinaus werde angemerkt, dass die aus der Tätigkeit als Fremdenführer nach Abschluss der Ausbildung erzielten Einkünfte der Sicherung seines Lebensunterhaltes dienten. Die Einschränkung, dass diese Einkünfte zu einem wesentlichen Teil zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes beitragen müssten, sei nicht nachvollziehbar.

Sollten die Einnahmen als Fremdenführer nicht einmal die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben decken, so seien diese Ausgaben zweifelsfrei nicht absetzbar.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 wurden der Abgabenbehörde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw. ergänzend vor, er habe nunmehr alle Prüfungen abgelegt und besitze seit 7. Juli 2011 die Legitimation, um als Fremdenführer arbeiten zu dürfen. Auch seine erste Führung habe er bereits in Aussicht. Sein Plan wäre es, die Leistungen als Fremdenführer im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu erbringen. Dies sei ihm aber momentan noch nicht gelungen. Er werde daher seine Leistungen an Volkshochschulen anbieten. An Einnahmen seien für eine zwei Stunden dauernde Führung von einer 15 bis 25 Personen umfassenden Gruppe 140 Euro zu erwarten. Dabei handle es sich um einen empfohlenen Richtpreis des Vereins für Fremdenführer. Bei kleineren Gruppen sei das Honorar etwas geringer. Erfolge die Vermittlung der Führung durch den Verein für Fremdenführer, sei an den Verein eine Provision von 25% zu bezahlen.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, bei Erlassung der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 sei nicht absehbar gewesen, ob tatsächlich Einnahmen aus der Tätigkeit als Fremdenführer erzielt würden. Dem Vorbringen des Bw. sei vielmehr zu entnehmen gewesen, dass es sich um eine persönliche Vorliebe handle. Weiters werde ein Antrag des Bw. auf Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages für die Jahre 2007 bis 2009 vorgelegt. Über Befragen bestätigte die Vertreterin des Finanzamtes, dass die Voraussetzungen für die Gewährung dieses Absetzbetrages in den Jahren 2007 bis 2009 erfüllt seien.

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

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bw. bezog in den Streitjahren nur Pensionseinkünfte und begann im Wintersemester 2007/08 mit der Ausbildung zum Fremdenführer. Die dafür aufgewendeten Kosten betrugen 1.114,49 Euro (2007), 2.855,66 € (2008) und 1.345,51 € (2009) und wurden unter dem Titel „Umschulungskosten“ als Werbungskosten geltend gemacht. Die für die Zukunft geplante Tätigkeit als Fremdenführer wird entweder selbständig oder nichtselbständig ausgeübt. Am 7. Juli 2011 erhielt der Bw. seine Legitimation, um als Fremdenführer arbeiten zu dürfen. Einen ersten Einsatz als Fremdenführer hat er bereits in Aussicht. An Einnahmen sind 140 Euro für eine zweistündige Führung einer 15 bis 25 Personen umfassenden Gruppe zu erwarten. Dabei handelt es sich um eine Preisempfehlung des Vereins für Fremdenführer.

Der Bw. erfüllte in den Jahren 2007 bis 2009 die Voraussetzungen für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die glaubwürdigen Angaben des Bw. und die Angaben der Vertreterin des Finanzamtes, ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

#### 1. Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages

Gemäß [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) in der für die Streitjahre geltenden Fassung steht einem Alleinverdiener zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich ohne Kind 364 Euro.

Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt.....Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3).....Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt.

Da der Bw. in den Streitjahren die in der oben zitierten gesetzlichen Bestimmung normierten Voraussetzungen laut Bestätigung der Vertreterin des Finanzamtes erfüllte, war der Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 364 Euro in den Jahren 2007 bis 2009 zu berücksichtigen.

#### 2. Kosten für die Ausbildung zum Fremdenführer

[§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988](#) bzw. [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) lautet:

„Betriebsausgaben/Werbungskosten 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 eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.“

Aus- und Fortbildungskosten sind nur dann abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in wesentlichem Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können (Wiesner/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16, Anm 137, und dort angeführte Judikatur).

Aus- und Fortbildungskosten im Sinne der oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen setzen einen Zusammenhang mit einer konkret ausgeübten bzw einer damit verwandten Tätigkeit voraus. Im zu beurteilenden Sachverhalt übt der Bw. jedoch keine aktive Tätigkeit mehr aus, weshalb die Abzugsfähigkeit der für die Absolvierung der Ausbildung zum Fremdenführer zu verneinen ist.

Dass die Voraussetzungen für abzugsfähige Aus- bzw. Fortbildungskosten vorliegen, behauptet auch der Bw. nicht. Im Vorlageantrag und in den als Beilage zu den Erklärungen der Jahre 2008 und 2009 übermittelten Aufstellungen der Werbungskosten spricht er vielmehr davon, dass die von ihm geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zum Fremdenführer als Umschulungskosten anzusehen seien.

Die gesetzliche Bestimmung des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG bzw des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG basiert auf dem Bericht des Finanzausschusses zur Regierungsvorlage (1277 d.B. XXI. GP) zum Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbau-Gesetz 2002 - HWG 2002 (1285 d.B. XXI. GP, Seite 6), der ausführt:

*„Mit den Ergänzungen in den §§ 4 Abs. 4 Z 7 und 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sollen insbesondere Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen von Personen aus Branchen mit rückläufigen Arbeitsplatzchancen abzugsfähig sein. Die Abzugsfähigkeit ist insbesondere für Aufwendungen des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit Umschulungsmaßnahmen, die aus öffentlichen Mitteln (AMS) oder von Arbeitsstiftungen gefördert werden, gegeben. Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind ergänzend zur bisherigen Regelung des [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie den Einstieg in einen neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (zB Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin). Ausbildungsaufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine ‚nicht verwandte‘ berufliche Tätigkeit sind daher weiterhin nicht abzugsfähig (zB ein einzelner*

*Krankenpflegekurs, der für sich alleine keinen Berufsumstieg sicherstellt). Der Begriff ‚Umschulung‘ setzt eine bestehende berufliche Tätigkeit voraus."*

Nach dem oben zitierten Bericht des Finanzausschusses (siehe letzter Satz) wollte der Gesetzgeber mit den neu formulierten Bestimmungen der §§ 4 Abs. 4 Z 7 und 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eine Abzugsmöglichkeit von Umschulungskosten bei einer bestehenden beruflichen Tätigkeit schaffen. Der Begriff „Umschulung“ umfasst aber – auch dem allgemeinen Sprachgebrauch folgend – lediglich Sachverhalte, in denen ein Berufswechsel angestrebt wird, nicht jedoch Maßnahmen, die nach Beendigung einer Berufstätigkeit bzw ohne eine Berufstätigkeit überhaupt auszuüben oder ausgeübt zu haben, gesetzt werden.

Umgelegt auf den vorliegenden Sachverhalt ist anzumerken, dass der Bw. als Pensionist in den Streitjahren keine Erwerbstätigkeit mehr ausübte. Somit scheidet die Geltendmachung der vom Bw. aufgewendeten Kosten für die Umschulung zum Fremdenführer als Werbungskosten aus.

An dieser Beurteilung vermag auch die vom Bw. angegebene Begründung, er habe mit den Einkünften aus seiner in Zukunft auszuübenden Fremdenführertätigkeit seine Pension absichern wollen, nichts zu ändern. Allein die Tatsache, dass auch Pensionisten ihre Freizeit aktiv gestalten und diverse Schulungen und Kurse besuchen, reicht nicht aus, dem in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage angeführten Zweck der Bestimmung gerecht zu werden. Wird infolge Pensionierung keine Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt, können Bildungsmaßnahmen nicht mit einem angestrebten **Berufswechsel** im Zusammenhang stehen. Die vom Bw. angeführten Beweggründe – mögen sie für sich betrachtet durchaus vernünftig und einleuchtend sein, - vermögen die für die Abzugsfähigkeit erforderlichen Voraussetzungen nicht zu ersetzen.

Die Berufungsentscheidung steht aber auch nicht im Widerspruch zu der vom Bw. zitierten Rz 810 der Lohnsteuerrichtlinien, wonach, wenn Pensionisten im Einzelfall Werbungskosten nachweisen, diese in der nachgewiesenen Höhe ohne Kürzung um das Werbungskostenpauschale zu berücksichtigen sind, da im vorliegenden Fall gerade die Werbungkosteneigenschaft der Aufwendungen zu verneinen war.

Zu prüfen bleibt jedoch, ob die vom Bw. geltend gemachten Kosten allenfalls als sog. vorweggenommene Werbungskosten/Betriebsausgaben zu qualifizieren sind. Dabei handelt es sich um Ausgaben, die vor der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden. Diese sind aber nur dann abzugsfähig, wenn sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen. Dies muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten.

Gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde einen Bescheid vorläufig erlassen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Diese Ungewissheit darf aber nur eine zeitlich begrenzte Ungewissheit sein, d.h. sie muss in absehbarer Zeit beseitigbar sein. Sie darf sich auch nur auf abgabenrechtsbedeutsame Tatsachen beziehen.

Eine vorläufige Festsetzung ist unter anderem dann zulässig, wenn zukünftige Sachverhalte entscheidungswesentlich sind, diese zukünftigen Ereignisse also die Ungewissheit einer wahrscheinlichen Abgabepflicht oder die Ungewissheit über deren Umfang beseitigen.

Der Bw. hat zwar seine Ausbildung zum Fremdenführer per 7. Juli 2011 abgeschlossen, in welcher Höhe in Zukunft Einnahmen aus dieser Tätigkeit erzielt werden können, ist aber noch ungewiss. Ungewiss ist auch, ob die Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder selbständig ausgeübt werden wird, ob aus der Tätigkeit als Fremdenführer auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse und in der Folge ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann. Bis zur Klärung dieser Fragen kann der Umfang der Abgabepflicht nicht mit Gewissheit festgestellt werden.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 ergehen daher vorläufig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 11. Juli 2011