



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 18. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 5. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Am 18. April 2006 langte beim Finanzamt die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2005 vom Berufungswerber (in Folge Bw.) ein. In der Erklärung wurde bei der Position Werbungskosten unter Kennzahl 722 (vorgesehen für Fortbildungs – und abzugsfähige Ausbildungskosten und Umschulung) vom Bw. der Betrag von € 3.760,00 eingetragen. Der Arbeitgeber des Bw. hat für das Kalenderjahr 2005 an das Finanzamt den Lohnzettel elektronisch übermittelt. Aus diesem war ersichtlich, dass der Bw. seine berufliche Tätigkeit als Beamter bei der C ausübt und Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit erzielt. Mit Vorhalt vom 10. Mai 2006 ersuchte das Finanzamt den Bw. ua. bekannt zu geben, um welche Art von Fortbildung es sich handle, in welchem Zusammenhang mit der Ausübung der

Tätigkeit die Fortbildung erfolgt sei und eine Beschreibung seiner beruflichen Tätigkeit. Außerdem wurde der Bw. ersucht ein Veranstaltungsprogramm und ein detailliertes Reiseprogramm vorzulegen.

Der Bw. hat dem Finanzamt Bestätigungen des Bfi Wien übermittelt, aus denen hervorging, dass er verschiedene Bildungsveranstaltungen betreffend Massage besucht hat. Außerdem waren die Dauer der jeweiligen Kurse und der bezahlte Kursbeitrag angeführt. Eine Beschreibung der derzeit ausgeübten beruflichen Tätigkeit hat der Bw. nicht bekannt gegeben.

Das Finanzamt hat die geltend gemachten Aufwendungen bei Durchführung der Veranlagung nicht als Werbungskosten berücksichtigt und mit Bescheid vom 5. Juli 2006 eine Gutschrift an Einkommensteuer in Höhe von € 417,50 festgesetzt. Als Begründung führte das Finanzamt wörtlich aus:

Ausbildungskosten und Fortbildungskosten sind nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder damit verwandten Tätigkeit besteht. Aufgrund der von Ihnen vorgelegten Unterlagen, liegen keine Umstände vor, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Ein Werbungskostenabzug ist nicht zulässig, wenn eine Einkünfterzielung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse von vornherein nicht zu erwarten ist. Die Intensität der Nachweisführung und Glaubhaftmachung muss um so höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen eignet. Die beantragten Werbungskosten (diverse Massagelokurse) konnten daher nicht anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass es sich bei den Aufwendungen um Umschulungskosten im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 handle. Weiters ist vom Bw. ausgeführt worden, dass er sich für die Umschulung entschieden habe, da auf Grund der angespannten Lage bei der C die Beamtenposten zunehmend abgebaut würden und die weitere Einkünfterzielung ungewiss sei. Ein Zeugnis, dass der Bw. die Ausbildung zum Masseur mit ausgezeichnetem Erfolg absolviert hat sowie Kursbestätigungen und die Teilnahmebedingungen für diesen Kurs waren der Berufung als Beilage angeschlossen.

Mit Schreiben vom 27. September 2006 hat das Finanzamt dem Bw. Folgendes zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme ersucht:

Für Umschulungskosten müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur zukünftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Diese sind nur dann gegeben wenn:

- Die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben ist oder
- die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet ist oder
- die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch Umschulung verbessert werden.

Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung muss umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet. Ihre derzeitige Einkünfteerzielung scheint nicht gefährdet. Sie werden daher ersucht schriftlich bekannt zu geben, ab wann Sie voraussichtlich die Tätigkeit als Masseur ausüben werden. Die Berücksichtigung Ihrer Umschulungskosten ist davon abhängig, ob das neue Berufsfeld ernsthaft angestrebt wird. Eine endgültige Beurteilung kann erst dann erfolgen, wenn die neue Tätigkeit ausgeübt wird. Bezüglich der eventuellen Anerkennung dieser Kosten gibt es zwei Möglichkeiten:

1. Die Ausgaben werden im Zuge der Berufung vorläufig berücksichtigt. Nach einer angemessenen Frist von zwei Jahren wird überprüft, ob die Tätigkeit als Masseur nachhaltig ausgeübt wird und das Dienstverhältnis bei der C nicht mehr aufrecht ist. Sollte dies nicht der Fall sein, müssten die vorweggenommenen Werbungskosten wieder aberkannt werden.
2. Die Ausgaben werden für 2005 nicht beantragt. Sollte innerhalb einer angemessenen Frist die Tätigkeit als Masseur nachhaltig ausgeübt werden und das Dienstverhältnis bei der C nicht mehr aufrecht sein, könnten die Aufwendungen der Masseurausbildung im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO beantragt werden.

Der Bw. hat mit Schreiben vom 20. Oktober 2006 dem Finanzamt Folgendes mitgeteilt:

Durch die Umstrukturierung, Privatisierung und dem Personalabbau der C sehe ich eine Gefährdung meines Arbeitsplatzes gegeben. Aus diesem Grund machte ich die Ausbildung zum gewerblichen Masseur. Ich strebe an, im Frühjahr die Befähigungsprüfung zu absolvieren. In Folge der Prüfung besteht die Möglichkeit die Tätigkeit bei der C auf 20 Stunden die Woche zu reduzieren, um eine weitere Tätigkeit als Masseur, ebenfalls für 20 Stunden in der Woche auszuüben. Oder ich habe die Möglichkeit in Karenz zu gehen um ein Praktikum als Masseur zu absolvieren. Ziel dieser Aktivitäten ist es, mich in den nächsten Jahren als Masseur selbstständig zu machen. Auf Grund meiner Familie ist es mir nicht möglich, meine derzeitige Arbeit sofort zu kündigen (Pos. 1).

Mit Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde ua. ausgeführt, dass die Einkünfteerzielung bei der C nicht gefährdet sei und die Umschulung keine Erhöhung der Einkünfte erwarten lasse. Die Absicht sich neben den derzeitigen Einkünften ein zweites Standbein schaffen zu wollen, rechtfertige nicht den Abzug der Kosten als Werbungskosten. Im Übrigen seien keine Umstände dargelegt worden, wonach die derzeitige Stellung gefährdet wäre bzw. durch die Umschulung bessere Verdienstmöglichkeiten bestünden.

Daraufhin stellte der Bw. einen Vorlageantrag. Ergänzend wurde vorgebracht, dass im Frühjahr 2007 eine Prüfung bei der Innung erfolgen werde und danach die weitere Ausbildung mit einem Praktikum über zweieinhalb Jahre. Voraussichtlich werden ab dem Jahr 2008 Einkünfte als Masseur erzielt werden. Nach Meinung des Bw. seien die Voraussetzungen zum Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten gegeben. Es wurde vom Bw. noch ausgeführt, dass er sicherlich nicht eine mehrjährige Ausbildung mit Ablegung von Prüfungen sowie mit erheblichem zeitlichem Aufwand verbundenen Anstrengungen mache, um diesen Beruf dann nicht auszuüben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw. übt als Beamter bei der C seine berufliche Tätigkeit aus und erzielt aus diesem Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Im Kalenderjahr 2004 hat der Bw. am Bfi Wien die berufsbegleitende Ausbildung zum Masseur begonnen. Laut Folder des Bfi Wien wird dieser Ausbildungslehrgang in 9 Modulen abgehalten. Nach Absolvierung aller Module und der Prüfungen wird ein Zeugnis überreicht. Als Karrieremöglichkeiten wird im Folder wörtlich ausgeführt:

Durch die Absolvierung dieser Ausbildung können Sie zur außerordentlichen Lehrabschlussprüfung und/oder zu Teilen der Befähigungsprüfung antreten. Um das Gewerbe Massage anzumelden, benötigen Sie 3 Jahre Praxis, die weiterführende Fachausbildung für MasseurInnen und die Befähigungsprüfung (inklusive Unternehmerprüfung und Ausbilderprüfung). Nach der Befähigungsprüfung können Sie entsprechend dem MMHmG/§26 auch ein Praktikum an PatientInnen (über eine Ausbildungsstelle) absolvieren und Medizinische/r MasseurIn werden.

Der Bw. hat laut Zeugnis vom 31. März 2006 in der Zeit vom 14. September 2004 bis 31. März 2006 den 835 stündigen Lehrgang *Ausbildung zum Masseur* mit ausgezeichnetem Erfolg absolviert. Die dem Bw. im Kalenderjahr 2005 entstandenen Aufwendungen für den Besuch der Module sind als Werbungskosten beantragt worden.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die vom Bw. im Kalenderjahr 2005 getätigten Ausgaben für die Kurskosten *Ausbildung zum Masseur* Aufwendungen für eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellen und als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Nach § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden. Der Inhalt des Werbungskostenbegriffs deckt sich weitgehend mit dem Inhalt des Betriebsausgabenbegriffs (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988 § 16 Tz 1 und Tz 5). Demnach sind Werbungskosten Aufwendungen, die beruflich veranlasst sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2005 anzuwendenden Fassung BGBl. I 180/2004 sind 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, 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.

Die Z 10 des § 16 Abs. 1 wurde mit dem StRefG 2000 BGBl. I 106/1999 (für Lohnzahlungszeiträume ab 1.1. 2000) neu eingeführt. Bis zur Neueinführung der Z 10 waren Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu beurteilen und nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nur abzugsfähig, wenn die Bildungsmaßnahme eine Berufsfortbildung darstellte. Aufwendungen für eine Berufsausbildung zählten zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung.

Die mit dem StRefG 2000 neu eingeführte Z 10 lautete:

Werbungskosten sind auch Aufwendungen für Aus – und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. 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. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Der Wortlaut dieser Bestimmung war für die Kalenderjahre 2000 bis einschließlich 2002 anzuwenden.

Mit BGBl I 155/2002 (Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbaugesetz/HWG) wurde die Z 10 mit Wirkung ab dem Kalenderjahr 2003 geändert. Erstmals wurde der Begriff der umfassenden Umschulungsmaßnahmen in der Z 10 angeführt. Die nunmehr anzuwendende Fassung lautete:

*Werbungskosten sind auch Aufwendungen für Aus – und Fortbildungsmaßnahmen die im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit **und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen.** Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.*

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G 8/04 die Worte *oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium* im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl I 106/1999 als verfassungswidrig aufgehoben. In der Begründung heißt es:

Der Verfassungsgerichtshof vermag keine sachliche Rechtfertigung dafür zu erkennen, dass kraft § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung Aufwendungen, die in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, generell nicht steuerlich abzugsfähig sind. Es ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass ein ordentliches Universitätsstudium eine Aus – (oder) Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit darstellt.

Der Gesetzgeber hat mit dem AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 die § 16 Abs. 1 Z 10 und § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 erneut abgeändert. Nach § 124 b Z 107 EStG 1988 sind § 16 Abs. 1 Z 10 und § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden. Hinsichtlich der Umschulungsmaßnahmen wurde der bisherige Gesetzestext insofern abgeändert, dass nunmehr Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Die Z 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 hat somit eine wechselvolle Entstehungsgeschichte erfahren. Grundgedanke der Neufassung der Z 10 war, dass die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden sollte. Neu aufgenommen in die abzugsfähigen Bildungsmaßnahmen wurde der Begriff der umfassenden Umschulungsmaßnahmen die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. In der Judikatur ist der Begriff der Fortbildung gefestigt.

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung handelt es sich um Fortbildung dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH vom 12. Dezember 2003, 2001/13/0123), während die Berufsausbildung der Erlernung eines Berufes dient. Eine Definition des Begriffes der umfassenden Umschulungsmaßnahmen die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, enthält das Einkommensteuergesetz nicht.

Die Interpretation des Begriffes der umfassenden Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, hat daher nach der für alle Gesetze geltenden Auslegungsregel des § 6 ABGB auf Basis des Wortsinnes vor dem Hintergrund der hervorleuchtenden gesetzgeberischen Absicht zu erfolgen. Umschulung bedeutet nach dem Wortsinn etwas neues (anderes) zu (er)lernen. Dies setzt nach dem Inhalt voraus, dass bereits ein erlernter Beruf besteht. Nach der Literatur gelten als Umschulungsmaßnahmen, Maßnahmen, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 36. Lieferung, § 16 Abs. 1 Z 10, Tz 2) oder dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (vgl. Doralt Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Tz 329/1).

Ob die vom Bw. getätigten Aufwendungen abzugsfähige Werbungskosten für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, darstellen, ist daher zu prüfen.

Nach dem vorgelegten Zeugnis hat der Bw. in der Zeit vom 14. September 2004 bis 31. März 2006 am Bfi Wien die *Ausbildung zum Masseur* absolviert. Kursinhalte der Ausbildung laut Zeugnis waren: Klassische Massage, Anatomie, Physiologie und Pathologie, Erste Hilfe und Verbandslehre, Hygiene, Manuelle Lymphdrainage, Bindegewebsmassage, Fußreflexzonenmassage, Akupunkt – Meridian - Massage, Teil 1 und 2, Segmenttherapie, Dokumentation und Kommunikation, Elektro - und Ultraschallanwendungen, Hydro – Thermo - und Balneosanwendungen und Grundlagen der Ernährungslehre. Im Kalenderjahr 2005 hat der Bw. nach den vorgelegten Unterlagen verschiedene zur Ausbildung zählende Module besucht. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates hat der Bw. im Kalenderjahr 2005 die im Vorjahr begonnene Umschulungsmaßnahme fortgesetzt und nach den Kursinhalten Kenntnisse erworben, die auf die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit in einem neuen (anderen) Berufsfeld ausgerichtet sind. Die vom Bw. im Kalenderjahr 2005 besuchten Kurse stellen daher eine Teilmaßnahme für eine umfassende Umschulung dar. Letztendlich

hat der Bw. nach Absolvierung aller Kurseinheiten im Kalenderjahr 2006 ein Zeugnis erhalten, welches bestätigt, dass die *Ausbildung zum Masseur* abgeschlossen worden ist.

Für die Abzugsfähigkeit von umfassenden Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten wird vom Gesetzgeber in der Z 10 des § 16 EStG 1988 noch gefordert, dass die Aufwendungen der umfassenden Umschulungsmaßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Es ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates daher auch zu prüfen, welche Bedeutung dem Wort *abzielen* zukommt.

Im Duden wird das Wort *abzielen* wie folgt umschrieben: zum Ziel haben, anstreben, auf etwas hinzielen, gerichtet sein. Unter <http://wortschatz.uni-leipzig.de> wird abzielen als Synonym von beabsichtigen, erwecken, hinzielen, planen, schmieden, visieren, vorhaben, zielen, angeführt. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates kann aus der Umschreibung des Begriffes *abzielen* geschlossen werden, dass das Ziel der Umschulungsmaßnahme die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes sein soll. Oder anders formuliert, dass die Ausübung eines anderen Berufes tatsächlich angestrebt wird. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates ist die Z 10 des § 16 Abs. EStG 1988 daher so auszulegen, dass die vom Steuerpflichtigen getroffenen Maßnahmen für die Umschulung derart umfassend sein müssen, dass sie die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes zum Ziel haben. Der Steuerpflichtige muss daher zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahme die ernsthafte Absicht haben, einen anderen Beruf auszuüben. Diese ernsthafte Absicht muss der Steuerpflichtige dokumentieren bzw. nachweisen oder glaubhaft machen. Die Nachweisführung hat nach den Verfahrensvorschriften der BAO zu erfolgen und unterliegt der Beweiswürdigung der Behörde.

Im Zuge des Verfahrens hat der Bw. bekannt gegeben, dass ein Prüfungsantritt bei der Innung im Frühjahr 2007 geplant sei und danach noch ein weiteres Praktikum. Dieses werde voraussichtlich zweieinhalb Jahre dauern. Nach dem Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag werde er voraussichtlich ab dem Kalenderjahr 2008 Einkünfte aus der Tätigkeit als Masseur erzielen. Über die Höhe der zu erwartenden Einkünfte als Masseur ist vom Bw. noch keine Aussage getroffen worden. In welcher Form die Tätigkeit als Masseur ausgeübt werden wird, ob als Hauptberuf unter Aufgabe seiner derzeit ausgeübten Beschäftigung oder als Nebenberuf mit Herabsetzung des Stundenausmaßes seiner bestehenden Erwerbstätigkeit, darüber sind vom Bw. zum Zeitpunkt der Antragstellung und auch während des Verfahrens noch keine verbindlichen Angaben gemacht worden. Weiters wurde im Verfahren vom Bw. noch vorgebracht, dass er nicht eine Ausbildung auf sich genommen hätte, welche mit erheblichem Aufwand verbunden war bzw. ist, um diesen neuen Beruf dann nicht auszuüben. Ziel des Bw. sei die Ausübung des Berufes als Masseur. Außerdem hat der Bw.

noch angeführt, dass eine sofortige Beendigung der Tätigkeit bei der C aus finanziellen Gründen nicht möglich sei.

Der Bw. hat nach den vorhandenen Unterlagen unbestritten Bildungsmaßnahmen getätigt, die als Teilmaßnahme einer umfassenden Umschulung anzusehen sind. Diese Bildungsmaßnahme war im Kalenderjahr 2005 noch nicht abgeschlossen. Der Bw. hat die Umschulung berufsbegleitend am Bfi Wien im Kalenderjahr 2004 begonnen und im März 2006 beendet. Dass der Bw. die zeitaufwendige Umschulung neben seinem derzeit ausgeübten Beruf absolviert hat, lässt nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates den Schluss zu, dass die tatsächliche Ausübung des neuen Berufes als Masseur vom Bw. ernsthaft angestrebt wird. Welche Beweggründe den Bw. veranlasst haben sich für eine Umschulung zu entscheiden, ist nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Werbungskosten ohne Bedeutung. Auch kann den Ausführungen des Finanzamtes nicht gefolgt werden, wenn es für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen fordert, dass eine Gefährdung des derzeitigen Arbeitsplatzes vorliegen müsse oder die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung eine Verbesserung darstellen sollten. Diese Interpretation lässt sich aus dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen. Ob der Bw. aus seiner zukünftigen Tätigkeit Einnahmen erzielen wird, kann zum Zeitpunkt der Antragstellung im Kalenderjahr 2005 nicht beurteilt werden, da dies einerseits ein Sachverhalt ist, der in Zukunft liegt und andererseits nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates es nicht entscheidungsrelevant ist, ob Einnahmen aus der zukünftigen Tätigkeit erzielt werden.

Der Bw. hat in seinen Ausführungen glaubhaft dargelegt, dass er seinen durch Umschulungsmaßnahmen neu erlernten Beruf in Zukunft ausüben will. Damit hat der Bw. nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates dokumentiert, dass die von ihm im Kalenderjahr 2005 getätigten Aufwendungen Maßnahmen für eine umfassende Umschulung darstellen, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Dass der Bw. in Bezug auf die Ausübung seiner zukünftigen neuen Tätigkeit noch keine nähere Angaben gemacht hat und dass er seine derzeit ausgeübte Tätigkeit noch nicht beendet hat, ist für den unabhängigen Finanzsenat nach zu vollziehen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung wird eine bestehende finanzielle Existenzgrundlage während einer noch nicht abgeschlossenen Ausbildung nicht beendet werden. In welcher Form der neue Beruf vom Bw. ausgeübt werden wird, wird von Umständen und wirtschaftlichen Gelegenheiten bzw. Geschehnissen abhängen, welche dem Bw. zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht bekannt sein können.

Da für die Beurteilung ob die Aufwendungen abzugsfähige Werbungskosten darstellen, der im Kalenderjahr 2005 vorliegende Sachverhalt heranzuziehen ist und der Bw. im Rahmen der ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten glaubhaft dargelegt hat, dass die tatsächliche Ausübung des neuen Berufes als Masseur angestrebt wird, sind die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzuerkennen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. Juli 2007