



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K, A, vertreten durch Mag. Michael Ehrenstrasser, 1140 Wien, Beckmanngasse 6, vom 21. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 8. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit bleibt aufrecht.

Entscheidungsgründe

A) Die Einkommensteuererklärung des Berufungswerbers (= Bw.) für das Jahr 2006 ist am 27. März 2007 beim Finanzamt auf elektronischem Weg eingelangt. Darin gab der Bw. eine bezugsauszahlende Stelle bekannt, und machte Aus- und Fortbildungskosten (KZ 722) in der Höhe von **€ 675,30** geltend. Weiters erklärte der Bw. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 2.330,51. Als Kirchenbeitrag machte der Bw. € 100,00 geltend.

B) Mit Vorhalteschreiben vom 23. April 2007 (OZ 5/2006) wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass er in den Vorjahren Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt habe. Die eingebrachte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 weise diesbezüglich keine Angaben auf. Es werde um Aufklärung und gegebenenfalls um Bekanntgabe der zu erklärenden Beträge gebeten.

Weiters werde der Bw. ersucht, Belege für die geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten zur Einsichtnahme vorzulegen.

Bezüglich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolge die Veranlagung weiterhin gemäß § 200 BAO vorläufig.

C) Mit Schreiben vom 30. April 2007 (OZ 6 ff./2006) wurde das Vorhalteschreiben laut Abschnitt B) wie folgt beantwortet:

Zu Punkt 1. werde mitgeteilt, dass die Wertpapiere zur Gänze veräußert worden seien und 2006 keine (Kapital-)Erträge mehr angefallen seien.

Zu den geltend gemachten Fortbildungskosten würden Kopien übermittelt. Es werde angeführt, dass es sich dabei um eine Befähigungsprüfung für Immobilienmakler und Immobilienverwalter handle. Da das Einkommensteuerformular keine geeignete Zeile aufweise, seien diese Kosten unter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ausgewiesen worden.

Als Beilagen zu diesem Antwortschreiben wurden folgende Kopien beigebracht:

- a) Rechnung vom 30. Juni 2006 (OZ 7/2006) betreffend Kodex Wohnungsgesetze und Buch über Mietrecht; Rechnungssumme: € 49,90;
- b) Rechnung vom 2. Mai 2006 (OZ 7/2006) betreffend Kodex Steuergesetze über € 9,90;
- c) zwei elektronische Bankaufträge des Bw. (OZ 8/2006) über jeweils € 275,00, überwiesen an die Wirtschaftskammer Österreich in 1030 Wien.;
- d) Rechnung der Wirtschaftskammer Wien (OZ 9/2006), Abteilung für Bildungspolitik und Berufsausbildung, über Prüfungsgebühren in Höhe von € 275,00 betreffend Immobilienmakler;
- e) Rechnung der Wirtschaftskammer Wien (OZ 10/2006), Abteilung für Bildungspolitik und Berufsausbildung, über Prüfungsgebühren in Höhe von € 275,00 betreffend Immobilienmakler;
- f) 44 entwertete Fahrscheine der Wiener Linien zu € 1,50, Summe € 66,00 (OZ 11 bis 14).

Summe a) bis f): € 675,80.

D) Laut Ergänzungersuchen vom 2. Mai 2007 (OZ 15/2006) wurde dem Bw. vorgehalten, dass die Fortbildungskosten laut Vorhaltsbeantwortung gemäß Abschnitt C) eine Befähigungsprüfung für Immobilienmakler und –verwalter beträfen. Da nur eine berufsspezifische Bildungsmaßnahme zu Betriebsausgaben/Werbungskosten führen könne, werde gebeten, aufzuklären, mit welchen konkreten Einnahmen die Fortbildungskosten im unmittelbaren Zusammenhang stünden.

E) Mit Schreiben vom 7. Mai 2007 (OZ 16/2006) wurde das Ergänzungersuchen laut Abschnitt D) wie folgt beantwortet:

Generell seien Bildungsmaßnahmen dann nicht abzugsfähig, wenn sie Kenntnissen dienen, die von allgemeinem Interesse seien oder der privaten Lebensführung dienten, wie z. B. Esoterikkurse, allgemeine Sportkurse, Führerschein, Sprachreisen.

Vollabzugsfähig seien Maßnahmen zur Fortbildung, Ausbildung und Umschulung.

Umschulungsmaßnahmen, um die es sich hier handle, seien ab der Veranlagung 2003 abzugsfähig, wenn sie dem Gesamtbild nach derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten. Beweggrund sei das Interesse an einer beruflichen Neuorientierung infolge Unzufriedenheit im bisherigen Beruf oder wirtschaftliche Umstrukturierung. Im Falle des Bw. liege dies vor. Er möchte in Zukunft zu seiner Tätigkeit bei der O AG. oder als alleinige Tätigkeit als Immobilienmakler und –verwalter tätig sein, wozu diese Ausbildungsmaßnahmen dienten.

F) Im Einkommensteuerbescheid vom 8. Mai 2007 (OZ 28 ff./2006), der vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erging, wurden die in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten nicht anerkannt, von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wurde lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von € 132,00 abgezogen. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden erklärungsgemäß veranlagt.

Das steuerpflichtige Einkommen errechnete sich unter Abzug des Kirchenbeitrages mit € 56.135,82: Unter Anrechnung der Lohnsteuer wurde eine Abgabengutschrift von € 1.185,21 ermittelt. Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 7. Mai 2007 möchte der Bw. in Zukunft zusätzlich zu seiner Tätigkeit bei der O AG. als Immobilienmakler und –verwalter tätig sein. Umfassende Umschulungsmaßnahmen, deren Kosten als Werbungskosten absetzbar seien, lägen nur dann vor, wenn damit ein Berufswechsel angestrebt werde. Die Ausbildung für einen Zweitberuf (Nebenbeschäftigung) bewirke keine absetzbaren Aufwendungen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Die beantragten Werbungskosten hätten daher (steuerlich) nicht anerkannt werden können.

G) Mit Schreiben vom 21. Mai 2007 (OZ 20/2006) wurde seitens des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 **Berufung** erhoben und Folgendes ausgeführt:

Die Berufung richte sich gegen die Nichtberücksichtigung von Umschulungskosten, wobei auch auf den Brief vom 7. Mai 2007 verwiesen werde. Dort sei nie ausgeführt worden, dass es sich hier um einen Zweitberuf (Nebenbeschäftigung) handle, sondern aufgrund der Personaleinsparungsmaßnahmen und des Mobbings innerhalb der O AG. grundsätzlich eine alleinige Tätigkeit als Immobilienmakler und –verwalter angestrebt werde. Es sei in den Lohnsteuerrichtlinien nicht gefordert, dass man insofern hellsehen müsse, ob sich die Lage in der O AG. zur steuerlichen Beurteilung vielleicht doch noch so bessert, dass ein Verbleib in diesem Unternehmen möglich wäre.

Laut den LStR Tz 358a sei nämlich nur verlangt, dass Umschulungsmaßnahmen derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten. Beides sei hier der Fall, und es gehöre zu den wesentlichsten steuerlichen Grundlagen, das aktuelle Tatbestände für die richtige steuerliche Behandlung heranzuziehen seien und auch nicht irgendwelche neuen Hervorkommnisse in der Zukunft. Der Bw. strebe tatsächlich eine berufliche Veränderung zum Immobilienmakler und –verwalter an. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und erklärungsgemäß zu veranlagen.

H) Das Finanzamt wies mit **Berufungsvorentscheidung** vom 6. Juni 2007 (OZ 22 f./2006) die Berufung als unbegründet ab. Bei den vom Bw. geltend gemachten Kosten für Umschulungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 handle es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit einem bisher noch nicht ausgeübten Beruf, also um vorweggenommene Werbungskosten. Solche Aufwendungen müssten die tatsächliche Ausübung eines neuen Berufes bezwecken.

Die bloße Absichtserklärung, Einkünfte aus dem neuen Beruf erzielen zu wollen, reiche nicht aus; es müssten vielmehr Umstände vorliegen, die objektiv auf eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung schließen ließen.

Außerdem werde darauf hingewiesen, dass der Bw. laut Aktenlage seit dem Jahr 2003 eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübe (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) und somit eine Verbindung mit der Tätigkeit als Immobilienmakler bestehe. Eventualitäten, wie in der Berufung ausgeführt (Mobbing, Personaleinsparung etc.), bestätigten noch keine Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben.

Sollte jedoch in der Folge tatsächlich ein Gesamtüberschuss aus der Tätigkeit als Immobilienmakler erzielt werden, stelle dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidänderungen gemäß § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt worden sind, führe.

I) Mit Schreiben vom 12. Juni 2007 (OZ 25 f./2006) wurde seitens des Bw. der **Vorlageantrag** gestellt und Folgendes ausgeführt:

Auf den Schriftverkehr wie Ergänzungersuchen vom 7. Mai 2007, die Beantwortung ebenfalls am 7. Mai 2007 und auf die Berufung vom 21. Mai 2007 sowie die Berufungsvorentscheidung, eingelangt am 8. Juni 2007, werde verwiesen. Entgegen den Ausführungen der Berufungsvorentscheidung werde gebeten zu berücksichtigen:

a) Es heiße hier auf der Seite 2, zweiter Absatz, dass laut Aktenlage seit dem Jahr 2003 eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausgeübt werde (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) und somit eine Verbindung mit der Tätigkeit des Immobilienmaklers bestehet. Dies sei grundfalsch, die erste Instanz habe hier nicht die Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen beginnend ab 2003 gelesen, denn es handle sich hier um Ausgaben für die fremde Hausverwaltung, wo es eben auch ein Ziel sei, diese durch eigene Tätigkeit zu ersetzen. Dies sei auch ein Indiz dafür, wie ungenau in dieser Berufungsvorentscheidung gearbeitet worden sei.

b) Die erste Instanz gehe eigentlich gar nicht auf die Lohnsteuerrichtlinien ein. Seitens des Bw. müsse daher noch einmal auf die Tz 358a verwiesen werden, in der es im vorletzten Absatz heiße: *"Im Rahmen der Umschulung ist es nicht erforderlich, daß der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt. Die angestrebte Tätigkeit muß aber zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen."* Dies sei hier der Fall, der Bw. wolle eine neue berufliche Tätigkeit als Immobilienmakler und Immobilienverwalter ausüben, da die Arbeitsumstände in der O AG. immer unhaltbarer würden und er auch schon eine Affinität durch die eigene Wohnung in Innsbruck habe. Darüberhinaus bestehe schon die Möglichkeit, als Start die Verwaltung der Eigentumswohnungen in der Wohnhausanlage, in der er mit seiner Gattin eine Wohnung innehaben, durchzuführen.

c) In der Berufungsvorentscheidung heiße es ganz oben auf Seite 2: *"Die bloße Absichtserklärung Einkünfte aus dem neuen Beruf erzielen zu wollen, reicht nicht aus;"* – ja was soll denn sonst mit einem neuen Beruf bezweckt werden, als Einkünfte zu erzielen und somit den Lebensunterhalt bestreiten zu wollen. Auf der Seite vorher werde gefordert, dass solche Aufwendungen die tatsächliche Ausübung eines neuen Berufes bezweckten. Der Bw. wolle eben diesen neuen Beruf rasch ergreifen.

d) Weiters heiße es in Tz 358a der LStR als Beispiel: *"Beginn eines Medizinstudiums im Oktober 2005 und Aufnahme einer Tätigkeit als Taxifahrer 2006. Die Studienkosten können ab dem Jahr 2006 als Umschulungskosten abgesetzt werden"*. Dies sei genau der Punkt, zu dem in dem Berufungsschreiben gemeint worden sei, dass die LStR nicht erforderten, dass man hellsehen könne und dass dann tatsächlich das auch so beruflich passiere. Die ausschließliche Tätigkeit als Immobilienmakler und –verwalter werde ernsthaft angestrebt. Beim Beispiel der Lohnsteuerrichtlinien könne ja auch noch niemand voraussagen, ob der jeweilige Steuerpflichtige durch den Beginn des Medizinstudiums dann tatsächlich Arzt werde. Hier könnte noch eintreten, dass er die Prüfungen nicht schaffe, dass er einen Ausbildungsplatz nicht erhalte etc. Auf jeden Fall seien laut LStR diese Studienkosten absetzbar.

J) Mit Schreiben vom 23. April 2008 wurde an den Bw. ein Ergänzungsersuchen mit folgenden Punkten gestellt:

- 1) Der Bw. werde ersucht, sein Schulabschlusszeugnis nachzureichen;
- 2) Für die Beurteilung seines Berufungsbegehrens sei es zudem erforderlich, die laut Immobilienmakler-Befähigungsverordnung (gültig ab 1. Februar 2004 und basierend auf §§ 22 Abs. 1 und 352a Abs. 2 GewO) erforderlichen vier Prüfungsmodule nachzuweisen sowie die Urkunde nachzureichen, die den Bw. zur Ausübung des Gewerbes des Immobilienmaklers berechtige.
- 3) Weiters seien Bestätigungen über die vom Bw. absolvierte Fachpraxis sowie des darüber ausgestellten Dienstzeugnisses beizubringen.
- 4) Welches zeitliche Ausmaß seiner Berufstätigkeit habe die Tätigkeit des Immobilienmaklers im Jahr 2006 beim Bw. eingenommen und welche Einkünfte habe er aus dieser Tätigkeit erzielt?
- 5) Falls der Bw. die Tätigkeit des Immobilienmaklers im Jahr 2006 noch nicht ausgeübt habe, seien Belege über die vorbereitenden Maßnahmen zur Aufnahme dieser Tätigkeit nachzureichen (z.B Anmietung eines für die Tätigkeit eines Immobilienmaklers geeigneten Büros, Inseratenbelege für die Mitarbeitersuche, (Vor-)Verträge mit Kunden).
- 6) Laut den der Abgabenbehörde vorliegenden Unterlagen sei der Bw. auch im Jahr 2007 ganzjährig bei der R Ges. mbH. nichtselbstständig erwerbstätig gewesen. Wann werde der Bw. nach außen erkennbare Schritte setzen, um dieses Angestelltenverhältnis zu beenden?

K) Mit Schreiben vom 5. Mai 2008 wurde der Ergänzungsvorbehalt laut Abschnitt J) seitens des Bw. wie folgt beantwortet:

In der Anlage würden die Zeugnisse über die bestandene Befähigungsprüfung zum Immobilienmakler und –verwalter übermittelt. Dazu dürfe festgehalten werden, dass die Kursgebühr von € 1.650,00 (siehe Beilage) vom Finanzamt in der Veranlagung für 2005 sehr wohl anerkannt worden sei, während nun lediglich die Prüfungskosten von € 675,30 (€ 550,00 reine Prüfungskosten plus Nebenkosten) nicht anerkannt würde, was inkonsistent sei. Wie die Zeugnisse zeigten, sei in beiden Fällen die schriftliche Prüfung bestanden worden, die mündlichen Prüfungen seien noch nicht erfolgreich absolviert worden.

Die Tätigkeit des Immobilienmaklers sei während des Jahres 2006 noch nicht ausgeübt worden und auch noch während des Jahres 2007. Dies aus folgenden Gründen:

Der Bw. wäre sehr ungeschickt, wenn er bei der R Ges. mbH. selbst kündigen würde, und nicht warten würde – was kurz bevorstehe –, dass er mit einem "golden handshake", d. h. mit doppelter Abfertigung etc., freigestellt werde.

Im Übrigen werde auf den bisherigen Schriftverkehr verwiesen und abschließend festgehalten, dass der Bw. bestraft werde, weil er vorausschauend seine Umschulung selbst plane und nicht warte, bis er ohne Tätigkeit sei. Wenn er nämlich arbeitslos wäre, würde ihm die Umschulung das AMS, d. h die Republik, bezahlen.

Diesem Schreiben sind beigelegt:

- Kopien Befähigungsprüfungen für das reglementierte Gewerbe Immobilientreuhänder eingeschränkt auf Immobilienmakler vom 16. Mai 2006 und 2. Juni 2006 über die jeweilige fachlich schriftliche Prüfung für das Modul 1;
- Kopie der Rechnung der E Ges. mbH., A., vom 24. November 2005 über € 1.650,00 brutto für einen Vorbereitungskurs für Immobilienmakler und Immobilienverwalter vom 24. November 2005 bis 11. Mai 2006;
- Kopie der Kurskarte für den Bw.;
- Kopien der Belege laut Abschnitt C).

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die steuerliche Anerkennung der Abzugsfähigkeit von € 675,30 als Umschulungskosten.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Der Bw. war während des ganzen Streitjahres und ist bis dato bei der R Ges. mbH. nichtselbstständig erwerbstätig.
- b) Der Bw. absolvierte vom 24. November 2005 bis 11. Mai 2006 einen Vorbereitungskurs für Immobilienmakler und Immobilienverwalter (siehe § 117 Abs. 2 und 3 GewO).
- c) Gemäß § 94 Z 35 GewO, GRNov 2002, gehört das Gewerbe der Immobilientreuhänder (Immobilienmakler, Immobilienverwalter, Bauträger) zu den (sonstigen) reglementierten Gewerben. Für diese wird in § 22 Abs. 1 erster Satz leg. cit. bestimmt: Kann die Befähigung für ein sonstiges reglementiertes Gewerbe auf Grund einer Verordnung gemäß § 18 Abs. 1 durch das Zeugnis über eine erfolgreich abgelegte Befähigungsprüfung nachgewiesen werden, so hat die zuständige Fachorganisation der Wirtschaftskammer Österreich den Prüfungsstoff und die fachlich in Betracht kommenden Ausbildungen und Prüfungen festzulegen, bei deren Absolvierung bestimmte Teile der Prüfung entfallen.

d) Die Wirtschaftskammer Österreich erließ eine Verordnung über die Befähigungsprüfung für das reglementierte Gewerbe der Immobilientreuhänder, eingeschränkt auf Immobilienmakler. Diese Verordnung ist mit 1. Februar 2004 in Kraft getreten. Diese Befähigungsprüfung ist in vier Module unterteilt, wobei das Modul 1 aus zwei Gegenständen besteht. Die übrigen drei Module bestehen jeweils aus einem Gegenstand. Modul 1 ist die fachlich schriftliche Prüfung. Modul 2 ist die fachlich mündliche Prüfung, Modul 3 ist die Unternehmerprüfung und Modul 4 ist die Ausbilderprüfung.

e) Der Bw. absolvierte am 16. Mai 2006 und am 2. Juni 2006 die Befähigungsprüfung der beiden Gegenstände des Moduls 1 laut Punkt I), d).

f) Der Bw. absolvierte bis dato noch nicht die Befähigungsprüfungen für die Module 2 bis 4. Er legte auch noch keine Bestätigung über die von ihm zu absolvierende Fachpraxis vor. Der Bw. hat demnach im Jahr 2006 noch keine Tätigkeit als Immobilienmakler und –verwalter ausgeübt und demzufolge auch keine Einnahmen aus diesem Gewerbe erzielt.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

§ 4 Abs. 4 Z 7 und § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 2004/180 normieren u. a., dass Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Gemäß § 124b Z 107 EStG 1988 sind die beiden vorhin genannten Gesetzesbestimmungen erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden.

In der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004 wird diesbezüglich im zweiten Absatz ausgeführt: Entsprechend dem bisherigen Konzept sind Aus- und Fortbildungsmaßnahmen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie in Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit stehen *oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellen. Abzugsfähige Aufwendungen aus umfassenden Umschulungsmaßnahmen, wie sie insbesondere Universitätsstudien darstellen, sollen allerdings nur dann als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn sie auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen* (vgl. RV 686 BlgNR XXII. GP).

Dazu ist weiters festzuhalten, dass die eingangs zitierten Gesetzesbestimmungen mit dem Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbau-Gesetz 2002 (HWG 2002), BGBl. I 2002/155, ab 2003) hinsichtlich der Umschulungsmaßnahmen in den Gesetzesbestand aufgenommen wurden. Im diesbezüglichen Bericht des Finanzauschusses des Nationalrates (1285 BlgNR XXI.GP) wird dazu u.a. ausgeführt: "*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" (zitiert in der UFS-Entscheidung RV/2955-W/06).

Im Fall des Bw. ist zunächst festzustellen, dass er keinesfalls in einer Branche mit rückläufigen Arbeitsplatzchancen erwerbstätig ist, sondern in einem florierenden Geschäftszweig. Seine Motive zur Inangriffnahme der Ausbildung zum Immobilienmakler und –verwalter sind widersprüchlich angegeben. In der Berufung vom 21. Mai 2007 wird seitens des Bw. vorgebracht, dass er in dem Unternehmen des Arbeitgebers einem Mobbing ausgesetzt sei und demnächst sein Dienstverhältnis infolge Personaleinsparungsmaßnahmen aufgelöst werden würde. In einer Vorhaltsantwort vom 7. Mai 2007 wurde seitens des Bw. noch argumentiert, dass sein Beweggrund für die Ausbildung zum Immobilienmakler und Immobilienverwalter das Interesse an einer beruflichen Neuorientierung sei, weil er im bisherigen Beruf unzufrieden sei oder eine wirtschaftliche Umstrukturierung eintrete. Des Weiteren hat es der Bw. in dieser Eingabe noch für möglich gehalten, dass er die Tätigkeit eines Immobilienmaklers und –verwalters entweder als alleinige Tätigkeit ausübe oder zusätzlich zu seiner Tätigkeit bei der O AG. Es ist daher zu verneinen, dass der Bw. Ausgaben im Zusammenhang mit Umschulungsmaßnahmen, die aus öffentlichen Mitteln oder von Arbeitsstiftungen gefördert würden, getätigt hat.

Zudem kann nicht erkannt werden, dass die Aktivitäten des Bw. im Jahr 2006 auf eine tatsächliche Ausübung des Gewerbes "Immobilienmakler und –verwalter" abzielen konnten, da er bis dato die Befähigungsprüfungen für die restlichen drei Module der für dieses Gewerbe gültigen Befähigungsprüfungsverordnung **nicht** erfolgreich absolviert hat. Einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind steuerlich nicht abzugsfähig (vgl. UFS-Entscheidung RV/2121-W/07 und die dort zitierte Kommentarmeinung) Die bloße Möglichkeit der Tätigkeitsaufnahme in der Zukunft spiegelt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die ernsthafte Absicht des Bw. für die Erzielung von Einnahmen aus dem oben angeführten Gewerbe nicht ausreichend wider. Der Entschluss zur Aufnahme der Tätigkeit des Immobilienmaklers und –verwalters hätte im Jahr 2006 nach außen hin klar und eindeutig in Erscheinung treten müssen. Dieser Umstand ist eine Voraussetzung für die Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen (vgl. VwGH vom 25. Juni 1997, 94/15/0227).

Im Vorlageantrag wird seitens des Bw. unter a) vorgebracht [siehe Abschnitt I)], dass die erste Instanz die Beilagen zu den jeweiligen Einkommensteuererklärungen ab 2003 nicht gelesen habe, weil es sich hier um Ausgaben für die fremde Hausverwaltung gehandelt habe.

Es sei aber das Ziel des Bw. diese fremde Hausverwaltung durch die eigene Tätigkeit zu ersetzen. Damit ist deutlich, dass der Bw. sich die Kenntnisse über die Immobilienverwaltung vor allem aus eigenem Interesse angeeignet hat, um die seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugrundeliegenden Mietobjekte selbst administrieren zu können.

Wenn seitens des Bw. in der Vorhaltsantwort vom 5. Mai 2008 [siehe Abschnitt K)] vorgebracht wird, dass das Finanzamt für das Veranlagungsjahr 2005 unter der KZ 722 (Fortbildungskosten, abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung) bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Werbungskosten in der Höhe von € 1.403,50 abgezogen hat, so ist dem zu erwidern, dass der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 diesbezüglich keine Folgewirkungen zeitigen kann. Denn das Kalenderjahr ist Besteuerungs- und Veranlagungszeitraum (siehe § 39 EStG 1988), d. h. das für ein Kalenderjahr zu ermittelnde Einkommen ist der Veranlagung zu Grunde zu legen (Prinzip der Periodenbesteuerung) (vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, 1. Bd., Anm. 1 zu § 2).

In der Vorhaltsantwort vom 5. Mai 2008 wird seitens des Bw. weiters vorgebracht, dass es sehr ungeschickt wäre, wenn er seinen Arbeitsvertrag mit der R Ges. mbH. selbst kündigen würde, wo er doch in kurzer Zeit zu erwarten hätte, dass dieser Arbeitsvertrag von seiten seines Dienstgebers mit doppelter Abfertigung ("golden handshake") beendet werden würde. Dieses Argument kann das Berufungsbegehren nicht untermauern, weil wenn dieser Fall in kurzer Zeit einträte, hätte der Bw. noch nicht alle Befähigungszeugnisse für die Ausübung des Gewerbes der Immobilienmakler und Immobilienverwalter. Damit könnte aber für den Bw. allenfalls eine Umschulung im Sinne der eingangs angeführten Gesetzesstellen erforderlich werden.

Für den unabhängigen Finanzsenat geht aus den vorstehenden Ausführungen evident hervor, dass weder der Tatbestand des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 idF BGBl. I 2004/188 noch der des § 16 Abs. 1 Z 10 leg. cit. im vorliegenden Fall erfüllt ist.

Seitens des Bw. wird sowohl in dem Berufungsschreiben als auch im Vorlageantrag auf die Lohnsteuerrichtlinien Bezug genommen. Dazu ist zu erwidern, dass die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139).

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Juni 2008