

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., XY., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 22. März 2012, betreffend

I. Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO

II. Einkommenssteuer für das Jahr 2009,

### **zu Recht erkannt:**

I. Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 22. März 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.

II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 22. März 2012 wird teilweise stattgegeben. Dieser Bescheid wird abgeändert. Die festgesetzte Einkommensteuer und die Bemessungsgrundlagen sind der in dieser Angelegenheit ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 15. Juni 2012 zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Das Verfahren begann vor dem 1. Jänner 2014 und damit vor der Installierung des nunmehr zuständigen Bundesfinanzgerichtes (BFG). Der angefochtene Bescheid wurde vom im Spruch angeführten Finanzamt (FA, nunmehr: belangte Behörde) erlassen und die dagegen erhobene Berufung (nunmehr: Beschwerde) noch dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt. Das Finanzamt erließ in weiterer Folge die

Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) vom 15. Juni 2012. Daher werden in der Darstellung des Verfahrensganges noch die damaligen Behörden genannt.

**A) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009** langte am 28. Februar 2011 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. Darin gab der Beschwerdeführer (= Bf.) eine bezugsauszahlende Stelle an und zwei Kinder, für die er Familienbeihilfe bezog. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte er mit Euro 253,41. Als Beruf gab er Versicherungssachverständiger an. Als Werbungskosten erklärte er:

- Pendlerpauschale (KZ 718): Euro 630,00;
  - Arbeitsmittel (KZ 719): Euro 67,51;
  - Fachliteratur (KZ 720): Euro 244,40;
  - Reisekosten (KZ 721): Euro 79,00;
- Aus-/Fortbildungskosten (KZ 722): 3.927,76;**
- sonstige Werbungskosten (KZ 724): Euro 2.180,10;
  - Summe: Euro 6.498,77 exklusive Pendlerpauschale.

Als Sonderausgaben machte der Bf. geltend:

- Prämien von freiwilligen Personenversicherungen (KZ 455): Euro 3.909,14;
- Kirchenbeitrag (KZ 458): Euro 200,00;
- Steuerberatungskosten (KZ 449): Euro 1.086,36.

**B) Am 1. März 2011 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009** (OZ 1/2009) erstellt. Hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und den Werbungskosten wurde der Einkommensteuerbescheid erklärungsgemäß erstellt. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit betrugen Euro 53.184,53, wozu die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 253,41 addiert wurden und der Veranlagungsfreibetrag von Euro 253,41 subtrahiert wurde. Der Gesamtbetrag der Einkünfte war demnach identisch mit den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Davon wurden die Topf-Sonderausgaben nach der im Bescheid dargestellten Formel in Höhe von Euro 253,49 abgezogen. Darüber hinaus wurden auch die Steuerberatungskosten und der Kirchenbeitrag, jeweils in der geltend gemachten Höhe, berücksichtigt. Ebenso wurden die Kinderfreibeträge in Höhe von Euro 440,00 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Aus dieser Berechnung resultierte ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von Euro 51.204,68 und eine Einkommensteuer in Höhe von Euro 16.537,23. Davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) in Höhe von Euro 21.092,91 abgerechnet, was eine festgesetzte Einkommensteuer = Abgabengutschrift in Höhe von Euro 4.555,68 ergab.

**C) Am 28. September 2011 wurde an den Bf. ein Ergänzungssersuchen** (OZ 3/2009) gerichtet. Folgende Ergänzungspunkte wurden darin angeführt:

- die Steuerberatungskosten wären belegmäßig nachzuweisen (Honorarnote, Zahlungsbelege).

- es wären die Unterlagen zu den erklärten Werbungskosten nachzureichen; bei mehreren Belegen sei eine Kostenaufstellung je Aufwandsgruppe beizulegen. Diese habe neben dem Datum und Höhe des Aufwandes zusätzlich die Warenbezeichnung oder den Verwendungszweck zu enthalten. Um den beruflichen Zusammenhang der Aufwendungen erkennen zu können, werde um Bekanntgabe des Tätigkeitsbereiches des Bf. laut Arbeitsvertrag ersucht. Vergütungen vom Arbeitgeber oder von Einrichtungen (z.B. Arbeiterkammer, Bundesland) seien anzuführen.
- hinsichtlich der beantragten Aufwendungen zur Fortbildung/Ausbildung/Umschulung werde um Nachreichung der Unterlagen (Kursbesuchsstätigung, Zahlungsnachweis) mit entsprechender Kostenaufstellung ersucht. Um beurteilen zu können, ob abzugsfähige Werbungskosten gegeben seien, sei die Beantwortung nachstehender Fragen erforderlich:
  - welche Tätigkeit sei im Veranlagungsjahr ausgeübt worden (kurze Arbeitsplatzbeschreibung);
  - haben die absolvierten Kurse der Verbesserung der Kenntnisse im ausgeübten Beruf gedient?
  - stünden die Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, mit dem Ziel einen verwandten Beruf auszüben oder eine bessere Position in dem vom Bf. ausgeübten Beruf zu erlangen?
  - Sollte der Bf. eine umfassende Umschulung in einen anderen Berufszweig anstreben, so sei diese nur dann abzugsfähig, wenn sie dazu führe, die bisherige Tätigkeit aufzugeben oder, dass die neue Tätigkeit in absehbarer Zeit zur Haupttätigkeit werde. Der Bf. möge seine Beweggründe für den Wechsel erläutern und Unterlagen nachreichen, aus denen die konkrete Absicht eventuell bereits erkennbar sei (z. B. Herabsetzung der Arbeitszeit, Bewerbungen). Sollte der Bf. für seine Bildungsmaßnahme Förderungsmittel erhalten haben, so seien diese anzugeben.

**D) Die Vorhaltsantwort** (OZ 4/2009) dazu wurde am 25. Jänner 2012 erstellt und dazu Nachstehendes ausgeführt:

Es werde die Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 sowie das Detail sämtlicher Belegskopien übermittelt. Weiters würden die Kopien der Honorarnoten betreffend die Steuerberatungskosten und die Zahlungsbeweise übermittelt.

Der Bf. sei im Jahr 2009 bei der Fa. A. GmbH. beschäftigt gewesen und habe dort für die Industrie- und Großkundenberatung und -betreuung im Versicherungswesen verantwortlich gezeichnet. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit seien die geltend gemachten Werbungskosten, für die der Bf. von seinem Dienstgeber keine Kostenersätze erhalten habe, angefallen. Die geltend gemachten Fortbildungskosten stünden im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf. Der Bf. habe durch die Ausbildung zum qualifizierten Businessrisikomanagement eine zusätzliche Qualifikation für die Tätigkeit im Rahmen seines Dienstverhältnisses erlangt.

Wegen der für den Bf. nicht zufriedenstellenden Situation bei seinem Dienstgeber - die Gesellschaft habe mehrmals die Geschäftsführung gewechselt - sei es schließlich

zur Beendigung des Dienstverhältnisses zum 31. August 2011 gekommen. Der Bf. habe neben seiner beruflichen Tätigkeit eine Ausbildung zum Senior-Golfmanager am Institut des ISD und der Fachhochschule Koblenz begonnen und sei derzeit bemüht, die Voraussetzung für den Erwerb eines Gewerbescheines zu erbringen, um damit eine selbstständige Tätigkeit, die neben der Verwertung der Kenntnisse aus der Umschulung zum Senior-Golfmanager auch aus der bisherigen Tätigkeit aus dem Versicherungswesen beinhaltet, aufzunehmen. Für die laut beiliegender Kopie in den einzelnen Jahren nicht geltend gemachten angefallenen Umschulungskosten werde nach Aufnahme der Tätigkeit für die entsprechenden Jahre ein Antrag gemäß § 295 a BAO eingebracht werden.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 (OZ 7/2009) wurde Folgendes aufgelistet:

Werbungskosten	Betrag in €	Betrag in €	Betrag in €
Pendlerpauschale (20 bis 40 km)			630,00
Arbeitsmittel			
AfA laut Anlagenverz.		96,44	
abzügl. 30% PA		-28,93	67,51
Fachliteratur			244,40
Reisespesen betr. Bewerbung			79,00
Fortbildung für zertif. Business Riskmanager			3.927,76
sonstige Werbungskosten			
GWG	569,99		
abzügl. 30% PA von 199,99	-60,00	509,99	
GWG Software	372,98		
abzügl. 30% PA	-111,89	261,09	
Verbrauchsmat. EDV	827,86		
abzügl. 30% PA	-248,36	579,50	

Mitgliedsbeiträge		276,84	
Büromaterial		174,00	
anteilige Telefonkosten (30%)		306,01	
Sachverständigen- Hpfl.vers.		72,67	2.180,10
Summe der WK für 2009			7.128,77
Umschulungskosten IST-Diplom für Golfbetriebsmanager		847,54 *)	
Kosten für Besprechungen etc.		1.681,50 *)	2.529,04

Anm.: Antrag gemäß § 295a BAO, wenn Tätigkeit aufgenommen und Gesamtüberschuss erzielt werde.

Die Fortbildungskosten wurden detailliert (OZ 9/2009) wie folgt dargestellt (Beträge in Euro):

Ausbildungsgebühren	9.10.09	2.988,00
Kammer für Arbeiter + CD-Rom's	2.10.09	57,80
Reumannplatz- Garage	12.10.09	1,50
Fahrschein	13.10.09	1,80
Fahrschein	13.10.09	1,80
Reumannplatz- Garage	13.10.09	3,70
Fahrschein	14.10.09	1,80
Fahrschein	14.10.09	1,80
Reumannplatz- Garage	14.10.09	3,70
Fahrschein	19.11.09	1,80
Fahrschein	19.11.09	1,80

Reumannplatz-Garage	19.11.09	3,70
Prüfungsgebühr	27.12.09	708,00
Önорм ISO 9001_2009	31.12.09	106,56
1x1 Qualitätsmanagement nach ISO 9001:2008	31.12.09	44,00
<b>Summe</b>		<b>3.927,76</b>

Folgende Unterlagen wurden in puncto Fortbildung mitgesendet:

- Rechnung vom 5. Oktober 2009 (OZ 26/2009) betreffend die Lehrgangskosten (Ausbildung zum qualifizierten Risikomanagement nach IS 31000 und ONR 49000). Der Rechnungsbetrag lautete auf Euro 2.988,00 (brutto) und wurde laut handschriftlichem Vermerk am 9. Oktober 2009 bezahlt.
- Rechnung vom 29. Dezember 2009 (OZ 27/2009) betreffend das Buch von Jürg Meier: Das 1x1 des Qualitätsmanagement, Führung und Qualität nach ISO 9001:2008 inkl. Tipps für die Praxis. Der Rechnungsbetrag lautete auf Euro 44,00 (brutto) und wurde laut handschriftlichem Vermerk am 31. Dezember 2009 bezahlt.
- Rechnung vom 4. Jänner 2010 (OZ 29/2009) betreffend die ÖNORM EN ISO 9001:2009 08 15 /N/ ON. Der Rechnungsbetrag lautete auf Euro 106,56 (brutto). Wann der Rechnungsbetrag beglichen wurde, ist aus der Rechnung nicht ersichtlich.
- Rechnung vom 11. Jänner 2010 (OZ 30/2009) betreffend die Personenzertifizierung Erstzertifizierung. Der Rechnungsbetrag lautete auf Euro 708,00 (brutto). Wann der Rechnungsbetrag beglichen wurde, ist aus der Rechnung nicht ersichtlich.
- Antrag auf Zertifizierung einer Person als ON - Geprüfter Risikomanager an die B. GmbH. - AS+Certifikation akkreditierte Zertifizierungsstelle in ab. Wien, cd.straße 38, vom 19. Dezember 2009. Anmeldung zur Prüfung am 28. Jänner 2010.
- Rechnungen betreffend die Fahrscheine und die Garagierungskosten (OZ 32 bis 34/2009).
- Vorschreibung der Versicherungsprämie betreffend die Haftpflichtversicherung für Gerichtssachverständige vom 1. Jänner 2009 über Euro 72,67 (OZ 140/2009).

**E)** Am 22. März 2012 wurde der **Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides** für das Jahr 2009 erstellt. Zur Begründung dieses Bescheides wurde Nachstehendes ausgeführt:

Gemäß § 299 Abs. 1 könne die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Da die aus der Begründung des

Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, sei die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen gewesen.

Ebenfalls am 22. März 2012 wurde der (geänderte) **Einkommensteuerbescheid** erstellt und neben der beantragten Pendlerpauschale folgende Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht habe berücksichtigen können, angesetzt:

- Arbeitsmittel: Euro 67,51;
- Fachliteratur: Euro 244,40;
- Reisekosten: Euro 79,00;
- **Summe: Euro 390,91.**

Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich demnach auf Euro 59.292,39. Von den geltend gemachten Topf-Sonderausgaben (Euro 3.909,14) wurden Euro 80,09 abgesetzt. Steuerberatungskosten und Kirchenbeitrag wurden in voller Höhe anerkannt. Die Kinderfreibeträge blieben ebenfalls unverändert. Das zu versteuernde Einkommen errechnete sich mit Euro 57.485,94, die Einkommensteuer mit Euro 19.251,63. Davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer (Euro 21.092,91) subtrahiert, was eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von Euro 1.841,28 ergab. Aus der Gegenüberstellung der bisher festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2009 (Euro 4.555,68) resultierte eine Abgabennachforderung in Höhe von Euro 2.714,40.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Folgendes ausgeführt:

Die Topf-Sonderausgaben würden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als Euro 36.400 überdies nach der im Bescheid angeführten Formel eingeschliffen.

Da der Bf. trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe, hätten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden können, als die Beweismittel vorlagen.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO sei mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Infolge der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2009 vom 22. März 2012 (richtig: 1. März 2011), sei die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich gewesen.

Da bisher keine Nachreichung der erforderlichen Unterlagen erfolgt sei, könnten die beantragten Aus- und Fortbildungskosten sowie die sonstigen Werbungskosten nicht berücksichtigt werden.

**F)** Mit Schreiben vom 28. März 2012 (OZ 150/2009) wurde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2009 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009, beide vom 22. März 2012, **Berufung** erhoben und beantragt, den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2009 sowie den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, beide vom 22. März 2012, ersatzlos zu beheben.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Das Finanzamt habe den angefochtenen Einkommensteuerbescheid deshalb neu veranlagt, weil das Ergänzungersuchen vom 29. September 2011 nicht beantwortet worden sei. Die Erledigung des Ergänzungersuchens sei innerhalb der (mit Bescheid verlängerten) Frist erfolgt. Mit Schreiben vom 25. Jänner 2012 seien sämtliche umfangreiche Beilagen eingeschrieben übermittelt worden.

**G) Mit Ergänzungersuchen** vom 23. April 2012 (OZ 155/2009) wurden dem Bf. folgende Fragen gestellt:

- Welche Tätigkeit habe er im Jahr 2009 ausgeübt? Eine genaue detaillierte Beschreibung sei erforderlich, nicht nur Schlagwörter;
- Welche im Seminar erworbenen Kenntnisse haben bei seiner Tätigkeit umgesetzt werden können und in welcher Form?
- In welchem prozentuellem Ausmaß haben diese (Kenntnisse) verwertet werden können? Der Bf. möge konkrete Anwendungsbeispiele nennen und den für den Erhalt der Zertifizierung erforderlichen Bericht über die einschlägige Tätigkeit im Bereich des Risikomanagements vorlegen.
- Habe der Bf. das Seminar in der Freizeit besucht oder sei er dienstfrei gestellt worden?
- Sei die Umschulung zum Golfbetriebsmanager bereits abgeschlossen?
- Würden bereits Einnahmen erzielt? Es werde ersucht, eine Prognoserechnung zu erstellen, aus der ersichtlich sei, ab wann mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden könne. Weiters seien Zahlungsnachweise sämtlicher Zahlungen zu erbringen und der Ablauf und die Dauer des Studiums zu belegen.

**H) Mit Schreiben** vom 30. Mai 2012 (OZ 158/2009) wurde das Ergänzungersuchen laut Abschnitt G) wie folgt **beantwortet**:

Als Kopie werde das Schreiben der Fa. A. GmbH. vom 10. Dezember 2010 übermittelt sowie der Auszug der Risikoanalyse vom 9. Juni 2010, die Kurzbeschreibung des Seminars Risikomanagement und die Belege der Ausbildungskosten.

Mit der Berufung sei auch eine Aufstellung über die in Evidenz gehaltenen Umschulungskosten für die Jahre 2006 bis 2009 mit gesamt Euro 13.549,79 irrtümlich beigelegt worden. Da erst in den Jahren 2012 oder 2013 ein Gesamtüberschuss erzielt werden würde, würden auch erst danach Anträge gemäß § 295a für die Jahre 2006 bis 2009 eingebbracht werden. Es entfalle somit die Beantwortung des Frageblocks betreffend der Umschulungskosten zum IST-Diplom-Golfbetriebsmanager.

Zu den einzelnen Fragepunkten werde nunmehr auch schriftlich wie folgt Stellung genommen:

a) Risikomanagement - zertifizierter Risikomanager (ISO 31000/ONR 43003):

Im Jahr 2009 sei er als Industrie- und Großkundenberater (Key Account Management) bei der Fa. A. GmbH. beschäftigt gewesen. In dieser Funktion sei er für die Akquisition, Beratung und Betreuung für mehrere Industrie- und Großkunden tätig gewesen. Die genannte Firma sei in der Branche der Versicherungsberatung und -vermittlung tätig.

Positionierung bei der Arbeitgeberfirma aufgrund zusätzlicher Ausbildung als zertifizierter Risikomanager. Im Jahr 2010 sei die Auftragserteilung der C. GmbH. (D.) an seine Arbeitgeberfirma erfolgt zur Evaluierung möglicher potenzieller Gefahren im elementaren und rechtlichen Bereich. Der rechtliche Bereich sei von dem damaligen Geschäftsführer evaluiert, analysiert und dargelegt worden. Für den elementaren Bereich sei der Bf. verantwortlich gewesen, er lege das Inhaltsverzeichnis der diesbezüglich verfassten Expertise bei. Die Honorarlegung sei durch die Fa. A. GmbH. erfolgt, sein Auftrag sei die Darstellung des Soll-/Ist-Vergleiches, die Empfehlung von Verbesserungsmöglichkeiten, Erstellung der Expertise und die Kommunikation an den Auftraggeber gewesen. Als prozentuelles Ausmaß dieser Honorarnote habe er 10% seines Bruttojahreseinkommens von 2010 kalkulieren können.

Zu den konkreten Anwendungsbeispielen wird Folgendes angeführt:

2010: Auftragserteilung der D. an die Fa. A. GmbH.;

2010 bis August 2011: Positionierung bei einem vom Bf. betreuten Großkunden als Risikomanager (auch im Bereich der Alternativenergieanlagen - Windparks);  
Herbst 2011 bis Ende 2012: unentgeltliche Mitarbeit im österreichischen Normungsginstitut für die Normung von Golfplätzen (Inhalte seien derzeit in Brüssel zur Ratifizierung);  
2011 bis aktuell: Schritte der Implementierung des Programmes "Golf & Natur" aus Deutschland in Österreich;

Mai 2012: Auftragserteilung einer sehr großen Versicherungsgesellschaft zur Evaluierung der Sicherheitsvorkehrungen in einem der größten Stifte in Österreich ( weitere Stifte in Österreich seien seit wenigen Tagen in der Pipeline --> diese Aktivitäten erfolgten inzwischen auf selbstständiger Basis).

Es existiere kein vorhandener Bericht zum Erhalt der Zertifizierung, da so etwas bis heute für das Zertifikat nicht vorgesehen sei. Zur Erlangung der Zertifizierung habe eine schriftliche Arbeit verfasst werden müssen zu einem vom Teilnehmer ausgewählten Thema unter Einbindung der erarbeiteten und erlernten Inhalten und sehr starker Berücksichtigung der praxisrelevanten Umsetzung. Diese schriftlichen Arbeiten würden durch eine Prüfungskommission benotet. Im Anschluss an eine positiv bestandene schriftliche Arbeit habe zu einer vierstündigen schriftlichen Prüfung angetreten werden können. Erst nach Bestehen dieser Prüfung werde das Zertifikat erteilt. Die Gültigkeitsdauer des Zertifikates betrage ab dem Ausstellungsdatum fünf Jahre. Innerhalb dieser fünfjährigen Gültigkeitsdauer seien schriftliche Nachweise an die Zertifizierungsstelle zu legen, dass man als Risikomanager tätig gewesen sei, ob der Auftragnehmer zufrieden gewesen sei und Weiterbildungen in diesem Bereich besucht worden seien.

Der Teilnehmerkreis habe aus ca. 20 Teilnehmern bestanden aus den Bereichen Behörde, Dienstleistung, Industrie, Gewerbe u.a.. Er habe das Seminar auf eigene Kosten besucht und während der Ausbildungszeit Urlaubstage bei seinem ehemaligen Arbeitgeber genommen.

b) Risikoanalyse der D. (Inhaltsverzeichnis):

1. Allgemeines
2. Zusammenfassung
  - 2.1. Brandschutz
    - 2.1.1. baulicher Brandschutz
    - 2.1.2. technischer Brandschutz
    - 2.1.3. organisatorischer Brandschutz
    - 2.1.4. Sicherheitsstandards
  - 2.2. Gefährdungen durch elementare Risiken
    - 2.2.1. Feuer
    - 2.2.2. andere Gefahren außer Feuer (EC-Verfahren)
      - 2.2.2.1. Erdrutsch/Bodensenkung
      - 2.2.2.2. Überschwemmung
      - 2.2.2.3. Wind/Sturm
      - 2.2.2.4. Erdbeben
      - 2.2.2.5. Blitz
      - 2.2.2.6. Wasser/Leitungswasser
      - 2.2.2.7. Flugzeugabsturz
      - 2.2.2.8. Sprinklerlegage
      - 2.2.2.9. Schneedruck
      - 2.2.2.10. Einbruch/Diebstahl, Vandalismus
      - 2.2.2.11. Brandstiftung
      - 2.2.2.12. Rauch
      - 2.2.2.13. Fahrzeuganprall
    - 2.3. Gefährdungen für Betriebsunterbrechung
    - 2.4. Prüfung der versicherten Werte
    - 2.5. Hinweis auf Verbesserungsvorschläge
  3. Risiko-Verbesserungspotenzial
    - 3.1. empfohlene Verbesserungsmaßnahmen
      - 3.1.1. Staplerladestationen, Busladestationen
      - 3.1.2. Räume mit doppeltem Boden
      - 3.1.3. Brandlasten
      - 3.1.4. Selbstentzündung
      - 3.1.5. Nutzung
      - 3.1.6. diverse Zündquellen
      - 3.1.7. selbstlöschende Papierkörbe und Abfalleimer

- 3.1.8. Lagergefahren in Bushalle
- 3.2. Hinweise (Notfallplan)
- 3.3. umgesetzte Verbesserungsmaßnahmen
- 4. Konstruktion und Layout des Unternehmens
  - 4.1. Generell
    - 4.1.1. Objekte - wesentliche Brandabschnitte und Bauweise
  - 4.2. Gefährdung durch Nachbarschaft
  - 4.3. Energie und versorgungstechnische Einrichtungen
    - 4.3.1. Elektrizität
    - 4.3.2. Erdgas
    - 4.3.3. Wasser
- 5. Gefahren
  - 5.1. Prozessgefahren
    - 5.1.1. Werkstätten (Bahn)
    - 5.1.2. Autowerkstatt (Bus)
  - 5.2. Lagergefahren
  - 5.3. allgemeine Gefahren
    - 5.3.1. brennbare Flüssigkeiten
    - 5.3.2. Reifenlager
    - 5.3.3. Gase
    - 5.3.4. Batterieladestationen
    - 5.3.5. sonstige (Abfall)
- 6. Schutzeinrichtungen
  - 6.1. Löschwasserversorgung/Außenhydranten
  - 6.2. Sprinkleranlage
  - 6.3. automatische Feuerlöschanlagen
  - 6.4. manuelle Feuerlöschanlagen
    - 6.4.1. tragbare Feuerlöscher
    - 6.4.2. fahrbare Feuerlöscher
    - 6.4.3. Wandhydranten
  - 6.5. öffentliche Feuerwehr
  - 6.6. eigene Feuerwehr
  - 6.7. Brandmeldeanlagen
  - 6.8. sonstige Schutzeinrichtungen
  - 6.9. Werkschutz
    - 6.9.1. Wachdienst
    - 6.9.2. Einbruchmeldeanlage
    - 6.9.3. Umzäunung
- 7. Managementprogramme
  - 7.1. Sauberkeit und Ordnung
  - 7.2. Rauchen/Rauchverbot

- 7.3. Eigenüberwachung/Eigenkontrolle
- 7.4. Erlaubnis für Arbeiten/Heißarbeiten
- 7.5. Mitarbeiterschulungen
- 7.6. Notfallplanungen
- 7.7. Brandschutzbeauftragter
- 7.8. Brandschutzordnung
- 7.9. Brandschutzplan
- 8. Wartung/Instandhaltung
- 9. Betriebsunterbrechung
  - 9.1. allgemein
  - 9.2. gegenseitige Abhängigkeiten
  - 9.3. Gebäude, Versorgungseinrichtungen und Betriebsmittel (Züge, Busse)
  - 9.4. Werkzeuge, Formen und Muster
  - 9.5. Datenverarbeitung
  - 9.6. Planung der Wiederaufnahme der Geschäftsaktivitäten
- 10. Vorschäden
  - 10.1. Betriebshaftpflicht
  - 10.2. Feuer (inkl. EC und Einbruch-Diebstahl, Raub)
  - 10.3. Feuer-Betriebsunterbrechung
  - 10.4. Maschinenbruch
- 11. Erweiterungen/Investitionen
  - c) Zertifikat vom 15. Februar 2010 betreffend Bestätigung der Konformität der Qualifikation des Zertifikatsinhabers als Risikomanager, gültig bis 15. Februar 2016;
  - d) Rechnungen:
    - Rechnung vom 5. Oktober 2009 (OZ 170/2009) der B. GmbH. über Euro 2.988,00 für eine Ausbildung zum qualifizierten Business Risikomanagement ISO 31000 und ONR 49000; Rechnung bezahlt am 9. Oktober 2009;
    - Rechnung vom 29. Dezember 2009 (Rückseite OZ 170/2009) der B. GmbH. über Euro 44,00 für Jürg Meier: Das 1x1 des Qualitätsmanagement, Führung und Qualität nach ISO 9001:2008, Rechnung bezahlt am 31. Dezember 2009;
    - Rechnung vom 4. Jänner 2010 (Rückseite OZ 171/2009) der B. GmbH. über Euro 106,56 für ÖNORM ISO 9001:2009; Zahlungsdatum unbekannt;
    - Rechnung vom 11. Jänner 2010 der B. (OZ 172/2009) über Euro 708,00 für ONSO159 Personenzertifizierung, Erstzertifizierung, Zahlungsdatum unbekannt;
    - Antrag auf Zertifizierung einer Person (Rückseite OZ 172/2009) vom 19. Dezember 2009; Anmeldung zur Prüfung am 28. Jänner 2010;
    - Quittung vom 13. November 2009 (Garage Reumannplatz) (OZ 173/2009) über Euro 3,70 Parkgebühr.
    - sechs Fahrscheine der Wiener Linien (Rückseite OZ 173/2009) jeweils über Euro 1,80;

- zwei Quittungen vom 12. Oktober 2009 und 19. November 2009 über Euro 1,50 und Euro 3,70.

**I) Mit Berufungsvorentscheidung** vom 15. Juni 2012 (OZ 175 f./2009) wurde der Berufung teilweise stattgegeben, indem die sonstigen Werbungskosten [siehe Abschnitt A)] anerkannt wurden. Die gesamten Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, beliefen sich nunmehr auf Euro 2.571,01, womit sich die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit auf Euro 57.112,29 verminderten. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren nicht höher als der Veranlagungsfreibetrag. Der Gesamtbetrag der Einkünfte entsprach den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, von dem die Topf-Sonderausgaben, die Steuerberatungskosten und der Kirchenfreibetrag abgezogen wurden. Das zu versteuernde Einkommen belief sich auf Euro 55.243,95, die Einkommensteuer auf Euro 18.282,77. Von diesem Betrag wurde wiederum die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von Euro 21.092,91 subtrahiert, sodass sich eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von Euro - 2.810,14 ergab. Von diesem Betrag wurde wiederum die bisher festgesetzte Einkommensteuer abgezogen, woraus eine Abgabengutschrift in Höhe von Euro 968,86 resultierte.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Nachstehendes ausgeführt:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 seien Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie seien bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zählten dazu auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten.

Hingegen dürften bei einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgten.

Für die Qualifikation von Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 sei eine konkrete Einkunftsquelle maßgeblich (z.B. konkretes Arbeits- oder Dienstverhältnis, konkrete berufliche Tätigkeit). Um Fortbildung handle es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessere, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Ausbildungskosten seien Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung in einem verwandten Bereich ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen Fortbildung werde daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere Berufsausübung geschaffen. Für die Abzugsfähigkeit maßgebend sei die zur

Zeit der Ausbildungsmaßnahme ausgeübte Tätigkeit, nicht aber ein früher erlerner Beruf, eine früher ausgeübte Tätigkeit oder ein abstraktes Berufsbild. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit sei dann gegeben, wenn die neuerworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeit verwertet werden könnten.

Umschulungsmaßnahmen müssten auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen und derart umfassend sein, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei. Aufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule seien nicht abzugsfähig.

Laut Unterlagen sei der Steuerpflichtige im Streitzeitraum bei der Fa. A. GmbH. beschäftigt gewesen. Konkret sei er als Industrie- und Großkundenberater (Key Account Management) beschäftigt gewesen und in dieser Funktion für die Akquisition, Beratung und Betreuung. Die genannte Firma sei in der Branche der Versicherungsberatung und Versicherungsvermittlung tätig.

Im Jahr 2009 sei eine Ausbildung zum qualifizierten Business Risikomanager nach ISO 31000 oder ONR 49000 bei B. GmbH. Trainings in ab. Wien, cd.straße 38 absolviert worden, welche mit einem Zertifikat, ausgestellt am 15. Februar 2010, abgeschlossen worden sei. Die dafür angefallenen Kosten in der Höhe von Euro 3.927,76 seien in der Veranlagung für das Jahr 2009 als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Ziel dieses Seminares sei die sichere und teambasierte Anwendung des Prozesses Risikomanagement für die Risikosteuerung und das Risikocontrolling in verschiedenen Anwendungsbereichen. Einführung, Gestaltung und Verbesserung des Risikomanagementsystems in komplexen und /oder Hochrisikoorganisationen, interne und externe Risiko- und Krisenkommunikation, konkrete Gestaltung und Umsetzung der Risikomanagement-Politik (mit Tipps zur Überwindung von Schwierigkeiten, Ängsten und Widerständen) Leistungsbewertung und kontinuierliche Verbesserung eines eigenständigen oder integrierten Risikomanagements. Das Seminar richte sich an Personen, die in Unternehmen und Organisationen Risiken steuern, überwachen und Maßnahmenprogramme für das Risikomanagement entwickeln und umsetzen müssten. Angesprochen seien insbesondere Fachleute aus den Bereichen Unternehmensentwicklung, Finanzen und Controlling, Innovations- und Projektmanagement sowie Risiko- und Qualitätsmanagement.

Konkret setzten sich die Teilnehmer des Seminares aus Personen aus dem öffentlichen Dienst, Dienstleistung, Industrie, Gewerbe u.a. zusammen.

Durch die Berufsausbildung werde die Grundlage für eine erstmalige oder eine weitere Berufsausübung geschaffen. Die Ausbildung zum qualifizierten Business Risikomanager richte sich an Fachleute aus den Bereichen der Unternehmensentwicklung, Finanzen und Controlling. Sie bestehe aus zwei Modulen zu je drei Tagen. Sie sei als Weiterbildungslehrgang konzipiert. Durch den Besuch dieses sechstägigen Seminares sei man offenbar nicht befähigt, einen neuen Beruf auszuüben, sondern sei nur als

Weiterbildungsmaßnahme zu sehen. Darüber hinaus sei auch der vom Gesetz geforderte Zusammenhang mit einer verwandten Tätigkeit nicht gegeben. Daher lägen keine abzugsfähigen Ausbildungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor.

Die geltend gemachten Aufwendungen stellten aus folgenden Gründen auch keine Fortbildungsmaßnahme dar. Der Steuerpflichtige sei im Jahr 2009 als Groß- und Industriekundenberater tätig gewesen. Zu den Aufgaben zählte die Akquisition, Beratung und Betreuung dieser Kunden. Durch die zusätzliche Ausbildung zum zertifizierten Risikomanager sei es zu einer Positionierung bei der Arbeitgeberfirma des Bf. gekommen. Konkret angeführt worden sei die Verfassung einer Risiko- und Versicherungsanalyse für die D.., an der er für den elementaren Bereich verantwortlich gewesen sei. Weiters hätten die erworbenen Kenntnisse bei einem Großkunden angewendet werden können. Die anderen Anwendungsbeispiele beträfen Bereiche, aus denen noch keinerlei Einkünfte erzielt worden seien.

Es sei unbestritten, dass Teile des in dem Seminar vermittelten Wissens auch für die Tätigkeit als Großkundenbetreuer in der Versicherungsbranche von Nutzen sein könnten, doch gingen die bei der Ausbildung zum zertifizierten Risikomanager vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten weit über die Anforderungen hinaus, die der Steuerpflichtige in Ausübung seines damaligen Berufes zu erfüllen gehabt habe. Andererseits deckten die Fähigkeiten nur einen Teilbereich dieser Anforderungen ab.

Von einem Zusammenhang einer Bildungsmaßnahme mit der ausgeübten Tätigkeit sei aber nur dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden könnten. Der Steuerpflichtige gebe selber an, dass etwa 10% der erworbenen Kenntnisse im ausgeübten Beruf zur Anwendung gekommen seien. Der unterschiedliche Teilnehmerkreis sei ein weiteres Indiz dafür, dass es sich nicht um eine berufsspezifische Fortbildung handle. Darüber hinaus habe der Arbeitgeber keine Kosten übernommen, die Module seien in der Freizeit besucht worden.

Die geltend gemachten Aufwendungen seien daher nicht als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerlich abzugsfähig.

**J)** Mit Schreiben vom 26. Juli 2012 wurde seitens des Bf. der **Vorlageantrag** gestellt und Folgendes ausgeführt:

Das Finanzamt habe in seiner Begründung ausgeführt, dass die als Werbungskosten gemäß § 16 Abs.1 Z 10 EStG (1988) geltend gemachten Kosten zur Ausbildung zum qualifizierten Business Risiko Manager im Betrag von Euro 3.927,76 nicht als steuerlich abzugsfähige Werbungskosten zu qualifizieren seien, da diese keine Umschulungsmaßnahmen zu einer mit der derzeitigen Berufsausübung verwandten beruflichen Tätigkeit, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten, vorlagen und auch keine abzugsfähige Fortbildungsmaßnahme, da die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse nicht in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden könnten. Weiters werde in der

Begründung der Berufungs(vor)entscheidung ausgeführt, dass Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielten und derart umfassend sein müssten, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermögliche, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei.

Dazu werde angeführt, dass die Argumentation des Finanzamtes gegen die Abzugsfähigkeit als Fortbildungsmaßnahme ganz klar der aktuellen Rechtsprechung des UFS widerspräche, welcher z.B. in seiner Entscheidung vom 31. Mai 2012, RV/3861-W/09 eindeutig ausspreche, dass seit der Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähig angesehen würden, die nicht spezifisch für eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sei, im ausgeübten Beruf jedoch jedenfalls von Nutzen seien und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf auswiesen.

Der vom Finanzamt geforderte wesentliche Umfang der Verwertung im ausgeübten Beruf entspreche daher alter Rechtslage und könne als Maßstab nicht mehr herangezogen werden. Die Bildungsmaßnahme entspreche somit laut aktueller Rechtsprechung den Kriterien als Fortbildungsmaßnahme.

Weiters werde angeführt, dass der Bf. neben der Verwertungsmöglichkeit in seinem bestehenden Beruf, die Umschulung zu der Tätigkeit als externer Risiko Manager gemacht und absolviert habe und seither an der Aufnahme dieser neuen Tätigkeit intensiv gearbeitet habe. Am 26. April 2012 habe er auch ein neues Einzelunternehmen unter der Firma E. e.U., FN 3ef.x, zum Firmenbuch angemeldet habe. Für dieses Unternehmen habe er am 6. Juli 2012 das erste Projekt ausfakturiert. Zum Nachweis werde eine Kopie der Honorarnote beigelegt und erläutert, dass vom Auftraggeber, der F. Versicherung AG., weitere ähnliche Projekte mit ihm abzuwickeln. Die alte Tätigkeit als Angestellter bei der Firma A. GmbH. habe der Bf. inzwischen aufgegeben, da er sich nunmehr ausschließlich seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer widme und diese somit seine Haupteinnahmequelle geworden sei.

Die geltend gemachten Werbungskosten für den Risikomanager stellten somit auch eindeutig Umschulungskosten dar, die der Steuerpflichtige auf sich genommen habe, um sich aus einem bestehenden Beruf in einen anderen Beruf umzuschulen, und habe bereits auch tatsächlich zu Einnahmen aus einer neuen Einnahmequelle geführt, während die alte Tätigkeit aufgegeben worden sei, womit doch eindeutig hier eine ein Anwendungsfall nach den Buchstaben des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG (1988) vorliege.

**K) Mit Ergänzungersuchen** vom 8. Mai 2014 wurde der Bf. ersucht folgende Unterlagen in Kopie nachzureichen:

a) Zahlungs- oder Überweisungsbelege

- von den Ausbildungsgebühren in Höhe von Euro 2.988,00, Rechnung vom 5. Oktober 2009,

- von Jürgen Meier Das 1x1 des Qualitätsmanagement in Höhe von Euro 44,00, Rechnung vom 29. Dezember 2009,
- von der Prüfungsgebühr in Höhe von Euro 708,00, Rechnung vom 11. Jänner 2010, und
- von der ÖNORM ISO 9001\_2009 in Höhe von Euro 106,56, Rechnung vom 4. Jänner 2010.

b) Zeugnis(se) oder Zertifikat(e) betreffend die (Abschluss-)Prüfungen zum Risiko Manager

c) Lehrgangsplan über die unterrichteten Lehreinheiten.

**L)** In der **Vorhaltsantwort** vom 26. Mai 2014 führte der Bf. Folgendes aus:

Anbei würden die gewünschten Unterlagen übermittelt:

- a) Ausbildungsgebühren - Rechnung vom 5. Oktober 2009: Seiten 1;
- b) 1x1 des Qualitätsmanagement - Rechnung vom 29. Dezember 2009: Seiten 1;
- c) Prüfungsgebühr - Rechnung vom 11. Jänner 2010: Seiten 1;
- d) ÖNORM ISO 9001\_2009 - Rechnung vom 4. Jänner 2010: Seiten 1;
- e) Zeugnis und Zertifikat zum zertifizierten Risikomanager: Seiten 4;
- f) Lehrgangsplan über die Lehreinheiten: Seiten 2;

Ende Dezember 2011 sei er von einem ehemaligen Branchenkollegen gebeten worden, ihn für das Unternehmen I. GmbH. bei der Erstellung von Risikotools für die Bewertungsmöglichkeit von versicherungsspezifischen, risikorelevanten Informationen und daraus abgeleiteten Antrags-, Auftrags- und Berechnungsmöglichkeiten zu unterstützen.

Diese Tätigkeit ab Februar 2012 hätte anfänglich auf Basis einer geringfügigen Beschäftigung durchgeführt werden sollen und ab Sommer 2012 in eine Beschäftigung auf Honorarbasis übergehen sollen. Das (genannte) Unternehmen sei durch die Trennung der beiden ehemaligen Geschäftsführer finanziell in Turbulenzen geraten. Der Bereich des Bf. sei neben der Qualifizierung der Leadliste auch die Erstellung und Prüfung der risikoadäquaten Informationen und Tools für die Technik- und Transportversicherung gewesen. Damals wie heute beschäftige sich das Unternehmen mit dem unveränderten Geschäftsfeld, allerdings mit einer veränderten Struktur der Gesellschafter. Dazu werde eine Kopie des seinerzeitigen Dienstvertrages und der derzeitigen Internetseite beigelegt.

Im Jahr 2012 sei der Bf. von der F. Versicherung AG. beauftragt worden, eine Risikoanalyse für das Stift J. durchzuführen (Einbruch, Vandalismus, böswillige Beschädigung, Sabotage, Diebstahl). Diese Tätigkeit sei im Rahmen seiner Selbstständigkeit (Unternehmen E. e.U.) mit der Fertigstellung Mitte 2012 erfolgt. Dazu werde das Inhaltsverzeichnis (sechs Seiten) des Risikoreports sowie die Honorarnote zum Risikoreport (zwei Seiten) beigelegt.

In Ergänzung zu den oben ausgeführten Tätigkeiten sei er seit 2013 als Autor für Risikomanagement, Arbeitnehmer- und Brandschutz für zwei Fachmagazine in Deutschland für Golfclubs auf freiberuflicher Basis tätig. Dazu sende er ebenfalls

die Kopien der bisherigen Honorarnoten (16 Seiten) im Zeitraum Juli 2013 bis März 2014 sowie den Artikel zur Notwendigkeit von Risikomanagent auf Golfplätzen mit.

Im Rahmen der E. e.U. werde im Laufe des Juni/Juli 2014 eine weitere Risikoanalyse für das Stift J. abgeschlossen werden. Die Inhalte des weiteren Auftrages seien:

- Evaluierung und Analyse vorhandener Sicherheitsvorkehrungen für Brandschutz sowie Empfehlungen für die Verbesserungen der bestehenden Struktur zu derzeit noch fehlender baulich/technischer Infrastruktur und Organisation (Implementierung Risiko- und Brandschutzmanagement);
- Analyse des Potenziales von Sturm, Hagel, Niederschlagswasser mit der jeweiligen Possible Maximum Loss-Berechnung.

Wunschgemäß sende er auch Kopien der Einkommensteuer-Erklärung für das Jahr 2012. Seit 15. Mai 2014 sei er von der K. als extern Beauftragter in Sub für die Verbesserung des Risikomanagements auf den in Österreich befindlichen Bohrtürmen tätig. Darin sollten die derzeit für die HSSE (Health, Safety, Security & Environment) befindlichen Strukturen analysiert, aufgezeigt und verbessert werden.

Für die Entwicklung im Jahr 2013 lege er seine Ausdrucke der Dateien aus der von ihm geführten Buchhaltung über das Excel bei.

Mit dieser Vorhaltsantwort wurden die nachfolgend aufgelisteten Beilagen übermittelt:

- Rechnung vom 5. Oktober 2009 betreffend Ausbildung zum qualifizierten Business Risiko Manager nach ISO 31000 und ONR 49000 über Euro 2.988,00 brutto., bezahlt 9. Oktober 2009;
- Rechnung vom 29. Dezember 2009 betreffend Jürg Meier: Das 1 x 1 des Qualitätsmanagement inkl. Tipps für die Praxis über Euro 44,00 brutto, bezahlt 31. Dezember 2009;
- Rechnung vom 11. Jänner **2010** betreffend Personenzertifizierung über Euro 708,00 brutto, bezahlt ?;
- Rechnung vom 4. Jänner **2010** betreffend Download ÖNORM EN ISO 9001:2009 über Euro 106,56 brutto, bezahlt ?;
- Antrag auf Zertifizierung einer Person als ON-geprüfter Risikomanager vom 19. Dezember 2009;
- Zertifikat der B. GmbH. über die Konformität der Qualifikation des Zertifikatsinhabers (= Bf.) als Risikomanager vom 15. Februar 2010;
- Teilnahmebestätigung für den Bf. für den AS+T Lehrgang, Modul 1 im Oktober 2009;
- Teilnahmebestätigung für den Bf. für den AS+T Lehrgang, Modul 2, im November 2009;
- Lehrgangsbestätigung für den Bf. für die Ausbildung zum Risikomanager nach ONR 49003; das Lehrgangsprogramm lautete wie folgt:
  1. Ausbildungstag (Einführung in das Risikomanagement, Fallbeispiele Strategisches Risikomanagement);
  2. Ausbildungstag: Fallbeispiel Einbindung des Risikomanagements in der Strategieentwicklung und Strategieumsetzung; Methoden der Risikobeurteilung im Überblick; Fallbeispiel FMEA und Gefährdungsanalyse; Fallbeispiel Prozessanalyse;

Fallbeispiel Risikomanagement im Produktentstehungsprozess; Fallbeispiel Fehlerbaum- und Ablaufanalyse; andere Methoden der Risikobeurteilung;

3. Ausbildungstag: Einführung in das Risikomanagementsystem; Elemente des Risikomanagementsystem; Risikopolitik; Rollen- und Verantwortlichkeiten im Risikomanagement; Integration des Risikomanagements in das Managementsystem; Prozessvernetzung mit Risikomanagement; Audit des Risikomanagements und der Zertifizierung; quantitatives Risikomanagement; Risikomanagement in komplexen Organisationen;

4. Ausbildungstag: praktische Risikobeurteilung; Zusammenhang erstellen; Risikoerkennung und Analyse; Risikobewältigung; Vorbereitungen für die praktische Arbeit und für die schriftliche Prüfung;

5. Ausbildungstag:

- freier Dienstvertrag vom 26. Jänner 2012 zwischen dem Bf. und der Fa. I. GmbH.. Dieses Vertragsverhältnis begann am 1. Februar 2012 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Art der Tätigkeit des Bf. wurde mit Qualifizierung der Lead Liste beschrieben. Das monatlich vereinbarte Entgelt lautete auf Euro 300,00 p.M. netto.

- Homepage der Fa. I. GmbH. (gewerbliches Versicherungsgeschäft);  
- Inhaltsverzeichnis des Risikoberichtes des Stiftes J.;

1. Allgemeines

1.1. Bewertung von Maßnahmen und Standards

1.2. Risikoprofil zur Bewertung von Gefährdungen

2. Zusammenfassung

2.1. Einbruchs- und Objektschutz

2.1.1. baulicher Einbruchsschutz

2.1.2. technischer Einbruchs- und Objektschutz

2.1.2.1. Alarmanlage

2.1.2.2. Videoüberwachung/Videodaten

2.1.2.3. Glasbruchmelder

2.1.2.4. Objektschutz - Schutz der ausgestellten Gegenstände

2.1.2.5. Schlüsselanlage

2.1.2.6. Handmelder

2.1.3. Alarmierung

2.1.3.1. Alarmierungszeit

2.1.3.2. Fehlalarm

3. Lagepläne

4. Konstruktion und Layout des Stiftes

5. Sicherheitszonen

5.1. Gebäudeteile - innere/mittlere/äußere Zone

6. Sicherheitsvorkehrungen

6.1. Raumüberwachung

6.2. vergitterte Fenster /Glasbruch- und Kontaktmelder/Lichtsensoren

6.3. Opferstock

- 6.4. Liftanlagen
- 6.5. Tunnel
- 6.6. Keller
- 6.7. Tresore
- 6.8. Gefährdung durch Nachbarschaft
- 7. weitere Schutzeinrichtungen
  - 7.1. Umzäunung
  - 7.2. Wachdienst
  - 7.3. Kontrolle der Besucher
  - 7.4. Feuchtigkeitsmelder im Archiv
  - 7.5. Rauchverbot/Brandschutz
  - 7.6. Fluchtwege-/Evakuierungskonzept
- 8. Sicherheitsstandards - Einbruchs- und Objektschutz innere/mittlere/äußere Zone
- 9. Gefährdungen zur Sachversicherung
  - 9.1. allgemeine Gefahren
    - 9.1.1. Einbruch-Diebstahl inklusive Vandalismus
      - 9.1.1.1. öffentlich zugängige Bereiche
      - 9.1.1.2. öffentlich nicht zugängige Bereiche
      - 9.1.1.3. Gastpadres
    - 9.2. spezielle Gefahren (Besucher, Einschleichen, Vandalismus)
  - 9.3. Bewertung der Gefährdungen
- 10. Gefährdungen für Betriebsunterbrechung
- 11. Prüfung der versicherten Werte
- 12. Hinweis auf Verbesserungsvorschläge
- 13. Risiko-Verbesserungspotenzial
  - 13.1. empfohlene Verbesserungsmaßnahmen
    - 13.1.1. baulicher/technischer Bereich
      - 13.1.1.1. Fenster im Erdgeschoss
      - 13.1.1.2. Büroräumlichkeiten /Administration
      - 13.1.1.3. ausgestellte Bilder in Prälatur
      - 13.1.1.4. Kaiserstiege
      - 13.1.1.5. Gang zu Ausstellungsräumlichkeiten
      - 13.1.1.7. Christusstatue
      - 13.1.1.8. Marmorsaal (antike Möbel, Marmorsäulen, Podeste der Fenster)
      - 13.1.1.10. Bibliothek
      - 13.1.1.11. Stiegenabgang zu Leseschriften
    - 13.1.2. organisatorischer/personeller Bereich
      - 13.1.2.1. innere/mittlere Zone
      - 13.1.2.2. Portier/Aufsichts-/Reinigungspersonal
  - 14. Managementprobleme
    - 14.1 Sauberkeit und Ordnung
    - 14.2. Eigenüberwachung/Eigenkontrolle

14.3. Mitarbeitererschulung

15. Wartung/Instandhaltung

16. Vorschäden

17. Erweiterungen/Investitionen

18. weitere Investitionen

18.1. Besucher/Öffnungszeiten

18.2. Äbte, Padres, Beschäftigte

18.3. Tagungen, Veranstaltungen, Events,

18.4. Schule, Konvent

19. Fotodokumentation udn Beschreibung

20. Tresore

20.1. Gefährdungen durch Einbruch/Diebstahl

20.2. Bewertung von Gefährdung zu Einbruch/Diebstahl.

- Honorarornote des Bf. vom 6. Juli 2012 an die F. Versicherung AG. über Euro 5.195,31 netto.

- fünfseitiger Beitrag des Bf. im Greenkeepers Journal im Heft 2/2013; es werden die Handhabung von Gefahrenstoffen auf Golfplätzen, die rechtlichen Aspekte, die Verantwortung (qualifiziertes Risikomanagement), der Brandschutz und der Arbeitnehmerschutz besprochen.

- zweiseitige Honorarnote des Bf.vom 16. Juli 2013 an die L. GmbH. über Euro 225 netto.

-- zweiseitige Honorarnote des Bf. vom 19. August 2013 an die L. GmbH. über Euro 120 netto.

- zweiseitige Honorarnote des Bf. vom 9. Spetember 2013 an die Fa. L. GmbH. über Euro 220 netto.

- zweiseitige Honorarnote des Bf. vom 8. Oktober 2013 an die Fa. L. GmbH. über Euro 120 netto.

- zweiseitige Honorarnote des Bf. vom 29. Oktober 2013 an die Fa. L. GmbH. über Euro 120 netto.

- zweiseitige Honrorarnote des Bf. vom 12. November 2013 an die Fa. L. GmbH. über Euro 1656 netto.

- zweiseitige Honorarnote des Bf. vom 20. Jänner 2014 an die Fa. L. GmbH. über Euro 90,00 netto.

- zweiseitige Honorarnote des Bf. vom 20. März 2014 an die Fa. L. GmbH. über Euro 440,00.

- achtseitige, noch nicht unterfertigte **Einkommensteuererklärung** des Bf. für das Jahr **2012**; erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Euro - 8.307,52.

- Beilage zur Einkommensteuererklärung betreffend G. e.U.; dabei werden unecht steuerbefreite Einnahmen in Höhe von Euro 1.999,14, Einnahmen, die dem 20%igen Steuersatz unterliegen, in Höhe von Euro 416,67 und Einnahmen von I. in Höhe von Euro 1.050 angeführt. Die Summe der Ausgaben beläuft sich auf Euro 7.104,74, der Verlust 2.458,41.

- Beilage zur Einkommensteuererklärung betreffend E. e.U.: Da wurden Einnahmen, die dem Normalsteuersatz unterliegen, in Höhe von Euro 5.195,31 erzielt. Die Ausgaben betragen Euro 13.424,16, der Verlust Euro 5.849,11.
- vierseitige Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens.
- dreizehnseitige Darstellung des Bankkontos im Jahr 2013;
- einseitige Darstellung der Barbewegung im Jahr 2013;
- Exceltabelle über vorläufige Einnahmen und Ausgaben 2013 mit Gesamteinnahmen von Euro 19.230,35 und Gesamtausgaben von Euro 15.041,11.
- Auflistung des Bankkontos der G. e.U. und deren Barbewegungen.
- Beilage zur **Einkommensteuererklärung** des Bf. für das Jahr **2013** mit Einnahmen von Euro 18.665,35 und Ausgaben von Euro 22.781,82, d.i. ein Verlust von Euro 4.116,47.
- Darstellung der Bankbewegungen der E. e.U. für 2013.

**M)** In der **Stellungnahme** vom 3. Juli 2014 zur Vorhaltsantwort vom 26. Mai 2014 führte das Finanzamt Folgendes aus:

Steuerlich zu beurteilen sei das Jahr 2009. In diesem Jahr habe der Steuerpflichtige ausschließlich Einnahmen (wohl gemeint: Einkünfte) aus nichtselbstständiger Tätigkeit bei der Fa. A. GmbH. erzielt.

Wie bereits in der Bescheidbegründung ausgeführt, habe es sich bei der Bildungsmaßnahme (Ausbildung zum qualifizierten Business Risikomanagement nach ISO 31000 und ONR 49000) um eine Weiterbildungsmaßnahme, die in zwei Modulen zu je drei Tagen abgehalten worden sei, gehandelt. Damit seien die mit der Maßnahme angefallenen Kosten aber weder steuerlich anzuerkennende Ausbildungskosten noch Umschulungskosten. Denn in beiden Fällen sei gefordert, dass ein "neuer" Beruf erlernt und danach ausgeübt werde. Das gehe aus den Unterlagen nicht hervor und werde vom Steuerpflichtigen auch nicht behauptet.

Um Fortbildung handle es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessere, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Damit derartige Fortbildungskosten steuerlich berücksichtigt werden könnten, müssten die in den Seminaren erworbenen Kenntnisse aber in einem wesentlichen Umfang bei der ausgeübten Tätigkeit zum Einsatz kommen. Da aber laut eigenen Angaben (des Bf.) lediglich 10% bei der Tätigkeit für die Fa. A. GmbH. umgesetzt haben werden können, seien die Erfordernisse für die steuerliche Abzugsfähigkeit als Fortbildungskosten im Jahr 2009 nicht gegeben.

Sollte der Steuerpflichtige die Ausbildung zum Risikomanager als Umschulung betrachten - da er offenbar in den Folgejahren einerseits auf diesem Gebiet im freien Dienstvertrag bei der Fa. I. GmbH. tätig gewesen sei oder tätig werden sollte, und andererseits das eigene Unternehmen E. e.U. [Unternehmensberatung] gegründet habe, - so sei auszuführen, dass Umschulungsmaßnahmen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) nur dann abzugsfähig seien, wenn sie zur Sicherung

des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitreügen und daher künftiges Steuersubstrat darstellten.

Es sei also von Bedeutung, dass es sich bei jener Tätigkeit, für die Werbungskosten aus Umschulungsmaßnahmen angefallen seien, überhaupt um eine ernst gemeinte erwerbswirtschaftliche Betätigung handle und zusätzlich diese Betätigung nicht steuerlich irrelevante Liebhaberei darstelle. Da bisher nur negative Einkünfte erklärt worden seien, hätten diese nicht zur Sicherung des Lebensunterhaltes beigetragen.

Aus Sicht des Finanzamtes habe sich aufgrund der vorgelegten Vorhaltebeantwortung keine Änderung in der bisherigen steuerlichen Beurteilung ergeben; die Berufung wäre daher als unbegründet abzuweisen. Des Weiteren werde auf die Ausführungen in der Bescheidbegründung hingewiesen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Strittig ist die Anerkennung von Aufwendungen in Höhe von Euro 3.927,76 als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988.

**I)** Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Der Bf. war im Streitjahr, 2010 und 2011 bei der Fa. A. GmbH. nichtselbstständig erwerbstätig. Er hatte die Funktion eines Industrie- und Großkundenbetreuers im Zusammenhang mit der Versicherungsberatung und -vermittlung. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in diesen drei Jahren betrugen: 2009: Euro 57.112,29 (lt. BVE vom 15. Juni 2012);  
2010: Euro 56.807,57 (lt. Erstbescheid vom 1. Februar 2012);  
2011: Euro 38.223,10 (lt. Erstbescheid vom 7. August 2013).
- b) In der vom Bf. noch nicht unterfertigten Einkommensteuererklärung für das Jahr **2012** werden als Einkünfte lediglich negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von Euro 8.307,52 ausgewiesen (Verlust von G. e.U. Euro 2.458,41 mit Einnahmen von Euro 4.545,60 und Verlust von E. e.U. von Euro 5.849,11 mit Einnahmen von 7.517,50).

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr **2013** wird ein Verlust von Euro 4.116,47 ausgewiesen (Einnahmen von Euro 18.665,35).

- c) Am 15. Februar 2010 erhielt der Bf. von der Fa. B. GmbH. ein Zertifikat über die Qualifikation eines Risikomanagers mit den Bestimmungen ONR 49003:2008 (Risikomanagement für Organisationen und Systeme).
- d) Die Rechnungen vom 11. Jänner 2010 betreffend Personenzertifizierung über Euro 708,00 und vom 4. Jänner 2010 betreffend Download ÖNORM EN ISO 9001:2009 über Euro 106,56 [siehe Abschnitt L)] wurden erst im Jänner 2010 bezahlt.
- e) Am 3. Mai 2012 ließ der Bf. in das Firmenbuch sein Einzelunternehmen "E. e.U." eintragen (FN 3ef. x). Der Betriebsgegenstand dieses Unternehmens ist die Unternehmensberatung einschließlich Unternehmensorganisation.

f) Am 13. Juli 2012 ließ der Bf. in das Firmenbuch sein Einzelunternehmnen "G. e.U." eintragen (FN 3gh. w). Der Betriebsgegenstand dieses Unternehmens ist die Versicherungsvermittlung als Versicherungsmakler und Berater in Versicherungsangelegenheiten.

## II) einkommensteuerliche Beurteilung

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt: Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhalung der Einnahmen.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 2004/180 (AbgÄG 2004 ab der Veranlagung 2003) normiert, dass auch Werbungskosten sind: Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die Z 10 des § 16 Abs.1 wurde mit dem StRefG 2000 (für Lohnzahlungszeiträume ab dem 1. Jänner 2000) eingeführt. Es sollte damit die frühere bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden.

Mit dem HWG 2002 wurden (umfassende) Umschulungsmaßnahmen in einen neuen Beruf (ab 2003) in den Werbungskostenkatalog aufgenommen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, Anm. 1 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988).

Im Fall des Bw. ist davon auszugehen, dass weder Aufwendungen für Ausbildung noch solche für (umfassende) Umschulungsmaßnahmen vorliegen. Dies deshalb, weil der Bf. nicht Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine erstmalige Berufsausübung oder eine Berufsausübung in einem anderen Beruf ermöglichen, absetzen will. Auch will der Bf. nicht Aufwendungen geltend machen, die eine Bildungsmaßnahme betreffen, die derart umfassend ist, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind. Es ist daher im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob die Kriterien für Aufwendungen für die Fortbildung vorliegen.

Fortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildung dient dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, Anm. 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 und die dort zitierte VwGH-Judikatur sowie VwGH vom 25. April 2013, 2010/15/0019).

Entscheidend für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung ist die Beantwortung der Frage, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen oder der

Verbesserung von Fähigkeiten und Kenntnissen in der Ausübung des bisherigen Berufes dienen, sei es auch in einer qualifizierteren Stellung.

Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige Fortbildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Fortbildung sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (vgl. VwGH vom 22. September 2005, 2003/14/0090).

Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom (Werbungskosten-)Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (vgl. VwGH vom 15. September 2011, 2008/15/0321).

Ein und diesselbe Bildungsmaßnahme kann somit bei einer Person eine Berufsausbildung darstellen, wähernd sie bei einer anderen Person aufgrund der Berufstätigkeit als Berufsfortbildung zu werten ist. Daher ist jeweils eine einzelfallbezogene Prüfung vorzunehmen (vgl. VwGH vom 31. Jänner 2002, 2001 /15/0098).

Im Fall des Bf. ist davon auszugehen, dass er jedenfalls in den Jahren 2009 bis 2011 bei der Fa. A. GmbH. als nichselbstständig Erwerbstätiger und in seiner Funktion als Versicherungsfachkraft beschäftigt gewesen ist. Er beriet und betreute dabei Industrie- und Großkunden bei ihren Versicherungsverträgen. Dabei ist aber sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass der Bf. in den Folgejahren 2010 und 2011 deutlich weniger Einkünfte aus nichselbstständiger Arbeit erzielte als im Jahr 2009. Selbst für das Jahr 2009 hat der Bf. in seiner Vorhaltsantwort vom 30. Mai 2012 angegeben, dass das durch die Bildungsmaßnahme erzielte Honorar für die Beratung der D. lediglich 10% seines Bruttoeinkommens von 2010 ausmache [siehe Abschnitt H)]. Für die Jahre 2012 und 2013 ist nach dem Antritt der beruflichen Selbstständigkeit durch den Bf. (Gründung von zwei Einzelunternehmen am 3. Mai und 13. Juli 2012) davon auszugehen, dass er Verluste in der Höhe von Euro 8.307,52 (2012) und 4.116,47 (2013) erzielt hat. Wenn weiters berücksichtigt wird, dass die Einnahmen in den Jahren 2012 und 2013 in der Höhe von Euro 9.975,91 und Euro 18.665,35 lagen, kann von der Erarbeitung eines der Einkommensbesteuerung unterziehbaren Steuersubstrates keine Rede sein. Vielmehr stellt sich die Frage aus welchen Geldmitteln der Bf. in den Jahren 2012 und 2013 seinen Lebensunterhalt finanzierte. Von einer Verbesserung der bisherigen Kenntnisse und Fähigkeiten durch die streitgegenständliche Bildungsmaßnahme kann nicht gesprochen werden, denn sonst müsste der Bf. in der Lage sein, entsprechende Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus nichselbstständiger Arbeit zu erzielen (vgl. VwGH vom 25. April 2013, 2010/15/0019).

Wenn im Vorlageantrag vom 26. Juli 2012 [siehe Abschnitt J)] auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 31. Mai 2012, RV3861-W/09, verwiesen wird, so ist dem Folgendes zu entgegnen: Der dort zu entscheidende Berufungsfall betraf eine Assistentin der Geschäftsführing einer Kuranstalt, die in den diese Berufungsentscheidung betreffenden Streitjahren als Geschäftsführerin eines Museums berufstätig war und daraus (beträchtliche), dauerhafte positive Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielte. Gerade dieser Umstand ist im Fall des Bf. nicht erfüllt, hat er doch seit der Absolvierung der Bildungsmaßnahme ständig sinkende, ja sogar negative Jahreseinkünfte erzielt. Die gegenständliche Bildungsmaßnahme hatte somit nicht die Verbesserung der bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten des Bf. zur Folge.

Schließlich ist festzuhalten, dass, weil die steuerliche Anerkennung der Bildungsmaßnahme des Bf. im Jahr 2009 bereits dem Grunde nach zu versagen ist, ein Abspruch über die Höhe der andernfalls anzuerkennenden Bildungskosten nicht mehr erforderlich ist.

Somit sind über die mit der Berufungsvorentscheidung anerkannten Werbungskosten hinaus keine weiteren Werbungskosten anzuerkennen. Damit war wie im Spruchpunkt II. ausgeführt über die Einkommensteuerfestsetzung zu erkennen.

Damit erweist sich der aufgehobene Einkommensteuerbescheid vom 1. März 2011 als nicht richtig. Statt der Gutschrift in Höhe von Euro 4.555,68 ist richtigerweise nur eine solche von Euro 2.810,14 anzusetzen. § 299 Abs. 1 BAO ist somit erfüllt und das Ermessen ist zu üben. Das Ermessen wird folgendermaßen geübt:

Die Auswirkung der Bescheidaufhebung beträgt Euro 1.745,54. Dies ist nicht geringfügig und die Zweckmäßigkeit daher erfüllt. Billigkeitsüberlegungen haben demgegenüber zurückzustehen. Die Bescheidaufhebung ist dem Sinn des § 299 BAO, welcher in der Herstellung der Rechtsrichtigkeit liegt, entsprechend zu bestätigen (Spruchpunkt I.).

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Da im gegenständlichen Fall das Erkenntnis nicht von der ständigen Rechtsprechung des VwGH abweicht und der zu lösenden Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 14. Juli 2014