

GZ. RV/1172-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 6. April 2004 über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch ORev. Krutcky, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw., welcher seit Anfang des Streitjahres 2002 Leistungen durch das Arbeitsmarktservice empfangen hatte, teilte dem Finanzamt in seiner Begründung für den auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2002 gerichteten Antrag vom 25. April 2002

mit, per 12. April einen Lehrgang begonnen zu haben, der mit 18. Oktober 2002 ende. In dieser Zeit werde der Bw. voraussichtlich kein bzw. nur ein geringfügiges Einkommen erzielen.

Mit der Teilnahme an dem in Rede stehenden Lehrgang erwuchsen dem Bw. Kosten von € 10.128, von denen € 1.688 auf Umsatzsteuern entfielen.

Mit der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 wurden in Zusammenhang mit der vom Bw. in der Abgabenerklärung als „EDV Consulting, Training, Erstellung“ bezeichneten Art des Unternehmens Vorsteuern in Höhe von € 1.806,81 geltend gemacht, wobei in diesem Betrag die auf die Kurskosten entfallenen Umsatzsteuern enthalten waren.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 wurden die Kurskosten den Werbungskosten zugerechnet und dem Finanzamt in folgender Form dargestellt:

*„Art der Aus- und Fortbildungsmaßnahme: Berufslehrgang IT Projektmanager für Anwendungsentwicklung*

*Dauer: 1. 4. 2002 - 13. 12. 2002*

*Begründung: Sicherung und Erhaltung der Einnahmen*

*1. Unmittelbare Kosten:*

|                    |                  |
|--------------------|------------------|
| <i>Kurskosten:</i> | <i>10.128,00</i> |
|--------------------|------------------|

|                            |                  |
|----------------------------|------------------|
| <i>Summe der Ausgaben:</i> | <i>10.175,00</i> |
|----------------------------|------------------|

|                                     | <i>Datum</i> | <i>Betrag</i>    |
|-------------------------------------|--------------|------------------|
| <i>... Ausbildung</i>               |              |                  |
| <i>Gesamtkosten (inkl. 20% USt)</i> |              | <i>10.128,00</i> |
| <i>Kurskosten</i>                   |              | <i>10.128,00</i> |
| <i>Kreditkosten</i>                 |              | <i>0,00</i>      |

|   |             |                  |
|---|-------------|------------------|
| <i>Kreditaufnahme 8% effekt. Zinssatz</i> | <i>26.3</i> | <i>10.000,00</i> |
|---|-------------|------------------|

|            |              |                 |
|------------|--------------|-----------------|
| <i>AMS</i> | <i>29.10</i> | <i>3.240,37</i> |
|------------|--------------|-----------------|

|                         |                 |
|-------------------------|-----------------|
| <i>Summe der Kosten</i> | <i>6.887,63</i> |
|-------------------------|-----------------|

|                                  |                 |
|----------------------------------|-----------------|
| <i>Ersätze des Arbeitgebers:</i> | <i>3.240,37</i> |
|----------------------------------|-----------------|

|                                  |                 |
|----------------------------------|-----------------|
| <i>Summe der Werbungskosten:</i> | <i>6.887,63</i> |
|----------------------------------|-----------------|

*Die angeführten Aus- und Fortbildungsmaßnahmen sind beruflich veranlasst. Die Ersätze wurden in der in der Aufstellung enthaltenen Höhe getätigt.“*

Abweichend von der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 wurden die Vorsteuern in Höhe von € 118,81 mit folgender Begründung im entsprechenden Umsatzsteuerbescheid festgesetzt:

*„Im Hinblick auf den Umstand, dass im Jahr 2002 nur geringfügige selbständige Einkünfte erzielt wurden und insbesondere im Hinblick darauf, dass die Kosten für den ...Kurs teilweise vom AMS refundiert wurden, ist davon auszugehen, dass die Kurskosten nicht dem selbständigen (unternehmerischen) Bereich zuzuordnen sind, sondern vielmehr Aus- bzw. Fortbildungskosten im Bereich der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit darstellen. Mangels des Zusammenhangs mit einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes war daher die in den Aufwendungen enthaltene Umsatzsteuer nicht als abzugsfähige Vorsteuer anzuerkennen.“*

Mit der Berufung gegen den oben genannten Bescheid wurde beantragt, das Jungunternehmerprogramm mit der Unternehmensgründung im Oktober, die selbständige Tätigkeit bei S in Zukunft und die durch Ausbildung erlangten Kompetenzen, welche die Unternehmensgründung ermöglichen, zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erstellen. Mit dem A-Management sei der Bw. bereits im Gespräch.

Als Begründung für die Abänderung des Bescheides führte der Bw. ins Treffen, dass die von ihm selbst zusammengestellte, individuelle Ausbildung die Intention habe, Qualifikation im und für den Unternehmensbereich zu erlangen. Das Unternehmensgründungsprogramm werde demnächst aktiviert, mit an- und abschließender Unternehmensgründung.

In der Beilage zur Berufung wurde dem Finanzamt eine Übersicht über die einzelnen Phasen des Programms „gründen-in-wien“, die mit „Abklärung der Realisierbarkeit“ bezeichnete Entscheidung des Arbeitsmarktservices vom 28. März 2003 (,dass das Vorhaben aufgrund der vorliegenden Informationen nicht realisierbar sei und eine weitere Betreuung im Rahmen des Unternehmergründungsprogrammes nicht vorgeschlagen werde, weil der Bw. das Unternehmen erst im Winter 2003 gründen werde,) samt der Einverständniserklärung vom 28. März 2003 (, dass beim Bw. weder eine laufende Exekution, noch eine Befreiung der GSV bei Gründung vorliege, eine Versicherungspflicht nach GSVG oder FSVG in den letzten drei Jahren vor Aufnahme ins Unternehmergründungsprogramm nicht bestanden habe und der Bw. der zur Verfügungstellung förderrelevanter Daten zustimme,) übermittelt.

Mit der daraufhin ergangenen Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 im Wesentlichen mit der Begründung ab:

Die geltend gemachten Kurskosten seien vom Bw. selbst als Werbungskosten erklärt worden und somit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen. Damit bestehe keine Möglichkeit des Vorsteuerabzuges.

Aus der Entscheidung des AMS vom 28 März 2003 sei zu ersehen, dass der Bw. seine (neue) selbständige Tätigkeit bis dato noch nicht (wieder) aufgekommen habe.

Mangels Zusammenhangs mit einer unternehmerischen Tätigkeit hätten die geltend gemachten Vorsteuern daher nicht anerkannt werden können.

Mit dem daraufhin gestellten Vorlageantrag gemäß § 276 BAO wurde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats vom 1. September 2003 um Vorlage sämtlicher dem Bw. zur Verfügung stehender Unterlagen betreffend des Lehrgangs "IT Projektmanager für Anwendungsentwicklung", insbesondere des Vertrages, mit dem sich der Bw. zur Teilnahme an dem vom AMS für Arbeitslose angebotenen Unternehmensgründungsprogramm verpflichtet hatte, wurden der Rechtsmittelbehörde die nachfolgend genannten Unterlagen vorgelegt:

- 1) die Kopie einer Betreuungsvereinbarung des AMS samt Bildungspass
- 2) die mit Bildungsplan übertitelte Vereinbarung (zwischen der s-GmbH und dem Bw.) vom 26. März 2002 im Original samt einer Kopie,
- 3) Antrag (zur Förderung einer IKT -Qualifizierung) vom 26. März 2002
- 4) der Kostenvoranschlag für den Lehrgang zum "Projektmanager für Anwendungsentwicklung"
- 5) die Broschüre "IBM Berufslehrgänge 2002" (inkl. Begleitschreiben des IBM vom 31. Januar 2002), in der folgende Unterlagen eingelegt waren:
  - a) eine "Analyse und Design Praktikum"
  - b) eine @mail für Klaus E
  - c) die Darstellung des Lehrgangs "Projektmanager für Anwendungsentwicklung (individueller Aufbau, der Bw)" inkl. einer Mitteilung (von Kontaktadressen für asynchrone Betreuung und kollaboratives Lernen) und den Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Lernprogramme
  - d) ein detaillierter Kursplan betreffend den Lehrgang Projektmanager für Anwendungsentwicklung (individuell)
  - e) eine Darstellung des Lehrgangs IT -Projektmanager
  - f) @mail des Bw. vom 27. März 2002 samt Antwortschreiben
  - g) eine Darstellung der einzelnen Module

- h) Informationsblatt betreffend Administering e-business Applications with IBM WebSphere
  - i) Informationsblatt zu "618CF18"
  - j) Informationsblatt zum Projektmanagement
  - k) Preisliste IBM Berufslehrgänge
  - l) Preisliste IBM Berufslehrgänge (Komplettlehrgänge)
  - m) "Teamarbeit" (Seite 39 und 40), "Kommunikation (Seite 41 und 42),
  - n) DB2 (Seite 141) Connect DRDA Implementierung mit TCP/IP und SNA; DB2 Familie Grundlagen; DB2 für OS/390 Anwendungsprogrammierung;
  - o) DB2 (Seite 142) für OS/390: Application Performance, Data Sharing Implementierung, Datenbankimplementierung und – verwaltung
  - p) Seite 3 bis 10) generation@business
  - q) handschriftliche Notizen
- 
- r) Domino R5: Maintaining Domino Users, Performance Tuning a Domino Infrastructure, Planning your new Domino Environment, Systemadministration Intensivkurs, Using:
    - a) Java in Domino Applications,
    - b) JavaScript in Domino Applications,
    - c) LotusScript in Domino Applications;

#### DPropR

- a) DataPropagator Relational Implementierung,

- b) Erweiterung

e-business Technology Fundamentals

Einführung:

- a) in ATM

- b) in die JavaScript Programmierung

Einsatz des Assemblers unter z/OS und OS/390

Fortgeschrittene Perl-Programmierung

Frame Relay Architecture,

Fundamentals of Data Warehouse and Business Intelligence

Grundlagen der Programmierung

Hardware Management Console Operations

HTML:

- a) Einführung,
- b) Erweiterung
- c) für Fortgeschrittene

IBM

- a) RAMAC Virtual ARRAY;
- b) SecureWay Firewall for AIX,
- c) WebSphere Commerce Suite- Administration,
- d) WebSphere Portal Server,
- e) Websphere Studio

Implementing:

- a) Lotus Domino auf OS/390,
- b) a Microsoft Windows 2000 Network Infrastructure
- c) (and Administering) Microsoft Windows 2000 Directory Services
- d) (and Managing) Microsoft Exchange 2000
- e) (and Supporting) Microsoft Windows XP Professional
- f) Microsoft Metadirectory Services 2.2
- g) Microsoft SharePointPortal Server 2001
- h) Microsoft Windows 2000 Clustering
- i) Microsoft Windows 2000 Professional and Server
- j) SAP R/3 in OS/390
- s) Interconnection Protocols
- t) Internet Security and Firewall
- u) Introducing: a) OS 390
- v) Introduction to
  - a) Internet
  - b) Java for 3GL Programmers
  - c) Networking
- w) iSeries
  - a) Apache als Webserver
  - b) und AS/400 Advanced SQL/400
  - c) und AS/400 Anwendungsprogrammierung mit COBOL

- x) UML Grundlagen und Notation
- y) Umsteigerseminar: Upgrade von NT auf Windows 2000
- z) UNIX/AIX Grundlagen Praktikum
- aa) TSM Enhancement, Tuning and Troubleshooting
- ba) TSO/E Clist
- ca) TSO/E und REXX

Gemäß der im "Bildungsplan" vom 26. März 2002 enthaltenen Stellungnahme des für den Bw. zuständigen Beraters seien die Lehrinhalte von aktueller arbeitsmarktpolitischer Relevanz und würden den Bw. optimal auf die Anforderungen des IT-Arbeitsmarktes vorbereiten. Abschließend werde der Titel IBM Certified e-Business Solution Designer erworben. Der Lehrgang IT-Projektmanager dauere 41 Tage (320 UE) und setze sich aus ganztägigen Präsenzveranstaltungen und Computer Based Trainings mit Selbststudium zusammen.

Auf dem Antrag zur Förderung einer IKT-Qualifizierung vom 26. März 2002 kreuzte der Bw. das in der Gruppe "Stellung" zur Position "arbeitslos/Notstandshilfe" gehörige Quadrat an und bezeichnete den AMS als weiteren Fördergeber.

Anlässlich des mündlichen Erörterungstermins vom 26. September 2003 führte der Bw. in Ergänzung seines bisherigen Vorbringens im Wesentlichen aus, den Kurs in Hinblick auf die Arbeitssituation und der Sicherung des Einkommens auf selbständiger Basis besucht zu haben. Der Kurs existiere im AMS-Programm nicht und sei normalerweise für Unternehmen gedacht. Der damals arbeitslos gewesene Bw. hätte damals als „Neuer Selbständiger“ Einnahmen gehabt und sei seit 1999 neuer Selbständiger mit Vorsteuerabzug (das habe der Steuerberater des Bw. eingerichtet).

Im Jahr 1999 sei der Bw. als Wissenschaftsreferent für das österreichische Gesellschafts- und Wirtschaftsmuseum im Auftrag des Finanzministeriums tätig gewesen. Diese Regelung habe der Bw. beibehalten. Seine Aufgabe (das seien praktisch Projekte gewesen) sei es gewesen, das Bundesbudget 1999 an österreichischen Schulen und Bildungseinrichtungen vorzutragen, zu erklären und zu diskutieren, die Bedeutung der Steuern den Schülern und Bürgern bekannt zu machen und zu erklären. Der Bw. sei beispielsweise ein Monat in Vorarlberg gewesen; vorher seien die Termine mit den Schulen vereinbart worden.

Über Frage des Referenten nach dem Zusammenhang des Kurses mit der Projektarbeit für das Bundesministerium für Finanzen antwortete der Bw., dass von seinem Leben und seiner Arbeit her eine Projektorientierung bestehe. Der entscheidende Punkt für die Ausbildung sei gewesen: Das IBM-Angebot sei das passendste gewesen, was der Bw. für seine Zukunft als sinnvollste und passendste am Markt erachtet habe. Der Bw. habe AMS-Bezüge bezogen, für

die berufliche Entwicklung des Bw. habe es keine berufliche Angebote gegeben, die Orientierung am Arbeitsmarkt sei schlecht gewesen. Da das AMS dem Bw. nur die Bezüge zugestellt, aber nichts Adäquates für die berufliche Zukunft gehabt habe, habe der Bw. gefolgert, selber etwas unternehmen und selber Marktkompetenz entwickeln zu müssen, um am Arbeitsmarkt als freier Unternehmer bestehen zu können. Die zwei mit IBM ausverhandelten Kurse seien „e-Business“ (der Bw. sei weltweit zertifiziert für I-Business) und „Projektmanagement“ gewesen. Beim AMS habe der Bw. keine Alternative gesehen.

Über Frage des Referenten nach dem Zusammenhang des Kurses zu Einnahmen antwortete der Bw., im Gespräch mit Firmen über Webseiten zu sein. Der Bw. würde als Berater für EDV herangezogen. Jetzt sei er beim Kundenaufbau dabei und plane, spätestens mit Jahresanfang den vollen Umsatz zu machen. Vom AMS hänge das von einer Einschränkung ab: Der Bw. wisse nicht, wie das gehe, und wolle das so machen.

Der Bw. habe eine Website für ein Pflegeheim erarbeitet, wofür der Kurs wichtig gewesen sei. Dafür habe er € 300 bekommen, das werde mehr und gehe über die nächsten Monate. Die EDV-Umstellung werde gemacht, dort werde der Bw. praktisch als Berater mitsprechen und seine Vorschläge vorlegen. Der Betrag werde vom Pflegeheim ausbezahlt. Zur Website-gestaltung erklärte der Bw, diese "wäre auch ohne den Kurs möglich gewesen."

Bevor der Bw. an das IBM herangetreten sei und sich das ausgesucht habe, habe der Bw. EDV unterrichtet. Das AMS habe zweimal abgelehnt, der Bw. habe gesagt, alles zu zahlen, AMS zahle dem Bw. einen Teil zurück. Dass ihm ein Teil zurückgezahlt werde, sei der Deal mit dem AMS gewesen. Der Bw. hätte jetzt noch Kreditrückzahlungen, weil er den Kurs finanzieren habe müssen.

Für den Beginn seines Unternehmens habe er zumindest ein Notebook (oder ein zweites in Reserve), ein Arbeitsgerät und ein Gerät für sensible Daten, wo firmeninterne Daten gespeichert würden, gebraucht.

Über Vorhalt der in Beantwortung des Vorhalts vorgelegten Unterlagen hielt der Vertreter des Finanzamts den Ausführungen des Bw. im Wesentlichen entgegen, dass die unternehmerische Tätigkeit objektiv, d.h. nach außen erkennbar, vor Beginn des Kurses eingestellt (Ruhendmeldung des Gewerbes, keinerlei nach außen erkennbare Entfaltung einer unternehmerischen Tätigkeit) worden sei. Nach Auffassung des Finanzamts würden die Aufwendungen für die im Kurs vermittelten Grundkenntnisse Ausbildungskosten darstellen, die

noch keine konkrete Vorbereitungshandlung für den Beginn einer gewinnorientierten, selb-

ständigen Tätigkeit darstellen. "Der Vorsteuerabzug wäre daher auf Grund des Fehlens der Unternehmereigenschaft sowie mangels eines erkennbaren Zusammenhangs mit gewerblichen oder selbständigen Einkünften zu versagen."

Abschließend erklärte der Bw., die Ausbildung als Vorbereitung für unternehmerische Tätigkeit und zur beruflichen Veränderung betrachtet zu haben und um eine selbständige Tätigkeit auszubauen. In diesem Sinn sei der vom Bw. finanzierte Teil eine Investition zur Unternehmenserweiterung.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. April 2004, der der Bw. trotz ordnungsgemäß zugestellter Ladung ferngeblieben war, legte der Vertreter des Finanzamts einen vom Bw. beim Finanzamt eingebrachten Auszug aus dem Gewerberegister vom 13. Januar 2004 vor, der als Tag der Anmeldung des Gewerbes den 1. Jänner 2004 auswies.

Unter Bezugnahme auf den mündlichen Erörterungstermin brachte der Bw. mit e@mail vom 26. April 2004 vor, unter Rücksprache mit Rechtsanwälten betonen zu möchten, dass die Umsätze der Aus- und Weiterbildung in einem Besteuerungszeitraum vorliegen, der als Zeitraum der Vorbereitungshandlungen zur Erzielung künftiger Umsätze zu sehen sei. Hinsichtlich der Aus- und Fortbildungskosten würden diese auch, nach einer Gesetzesänderung, als Aufwendungen im Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit gesehen. Von Seiten der Rechtsvertretung werde angeführt, dass der Staat durch die Investitionen des Bw. und der darausfolgenden Selbständigkeit Einsparungen realisieren habe können.

Abschließend wird bemerkt, dass Buchungen betreffend Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis April des Jahres 2004 auf dem Abgabenkonto des Bw. fehlten.

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

Gemäß § 12 UStG 1994 ist der Vorsteuerabzug an die Erfüllung persönlicher und sachlicher Voraussetzungen geknüpft, wobei in persönlicher Hinsicht § 12 leg. cit. die Unternehmereigenschaft verlangt. Die Unternehmereigenschaft richtet sich nach § 2 leg.cit..

Gemäß § 2 Abs. 1 leg. cit. ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Dass eine Tätig-

keit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt, ist § 2 Abs. 5 UStG zu entnehmen.

Der Unternehmerbegriff ist der 6. Richtlinie der europäischen Gemeinschaften (=EG-RL) fremd; sie spricht vom Steuerpflichtigen. Gemäß Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 EG-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt nach Abs. 2 des in Rede stehenden Artikels auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Soweit Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft, werden sie gemäß Art. 4 Abs. 4 durch den in Abs. 1 verwendete Begriff "selbständig" von der Besteuerung ausgeschlossen.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. September 1998, 96/13/0211 ist für die Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs 1 UStG nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden. Vielmehr genügt ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei nicht an. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft (Hinweis VwGH 15. Januar 1981, 1817, 1818/79, VwSlg 5541 F/1981, E 23. Juni 1991, 92/14/0037).

Zur Frage des diesbezüglichen Nachweises sei auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes verwiesen, zumal dieser unter Verweis auf die Rechtsache Rompelman (EuGH 14. Februar 1985, Rs 268/83,) auch in der Rechtsache INZO, EuGH 29. Februar 1996, Rs C-110/94, festgestellt hat, dass derjenige, der einen Vorsteuerabzug vornimmt, nachzuweisen habe, dass die Voraussetzungen hiefür gegeben sind. Auch Art. 4 der 6.EU-RL stehe dem nicht entgegen, dass die Abgabenverwaltung objektive Nachweise für die erklärte Absicht, zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufzunehmen, verlange.

Zur Beurteilung der in Rede stehenden Tätigkeit sei (zum Vergleich für viele Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs) auf die Erkenntnisse vom 2. Juli 2002, 99/14/0056 und 2000/14/0148, verwiesen, gemäß diesen bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und

nicht selbständiger Tätigkeit zu den wesentlichen Merkmalen einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers zählen.

Nachhaltigkeit als Voraussetzung der Unternehmereigenschaft ist nach der Lehre (vgl. Ruppe, UStG 1994, Tz 50 zu § 2, Seite 240) gegeben, wenn Tätigkeiten tatsächlich wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden (vgl. VwGH 12. Dezember 1988, 87/15/0107); wenn bei einer (zunächst) einmaligen Tätigkeit an Hand objektiver Umstände auf die Absicht, sie zu wiederholen, geschlossen werden kann (vgl. VwGH 10. September 1979, 225/79 mit zahlreicher Vorjudikatur; 9. November 1983, 81/13/0151); wenn durch einmaligen Vertragsschluss ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen wird (VwGH 28. November 1969, 374/68 Slg 3985 F); wenn eine einmalige Leistung erbracht wird, hiefür aber eine gewisse Dauer erforderlich ist, wie etwa bei der Werklieferung einer ARGE (vgl. VwGH 30. Mai 1958, 1423/57 Slg 1841 F betr. GewSt).

Vorsteuern, denen - wie im gegenständlichen Anlassfall - keine Einnahmen gegenüberstanden, können steuerlich nur dann zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht, unternehmerisch tätig zu werden, entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststeht. Ob der Besuch der in Rede stehenden Kurse ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist eine Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen. Da (die Unternehmereigenschaft des Bw. begründenden) Tatsachen, aufgrund dieser der auf die Kurskosten entfallende Umsatzsteuerbetrag als abzugsfähige Vorsteuer gewertet werden könnte, nicht festgestellt werden konnten, hatte die Partei, zu deren Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde, die Beweislast zu tragen.

Im gegenständlichen Berufungsfall fehlten Indizien für das Vorliegen sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, aufgrund der mit ziemlicher Sicherheit der Bestand eines Zusammenhangs der in Rede stehenden Kosten mit zukünftigen umsatzsteuerpflichtigen Entgelten festgestellt werden hätte können.

Obwohl der Antrag zur Förderung einer IKT-Qualifizierung vom 26. März 2002 die Position "neueR SelbständigeR" in der Gruppe "Stellung" ausweist, kreuzte der Bw. nicht das auf diesem Antrag zur Position "neueR SelbständigeR" gehörige Feld, sondern das in der gleichen Gruppe zur Position "arbeitslos/Notstandshilfe" gehörige Quadrat an.

Obwohl die mit 26. März 2002 datierte Vereinbarung zwischen der s-GmbH und dem Bw. beweist, dass der Lehrgang sich aus ganztägigen Präsenzveranstaltungen und Computer Based Trainings mit Selbststudium zusammensetze, mit Abschluss der Lehrgangs der Titel IBM Certified e-Business Solution Designer erworben werde und die Kosten für den vom 12. April 2002 bis 18. Oktober 2002 dauernden Lehrgang "IT -Projektmanager" S 10.128 betragen hätten, ließ der "Bildungsplan" in Verbindung mit dem Bekenntnis des Bw. zu seiner Stellung ("arbeitslos/ Notstandshilfe") die Frage, ob der Bw. das durch den Besuch der in Rede stehenden Lehrveranstaltungen erworbene Wissen in Zukunft als Selbstständiger oder Nichtselbstständiger verwenden werde, unbeantwortet.

Auch die anlässlich des Erörterungstermins vom 26. September 2003 protokollierte (und nachfolgend zitierte) Antwort des Bw. auf die Frage nach dem Zusammenhang der Kurskosten mit der Projektarbeit für das BMF vermochte die Annahme des Vorliegens von über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, aus denen eine den Vorsteuerabzug der in Rede stehenden Kurskosten voraussetzende Unternehmereigenschaft des Bw. ableitbar gewesen wäre, nicht zu begründen:

„Von meinem Leben und meiner Arbeit her besteht eine Projektorientierung. Der entscheidende Punkt für meine Ausbildung war, dass das IBM-Angebot das passendste war, was ich für meine Zukunft als sinnvollste und passendste am Markt erachtet habe. **AMS - Bezüge habe ich bezogen, es hat für meine berufliche Entwicklung weder berufliche Angebote gegeben** - Die Orientierung am Arbeitsmarkt war schlecht. **Das AMS** hat mir nur die Bezüge zugestellt, **hat aber nichts für meine berufliche Zukunft, nichts Adäquates gehabt**. Folgerung war, ich muss selber etwas unternehmen. Ich muss selber Marktkompetenz entwickeln, um am Arbeitsmarkt als freier Unternehmer bestehen zu können. Die zwei Kurse, die ich mit IBM ausverhandelt habe, waren „e-Business“ - ich bin weltweit zertifiziert für e-Business - und „Projektmanagement“. Beim AMS habe ich keine Alternative gesehen.“

Das Gleiche gilt für die Antwort des Bw. auf die Frage nach dem Bestand eines Zusammenhangs der Kurskosten mit (sonstigen) Einnahmen (anlässlich des Erörterungstermins am 26. September 2003):

**„Ich bin im Gespräch mit Firmen über Webseiten.** Ich werde als Berater für EDV herangezogen. Jetzt bin ich dabei beim Kundenaufbau und plane, spätestens mit Jahresanfang den

vollen Umsatz zu machen. Das hängt vom AMS ab von einer Einschränkung. Ich weiß nicht, wie das geht. Ich will das so machen.

Ich habe eine Website erarbeitet für ein Pflegeheim, wofür der Kurs wichtig war. Dafür habe ich € 300 bekommen, das wird mehr, das geht über die nächste Monate. Die EDV-Umstellung wird gemacht, dort werde ich praktisch als Berater mitsprechen und meine Vorschläge vorlegen. Der Betrag wird vom Pflegeheim ausbezahlt.

Das AMS hat kein passendes Angebot für mich gehabt. Entweder werde ich ein Langzeit-arbeitsloser, oder ich stelle mich auf die eigenen Füße. Es hat vom AMS kein Angebot gegeben. Ich habe vorher EDV unterrichtet. Ich bin an das IBM herangetreten, habe mir das ausgesucht, vorgeschlagen. AMS hat zweimal abgelehnt, ich habe gesagt, ich zahle alles, sie zahlen mir einen Teil zurück. Dass mir ein Teil zurückgezahlt wird, war der Deal mit dem AMS.

### **Die Websitegestaltung wäre auch ohne den Kurs möglich gewesen.**

Ich habe jetzt noch Kreditrückzahlungen, weil ich den Kurs finanzieren musste.

Für den Beginn meines Unternehmens brauche ich zumindest ein Notebook oder ein zweites in Reserve, ein Arbeitsgerät und ein Gerät für sensible Daten, wo firmeninterne Daten gespeichert werden.“

Da der Bw. nach Besuch der in Rede stehenden Veranstaltungen beim Finanzamt keine Anzeige über die Gründung eines die Unternehmereigenschaft des Bw. begründenden Unternehmens erstattet hatte, dokumentierten seine Antworten ein Verhalten, welches darauf ausgerichtet war, die Anlagen, Fähigkeiten und Neigungen durch den Besuch der in Rede stehenden Veranstaltungen zu fördern, ohne die Absicht, sich durch den Besuch dieser Veranstaltungen fortlaufend Einnahmen aus einer Unternehmereigenschaft begründenden Einnahmsquelle zu verschaffen, nachweisen zu können. Sowohl aus dem Fehlen von nach außen hin ersichtlichen unternehmerischen Aktivitäten des Bw. als auch aus der Tatsache, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für den November des Jahres 2002 die letzte beim Finanzamt eingebrachte Umsatzsteuervoranmeldung des Bw. war, war eine Planlosigkeit des Verhaltens des Bw. abzuleiten, die der Annahme, der Bw. hätte infolge des Lehrgangsbesuches ein Unternehmen gegründet, widersprach.

Zum Unternehmensgründungsprogramm sei bemerkt, dass dieses gemäß der Darstellung „gründen-in-wien“ aus vier Phasen (der Klärungsphase, der Vorbereitungsphase, der Realisierungsphase, der Nachbetreuungsphase) besteht, wobei in jeder einzelnen der ersten drei

Phasen die Begleitung und Kontrolle der Kursteilnehmer von Beratern zwingend vorgesehen ist. Während die Dauer der Klärungsphase maximal sechs Wochen ab Bogenausgabe beträgt, ist die Dauer der Vorbereitungsphase mit maximal sechs Monate ab Beratungsaufnahme begrenzt.

Der Beginn der Klärungsphase, in der die Frage, ob die Gründung realistisch und absehbar ist, entschieden wird, setzt die Klärung der Gründungsidee mit der AMS-Beraterin und die Ausgabe der Gründermappe von AMS-Berater voraus. Für den Fall, dass die Gründung nicht möglich bzw. nicht absehbar ist, hat das AMS schon in der ersten Programmphase die Beratung zu beenden, ohne die Möglichkeit des Teilnehmers an der Teilnahme von weiteren AMS-Maßnahmen auszuschließen. Ist die Gründung realistisch und absehbar, so erfolgt die dem AMS innerhalb von drei Werktagen zu meldende Beratungsaufnahme durch Mitarbeiter des ÖSB/... zur Erstellung eines Gründungszeitplans sowie eines Qualifizierungsplans, nach deren Erstellung das Projekt in die nächste Programmphase tritt.

In der zweiten Programmphase - der Vorbereitungsphase - ist die Einbindung von Mitarbeitern des ÖSB/... daran zu ersehen, dass beispielsweise die Teilnahme an Workshops in Abstimmung mit den Beratern zu erfolgen hat oder die Gewährung der Gründerbeihilfe von der Befürwortung in Form einer Stellungnahme des ÖSB/... abhängig ist. Mit der Lösung des Gewerbescheins, der Anmeldung bei der GSV, der Abmeldung vom AMS-Bezug, dem Ansuchen um Gründerbeihilfe (AMS) und dem Lösen einer Steuernummer beim Finanzamt wird dieser Verfahrensabschnitt beendet.

In der dritten Programmphase („Realisierungsphase“) wird das Programm durch Ausspruch des Endes der Beratung von Mitarbeitern des ÖSB/A sowie durch Erstellung eines an Berater(innen) des Arbeitsmarktservices adressierten Beratungsberichts abgeschlossen.

Im Gegensatz zu den ersten drei Phasen, die die zwingende Begleitung der jeweiligen Kursteilnehmer von ÖSB/... - Beratern vorsieht, besteht in der vierten Phase („Nachbetreuungsphase“) die Möglichkeit einer einmaligen Nachbetreuung bei Bedarf des (Sonder)Kursteilnehmers.

Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten von Personen des Arbeitsmarktservices bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, die dem Vorliegen einer Unternehmereigenschaft insofern, als der Kursteilnehmer keine nach außen hin ersichtlichen unternehmerischen Aktivitäten setzt, für die er die in den Lehrveranstaltungen erworbenen Kenntnisse benötigt hätte, zuwiderläuft.

Für die Beurteilung des Bestands eines Unternehmerrisikos war das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. August 1993, 93/13/0022, entscheidend, gemäß diesem von einem Unternehmerrisiko dann auszugehen ist, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten. In analoger Anwendung dieses Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes deckte die Tatsache, dass der Bw. mit der Teilnahme am Programm einkommensteuerfreie Beihilfen in fester Höhe bezogen hatte, ohne zur Realisierung des mit dem Programm beabsichtigten Vorhabens verpflichtet zu sein, auf, dass der Bw. als Kursteilnehmer mit dem Bezug von einkommensteuerfreien Beihilfen in fester Höhe nicht mit dem Wagnis von Einnahmen schwankungen im Streitjahr belastet gewesen war.

Der Fehlbestand eines Unternehmerwagnisses wird durch das nachfolgend zitierte, beim Finanzamt mit der Berufung eingebrachte Schreiben „Abklärung der Realisierbarkeit“ vom 28. März 2003 sowie der vom AMS Wien unterfertigten "Betreuungsvereinbarung Lehrgang Projektmanager für Anwendungsentwicklung bei IBM Wien" bestätigt:

|               |                |                 |                |
|---------------|----------------|-----------------|----------------|
| "Name Vorname | .....          | SVNr.           | ....           |
| ...           |                | AMS – Beraterin | Frau L         |
| Projektidee   | EDV-DL, Handel | Beraterin       | Mag. Monika Z  |
| Ausgabe FB    | 17.02.2003     | Eingang FB      | 20.02.2003     |
|               |                | Beratung am     | 28.03.2003/... |
|               |                | Gründungsmonat  | Winter 2003    |

### **Realisierbarkeit**

Das Vorhaben ist aufgrund der vorliegenden Informationen **nicht realisierbar**.  
Die weitere Betreuung im Rahmen des Unternehmensgründungsprogramms wird **nicht vorgeschlagen**.

### **Begründung**

Der Bw. wird das Unternehmen erst im Winter gründen.

.....

“

Der Text der in Rede stehenden Betreuungsvereinbarung lautet:

"Die Kurskosten der Ausbildung belaufen sich insgesamt auf 10.128.- Euro, davon übernimmt

Start/WAFF einen Betrag von 3.640,- Euro. Die Restkosten von 6.488,- Euro werden zur Hälfte vom AMS sowie vom Kunden getragen. Das heißt, die Kosten von 3.244,- Euro werden seitens des AMS einmalig im Nachhinein an den Ratsuchenden überwiesen unter der Voraussetzung das der Beleg über die bezahlten Kurskosten sowie Best. über erfolgreich absolvierte Kursmaßnahme bis zum 15. November 2002 beim AMS vorgelegt werden."

Vor diesem Hintergrund hatten die dem Unabhängigen Finanzsenat aufgrund dessen Vorhalts vom 1. September 2003 vorgelegten Unterlagen lediglich Lehrgangsbezogene (Produkt) Informationen samt Preisangaben beinhaltet, die eine Unternehmereigenschaft begründende Tätigkeit des Bw. und damit eine Mängelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides nicht zu beweisen vermochten.

Fakt ist, dass der Bw. eine Einkunftsquelle, die infolge des Besuchs der Kurse begründet worden wäre, anlässlich der Erörterungstermins nicht nennen hatte können. Da der auf Entfaltung von unternehmerischen Aktivitäten gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten muss, genügt es nicht, dass die vom Bw. selbst zusammengestellte, individuelle Ausbildung die Intention, Qualifikation im und für den Unternehmensbereich zu erlangen, hat und das Unternehmensgründungsprogramm mit an- und abschließender Unternehmensgründung demnächst aktiviert wird. Der beim Finanzamt eingekommene Auszug aus dem Gewerberегистre vom 13. Januar 2004 vermittelte zwar den Umstand, dass die Anmeldung für das Gewerbe "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik" am 1. Januar 2004 erfolgte, offen zu legen, aber für sich allein nicht das Entwickeln einer Unternehmerinitiative samt Übernahme eines Unternehmerwagnisses zu beweisen. Da der Bw. den Nachweis dafür, dass der Besuch der in Rede stehenden Lehrgänge in Zusammenhang mit einer in Aussicht genommenen Tätigkeit, die die Merkmale einer unternehmerischen Tätigkeit i. S. d. § 2 UStG 1994 erfüllt, nicht erbringen und die Abgabenbehörde trotz amtsweiger Ermittlung diese Tatsache nicht feststellen konnte, hatte dies im Ergebnis zu Lasten des Steuerpflichtigen zu gehen. Insofern war der Besuch der in Rede stehenden Lehrveranstaltungen nicht als eine zur unternehmerischen Betätigung im Sinne des § 2 UStG 1994 zuzurechnende Vorbereitungshandlung zu werten, weshalb die auf die in Rede stehenden Kosten entfallende Umsatzsteuer in Höhe von S 1.688 nicht als abzugsfähige Vorsteuer im Sinne des § 12 Abs. 1 leg. cit anzuerkennen war.

Aufgrund obiger Ausführungen war die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, 18. Juni 2004