

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ri in der Beschwerdesache VN NN, Adresse, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 24.05.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 10.05.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 machte TITEL NN VN, in der Folge Bf., u.a. Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten in Höhe von 6.596,11 Euro geltend.

Mit Vorhalt vom 2.3.2017 forderte das Finanzamt den Bf. auf, bezüglich dieser Aufwendungen Unterlagen (Kursbesuchsbestätigung, Zahlungsnachweise usw.) mit entsprechender Kostenaufstellung vorzulegen.

Mit Bescheid vom 10.5.2017 wurde die Einkommensteuer 2015 in Höhe von 5.273,08 Euro errechnet. Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte durch Abzug des Werbungskostenpauschbetrages von den Einkünften aus unselbständiger Arbeit in Höhe von 25.788,79 Euro ermittelt. Aufgrund der Arbeitnehmerveranlagung ergab sich nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer und Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988 eine Gutschrift in Höhe von 31,00 Euro. Begründend führte das Finanzamt aus, unter Wahrung des Parteiengehörs seien die vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen hinterfragt worden. Da trotzdem die benötigten Unterlagen (zum Teil)

nicht beigebracht worden seien, hätten die Aufwendungen in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten Aufwendungen berücksichtigt werden können. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt von 2.990,03 nicht überstiegen hätten.

Am 24.5.2017 brachte der Bf. eine Beschwerde gegen diesen Bescheid ein und stellte in einem beigelegten Anhang einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 nach § 299 Abs. 1 BAO. Begründend führte er aus, er ersuche, die Werbungskosten gemäß der zugesandten Dokumente an das Finanzamt Donaustadt miteinzuberechnen und den Einkommensteuerbescheid für 2015 zu erlassen. Diesen Antrag wertete das Finanzamt als Beschwerde.

Am 29. Mai langte beim Finanzamt eine Aufschlüsselung der Aus-, Fort- und Umschulungskosten für 2015 wie folgt ein:

Werbungskosten

722 Umschulung und Unterlagen

		Datum	Betrag
	Medizinischer Masseur		€ 7.990,00
	Förderung WAFF		-€ 1.904,00
Unterlagen, Fachliteratur	Literatur Allg. Anatomie	17.01.2015	€ 82,30
	Unterlagen	22.06.2015	€ 8,31
	Lehrbuch Faszien	28.04.2015	€ 102,80
	Kleidung Praktikum	17.02.2016	€ 33,97
	Kleidung Praktikum	17.04.2015	€ 24,95
	Unterlagen	18.06.2015	€ 7,10
	Unterlagen	31.08.2015	€ 2,98
	Übungsmaterialien	23.08.2015	€ 8,50
	Lernposter	06.06.2015	€ 15,50
	Übungsmaterialien	23.07.2015	€ 199,90
	Lehrbuch Anatomie	21.08.2015	€ 15,40
	Lehrbuch Sobotta Tabellen	20.08.2015	€ 15,50
	Summe		€ 6.603,21

Beigelegt waren Rechnungen der Buchhandlung Thalia wie folgt:

Literatur Allg. Anatomie	17.01.2015	€ 82,30
Lehrbuch Faszien	28.04.2015	€ 102,80
Unterlagen	22.06.2015	€ 8,31
Lernposter	06.06.2015	€ 15,50
Lehrbuch Anatomie	21.08.2015	€ 15,40
Summe		€ 224,31

Als Belege für die Kleidung für das Praktikum waren Rechnungen von H&M vom 17.2.2016 über 33,97 Euro sowie Delka vom 17.4.2015 betreffend den Ankauf von Freizeitschuhen über 24.95 Euro vorgelegt.

Für die übrigen Materialien wurden folgende Belege vorgelegt:

Müller, diverse	18.06.2015	€ 7,10
Basis Massageöl (BEZ)	23.08.2015	€ 8,50
Freudensprung GmbH	06.2015	€ 2,98

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 8.6.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte ergänzend aus, Umschulungsmaßnahmen seien steuerlich absetzbar, wenn die neue, angestrebte Tätigkeit in absehbarer Zeit zur Haupttätigkeit werde. Dabei sei Voraussetzung, dass der angestrebte Beruf auch erfolgversprechende Aussichten biete. Dies sei im Falle des Bf. nicht gegeben, weil die Entlohnung als Masseur geringer sei als im bisherigen Arbeitsbereich und der Bf. die neu erlernte Tätigkeit bis dato nicht ausübe. Er habe auch im Zuge des Rechtsmittels die im Vorhalt gestellten Fragen nicht beantwortet und die angeforderten Unterlagen nur teilweise beigebracht.

Der Bf. stellte einen Vorlageantrag und führte ergänzend aus, es bestehe die Bestrebung, noch 2017 als Medizinischer Masseur tätig zu werden. Die geplante Absolvierung eines fachverwandten Kurses zur Weiterbildung im Juli 2017 unterstreiche diese Absicht. Die geforderten Unterlagen seien zur Gänze bereits am 22.5.2017 übermittelt worden und würden im Zuge dieses Antrages nochmals mitgeschickt.

Vorgelegt wurden neben bereits bisher vorgelegten Rechnungen eine Rechnung der xxx-lang Schule STADT vom 13.6.2017 über den Besuch eines Massagekurses vom 19. bis 23. Juli 2017 in Wien mit einem Betrag von 640,00 Euro, weiters eine Rechnung von BEZEICHNUNG e.U. über eine Ausbildung zum medizinischen Masseur vom 23.3.2015 in Höhe von 7.990,00 Euro und eine weitere Rechnung der Buchhandlung Thalia vom 20.8.2015 über 15,50 Euro betreffend Sobotta Tabellen.

Mit weiterem Vorhalt vom 26.9.2017 forderte das Finanzamt den Bf. auf, entsprechende Unterlagen über den Lehrgang (Anzahl der Stunden, Praxisstunden, Dauer der Ausbildung, Dokument über den Abschluss des Lehrganges) vorzulegen sowie bekanntzugeben, wann die Kursgebühren bezahlt wurden (Überweisungsbestätigung).

Weiters wurde der Bf. aufgefordert bekannt zu geben, warum er die Ausbildung zum medizinischen Masseur absolvierte bzw. was die Beweggründe für diese Bildungsmaßnahme waren und was der Zweck der Bildungsmaßnahme war. Er wurde weiters aufgefordert, bekannt zu geben, was er seit September 2016 unternommen habe, um die Tätigkeit als medizinischer Masseur auszuüben bzw. um Einkünfte zu erzielen, ob er mittlerweile schon als medizinischer Masseur tätig sei, welche konkreten beruflichen Pläne und Aussichten er im Zusammenhang mit den durchgeführten Ausbildungsschritten habe, ab wann konkret die Absicht bestehe, den Beruf des medizinischen Masseurs künftig auch tatsächlich auszuüben sowie welche konkreten, nach außen erkennbaren, auf eine neue in diesem Bereich liegende Einkunftsquelle schließbaren Schritte er bereits unternommen habe. Weiters ersuchte das Finanzamt um Vorlage entsprechender Unterlagen.

Mit Schreiben vom 5.10.2017 brachte der Bf. unter anderem Folgendes vor:

„Begründung Umschulung: Aus mehreren privaten Gründen und einem Mangel an Entwicklungsperspektiven beschloss ich den zugegebenermaßen unüblichen Branchenwechsel mit der Ausbildung zum medizinischen Masseur zu beginnen. Auch wenn dies im Bezug auf die Erfolgsaussichten beim ersten Blick schwer nachvollziehbar erscheint verspricht die Gesundheitsbranche einen kontinuierlich steigenden Wachstumstrend am Arbeitsmarkt und die Recherchen ergaben im Vorfeld zahlreiche vielversprechende Erfolgsbeispiele im Bereich der Selbstständigkeit.

Maßnahmen und Vorbereitung Berufseinstieg: Wie im Vorlageantrag vom 6.7.2017 bereits erwähnt ging ich bis Ende Mai aus persönlichen Gründen keiner Erwerbstätigkeit nach. Ab diesem Zeitraum war ich arbeitssuchend gemeldet und es erfolgten somit Bewerbungen als medizinischer Masseur. In diesen Zeitraum fallen aufbauend auf den medizinischen Masseur auch die bereits erwähnte xxx Ausbildung, von 14.-17.9.2017 eine Weiterbildung zum YYY Schmerztherapeuten (siehe Abschluss im Anhang) und derzeit eine Weiterbildung in ZZZ (Zahlungsbestätigung im Anhang). Seitens des AMS wurde ich auf Wunsch dem Unternehmergründerprogramm zugewiesen. Ziel ist es im Laufe der nächsten Monate die individuelle Befähigung für das eingeschränkte Gewerbe „Massage, eingeschränkt auf xxx“ durch die MA63 zu erlangen. Diesbezüglich wurden dort zwei Informationsgespräche geführt welche ergaben, dass es notwendig ist weitere kaufmännische Fähigkeiten nachzuweisen. Deshalb werde ich mehrere geeignete Kurse im Oktober/November im Rahmen des Unternehmergründerprogrammes absolvieren und anschließend den Antrag einbringen. Nach erfolgter Genehmigung ist die Einmietung in einer Praxisgemeinschaft geplant. Hierzu wurde bereits ein Standort gefunden und eine mündliche Zusage vergeben. Weiters ist die Aufschulung zum Heilmasseur in Planung wobei mich hier noch Finanzierbarkeit und zeitliche Vereinbarkeit mit der geplanten Berufsausübung von der schlussendlichen Kursbuchung abhalten.

Zusammenfassend lässt sich aufgrund des nachgewiesenen Kosten- und Zeiteinsatzes meiner Meinung nach eindeutig erkennen, dass die absolvierten Ausbildungen weit über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen. Die Zusatzausbildungen

zeigen klar meinen persönlichen Einsatz auf um die beruflichen Chancen in der neuen Branche zu maximieren. Mit der Zusage für die Raummiete in der erwähnten Praxisgemeinschaft tragen diese Aufwendungen bereits Früchte. Auch wenn es bis dato zu keiner nachweisbaren beruflichen Ausübung kam, ist der Tatbestand des im Einkommensteuergesetz geforderten „Abzielens“ auf eine tatsächliche Ausübung somit mehr als erfüllt.“

Übermittelt wurde noch einmal die Aufschlüsselung der Aus-, Fort- und Umschulungskosten 2015, ein Überweisungsbeleg für die Kosten der Schulung bei BEZEICHNUNG e.U., ein Kontoauszug vom 4.9.2017, eine Bestätigung der SCHULE vom 11.1.2016 über die Bezahlung einer Rechnung über 7.990,00 Euro, ein Zeugnis über die Absolvierung der Ausbildung zum Medizinischen Masseur gemäß der Medizinischen Masseur- und Heilmasseur-Ausbildungsverordnung der SCHULE vom 27.9.2016, ein Zeugnis über die Spezialqualifikationsausbildung in Elektrotherapie gemäß der Medizinischen Masseur- und Heilmasseur-Ausbildungsverordnung der SCHULE vom 27.9.2016, eine Übersicht über Weiterbildungen (xxx vom 19. – 23.7.2017, YYY nähere-Bezeichnung vom 13. – 17.9.2017 sowie ZZZ vom 29., 30.9.2017/27., 28.10.2017), ein Zertifikat über den Abschluss eines xxx-lang Massage Kurses vom 23.7.2017, eine Teilnahmebestätigung betreffend ein Gründer-Workshop am 25.7.2017, eine Teilnahmebestätigung betreffend eine Weiterbildung „YYY-lang“ vom 17.9.2017, eine (undatierte) Rechnung betreffend einen Kurs „ZZZ für Ärzte, Gesundheitsberufe und Interessierte“ Modul A und B über 800 Euro von Dr. XYZ aus 2017.

Über telefonischen Vorhalt legte der Bf. der RichterIn folgende Unterlagen vor:

Eine Visitenkarte des Bf., in welcher dieser unter Angabe seines Namens, der Website websitebezeichnung.at und einer Telefonnummer für eine Behandlung nach „yyy-kurz“ wirbt, einen Bescheid der MA 63 vom 26.2.2018, mit welchem dem Bf. gemäß § 19 GewO bescheinigt wird, dass er die individuelle Befähigung für das Gewerbe: Massage, eingeschränkt auf xxx, besitzt, eine Überweisungsbestätigung betreffend eine Überweisung von 252,00 Euro an DR-ABC, ein Zeugnis vom 10.7.2018 über die Absolvierung einer Ausbildung zum Heilmasseur am Ausbildungsorganisation, eine Bestätigung Dris ÄRZTIN, wonach der Bf. in ihrer Ordination Räumlichkeiten als gewerblicher Masseur (eingeschränkt auf xxx) im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit nützt und regelmäßig Kunden empfängt, sowie einen Berufsausweis als Heilmasseur mit der Zusatzqualifikation „Elektrotherapie“, in welchem dem Bf. die Berechtigung zur freiberuflichen Berufsausübung ab 20.7.2018 bescheinigt wurde.

Dem Bf. wurde Folgendes vorgehalten:

„Bei Durchsicht der von Ihnen vorgelegten Unterlagen ist mir aufgefallen, dass die Überweisungsbestätigung Dr. ABC-kurz lediglich den Namen DR-ABC und einen Betrag enthält, aber keinen Verwendungszweck. Es wird ersucht, eine Bestätigung dieser Ärztin nachzureichen. Der Gewerbeschein ist eingeschränkt auf xxx. Allerdings haben Sie jetzt tatsächlich eine Ausbildung zum Heilmasseur abgeschlossen (Zeugnis) und praktizieren

in der Ordination einer Ärztin (Bestätigung). Haben Sie den Gewerbeschein schon umschreiben lassen?

Das Finanzamt hat ersucht, Ihnen noch folgende Fragen zu stellen bzw. folgende Unterlagen vorlegen zu lassen:

- *Was war Ihr Plan? Wollten Sie sich nur mit xxx selbständig machen?*
- *Wann haben Sie mit der Heilmasseurausbildung begonnen?*
- *Seit wann sind Sie in der Ordination eingemietet?*
- *Wie setzen sich die Kosten der Umschulung genau zusammen? (Anm.:Dazu gibt es im Akt eine Aufstellung der Werbungskosten – allerdings sind die Kopien der Barzahlungsbelege teilweise so verschwommen, dass man sie nicht lesen kann. Die Kosten für Kleidung sind nicht absetzbar)*
- *Von 11.1. 2016 bis 10.1. 2017 haben Sie Weiterbildungsgeld erhalten. Vom Amt müsse es auch eine Bestätigung der Bildungskarenz geben. Es wird ersucht, diese vorzulegen.*
- *Wovon haben Sie von Jänner bis Mai 2017 gelebt?*
- *Haben Sie 2017 schon Einkünfte gehabt? Wenn, wird ersucht, Nachweise dazu zu erbringen.*

Das Finanzamt hat erklärt, es gehe davon aus, dass Sie es ernst meinen, aber wenn wenn keine Einkünfte aus der Tätigkeit entstehen sei es schwierig.

Es wird daher ersucht, Kopien der bisher ausgestellten Honorarnoten bzw. gelegten Ausgangsrechnungen vorzulegen. Weiters wird ersucht, eine Versicherungsbestätigung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vorzulegen.

Laut Finanzamt wird in solchen Fällen der Bescheid entweder vorläufig erlassen und werden die Werbungskosten anerkannt, oder die Kosten werden vorerst nicht anerkannt, wobei die Möglichkeit zu einer späteren Berücksichtigung im Zuge einer Bescheidänderung gem. § 295a BAO angeboten wird (LStR 2002 Rz 361a).

Sie werden daher ersucht, die aufgeworfenen Fragen zu beantworten und die entsprechenden Unterlagen vorzulegen.“

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bf. eine Mitteilung des AMS vom 13.1.2016 vorgelegt, gemäß welchem ihm ein Weiterbildungsgeld von 41,83 Euro täglich für den Zeitraum von 11.1.2016 bis 10.1.2017 gewährt werden sollte. Ferner wurden Rechnungen des Bf. vorgelegt, aus denen ersichtlich ist, dass dieser seit Mai 2018 Rechnungen für erbrachte Leistungen gelegt hat.

Ferner gab der Bf. folgende Stellungnahme ab:

„Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 27.8.18 finden Sie nachfolgend meine Stellungnahme sowie ergänzende Ausführungen zum Ablauf der Ausbildung, wie diese per medizinischer Masseur und Heilmasseur Gesetz (MMHmG) geregelt ist.

Zum Ausbildungsablauf des medizinischen (in Folge MM) bzw. Heilmasseurs (in Folge HM) in Österreich:

Im MMHmG ist das Curriculum der beiden Berufsbilder festgelegt. Nach Abschluss des MM sind Absolventinnen und Absolventen berechtigt, in einem Angestelltenverhältnis an Patienten zu Heilzwecken zu arbeiten (z.b. in Spitälern). Wird nachfolgend auf diese erste Ausbildung auch der HM absolviert, so ist eine freiberufliche Tätigkeit an Patienten und Patientinnen nach Anweisung eines Arztes (Verordnungsschein) möglich. Die Erlangung der Berufsberechtigung für den HM ist also nur nach vorherigem Absolvieren des MM möglich.

Gewerbliche Masseure und Masseurinnen hingegen arbeiten nicht an Patientinnen/ Patienten (also zu Heilzwecken), sondern als präventive Maßnahme. Auch wenn grundsätzlich Technik und Methodik nahezu gleich sind gibt es in Österreich diese wichtige, rechtliche Unterscheidung. Selbstverständlich stellt sich die Frage wer vollkommen schmerzfrei zu einer Behandlung kommt. Aus diesem Grund ist es in der Branche durchaus üblich als EPU gewerbliche Massagen und Heilmassagen (NUR mit Verordnungsschein eines Arztes/Ärztin — also auch nicht an einem Kunden/einer Kundin ohne jegliche Beschwerden) anzubieten um erfolgreich am Markt bestehen zu können. Und dafür werden eben beide Berechtigungen — also die freiberufliche Tätigkeit als HM und die als gewerblicher Masseur (in meinem Fall eben auf xxx eingeschränkt).

Um möglichst nachvollziehbar aufzuzeigen wie der Verlauf von Ausbildung und anschließendem Beginn im Beruf ablief, lege ich Ihnen hier eine kurzgefasste Chronologie meiner Ausbildung bzw. der Gründungsphase dar:

2015/4 — Beginn MM berufsbegleitend

2016 — Bildungskarenz + Abschluss MM

2017/1-5 — keine Tätigkeit (Ersparnisse)

2017/5 — AMS

2017/10 — Unternehmensgründerprogramm des AMS

2017/11 — Beginn HM Ausbildung

2018/4 — Gewerbeanmeldung Massage eingeschränkt auf xxx

2018/7 — Abschluss HM + Anmeldung freiberuflicher Tätigkeit

Zu den offenen Fragen:

1. Überweisungsbestätigung Dr. ABC-kurz — da ich zu dem Zeitpunkt der Überweisung nicht wusste, dass ich eine Vorlage der Überweisung für das BFG brauchen werde habe ich leider den Überweisungszweck nicht angegeben. Nichtsdestotrotz habe ich bereits für die Ordination in 1010 einen Nachweis gebracht, wo ich meiner Tätigkeit ja genauso nachgehe. Zusätzlich habe ich weitere Überweisungsbestätigungen hinzugefügt die eine Regelmäßigkeit seit Juli erkennen lassen (für August auch mit Überweisungstext „Raummiete Straßenbez“, September fehlerhafterweise nicht beschriftet da doppelte Überweisung im Aug — zählt für September).

2. xxx entspricht präventiven Zwecken und zählt zum gewerblichen Masseur. Den Gewerbeschein hierfür habe ich am 16.4.18 gelöst. Für die Ausübung des HM ist keine Gewerbeberechtigung nötig da dies eine freiberufliche Tätigkeit darstellt.

Die HM Ausbildung habe ich erst mit Juli abgeschlossen und anschließend bei der MA15 den Berufsausweis gelöst. Dies war eben früher nicht möglich und ich war in der Zwischenzeit mit dem Gewerbe xxx tätig. Somit ist es also gar nicht möglich den Gewerbeschein umzuschreiben weil es kein Gewerbe für HM gibt.

Der Gewerbeschein ist eine Sache, der HM eine andere. Als HM bin ich freiberuflich tätig. So gesehen führe ich zwei Betriebe. Deswegen stellt sich die Frage nach dem Umschreiben des Gewerbescheines nicht. Ich bin HM und „xxx-Praktiker“ (Gewerbe Massage eingeschränkt auf xxx).

3. Der Plan war den MM zu absolvieren und entweder angestellt tätig zu werden oder den HM als Aufschulung zu absolvieren. Zum Beginn der Ausbildung waren beide Optionen denkbar. Ganz unabhängig davon, stand die Verwendung der Ausbildung als MM in der einen oder anderen Variante nie zur Debatte.

Die individuelle Befähigung (xxx) war eine Möglichkeit die sich ergeben hat, um vorher selbstständig tätig in einem sehr verwandten Feld tätig zu werden, bevor die Ausbildung zum HM abgeschlossen war. Die Ausbildung als MM war dafür eine wichtige Grundlage um die individuelle Befähigung zu erlangen (wurde bei der Prüfung durch die MA63 vorgelegt). Der MM und xxx sind natürlich zwei fachlich eng verwandte Tätigkeiten. Genauso wie ein Allgemeinmediziner gewisse Grundlagen in der Ausbildung erlernt und anwendet, so verwendet er im Praxisalltag genauso verschiedene Techniken — beispielsweise Akkupunktur oder manuelle Medizin. Obwohl manuelle Medizin nicht im Medizinstudium enthalten ist, ist es natürlich trotzdem eine medizinische Behandlungstechnik und es macht das Studium selbstverständlich nicht obsolet.

4. Beginn der Ausbildung zum Heilmasseur war der 29.11.2017.

5. In der Ordination in 1010 seit 25.4.2018, in 1070 seit Anfang Juli.

6. Die genaue Zusammensetzung der Kosten wurde bereits detailliert in tabellarischer Form ans FA übermittelt und wird hier nochmals eingereicht. Die elektronisch (auch weil Thermopapier nicht langfristig erhalten bleibt) übermittelten Barbelege, habe ich geprüft und sind am Bildschirm normal lesbar. Sollte eine Ausdruck seitens des FA erfolgt sein, ist eine Verschlechterung der Qualität leider nicht auszuschließen. Auch diese Belege werden Ihnen deshalb, zusätzlich zu den Ihnen vorliegenden, nochmals per email zugesandt.

7. Eine Bestätigung über die Bildungskarenz seitens des AMS wird in Form der Bestätigung des Leistungsanspruches (Weiterbildungsgeld) mit diesem Schreiben eingereicht.

8. Ersparnisse

9. 2017 wurde keiner Tätigkeit nachgegangen und somit keine Einnahmen erzielt. Aktuell ausgestellte Honorarnoten werden übermittelt.

Ich hoffe hiermit den vorliegenden Fall vollständig erklärt zu haben und bitte um eine rasche Entscheidung.“

Vorgelegt wurde eine Anmeldebestätigung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 4.4.2018, gemäß welcher dem Bf. bestätigt wurde, dass dieser die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit mit Gewerbeberechtigung gemeldet habe. Die Pflichtversicherung beginne vorbehaltlich einer näheren Prüfung der Anmeldung am 16.4.2018.

Weiters wurden vorgelegt eine Aufstellung der Rechnungen von Mai bis August 2018, sowie Bestätigungen betreffend Überweisungen an DR-ABC mit einem Betrag von je 252,00 Euro, am 3.8.2018, am 4.8.2018 sowie am 4.7.2018.

Dem Bf. wurde weiters Folgendes vorgehalten:

„In o.a. Angelegenheit hat das Finanzamt nunmehr anerkannt, dass die für die Schulung bezahlten Kosten grundsätzlich als Werbungskosten abzugsfähig wären. Mir ist aber im Zusammenhang mit dem Zusammenschreiben des Verfahrensganges für das Erkenntnis aufgefallen, dass die vorgelegten Kontoauszüge, von denen eine Version geschwärzte Zahlen enthält, die andere Version nicht, in keine Verbindung mit einem dem Finanzamt oder dem Bundesfinanzgericht bekannten, Ihnen gehörenden Konto gebracht werden kann. Als Benutzer scheint unten nur ein Kürzel auf. Sollte es sich um einen Auszug Ihres Kontos handeln, ist fraglich, warum dieser am 16.4.2015 einen so hohen Stand aufgewiesen hat. Sie haben außerdem erklärt, der WAFF habe einen Teil der Kosten ersetzt. Dafür findet sich jedoch kein Beleg im Akt.

Sie werden daher aufgefordert, Nachweise wie folgt vorzulegen:

- einen Nachweis dafür, dass die Zahlung der Ausbildungskosten von Ihrem Konto erfolgt ist.*
- einen Nachweis dafür, ob es sich beim vorgelegten Ausdruck um einen Ausdruck Ihres Kontos handelt und wenn ja,*
- einen Nachweis dafür, warum dieses einen so hohen Anfangsstand aufgewiesen hat, d.h. woher die Mittel stammen,*
- einen Nachweis für die Höhe der vom WAFF ersetzten Kosten.“*

Der Bf. hat diesen Vorhalt wie folgt beantwortet:

„In der Anlage finden Sie den finanzonline-Nachweis über den Besitz des betreffenden Kontos, welches mit 7.6.2016 geschlossen wurde. Aufgrund der Schließung wurde nachträglich vom Bankinstitut eine Zahlungsbestätigung erbeten, da der betreffende Kontoauszug nicht mehr abgerufen werden konnte. Aus diesem Grund musste der Zahlungsnachweis auf diese Weise vorgelegt werden. Mit der angeführten Kontonummer, welche der des finanzonline-Nachweises gleicht, kann somit auf mich als Kontobesitzer rückgeschlossen werden.

Bei dem angesprochenen Anfangsstand des Kontos handelt es sich um Ersparnisse. Aufgrund der aktuellen Zinssituation der letzten Jahre ergeben sich zwischen Girokonten und Sparkonten relativ zu vernachlässigende Gewinne. Bedenkt man, dass vom Anfangsstand die zu zahlenden 7990 Euro wegfallen, so ist ein Restbetrag von knapp 8000 Euro auf dem Konto eines 30-jährigen Akademikers in Österreich meiner Meinung nach nicht unüblich. Die geschwätzte Version des Kontoauszuges wurde fehlerhafter Weise mit übermittelt. Beabsichtigt war der zweite, unveränderte Nachweis. Bezüglich der Fördersumme des WAFF wird das entsprechende Schreiben in der Anlage übermittelt.

Ich freue mich, dass das Finanzamt die eingereichten Kurs nunmehr als Werbungskosten im Sinne des Einkommensteuergesetzes anerkennt und hoffe somit alle Sachverhalte vollständig aufgeklärt zu haben sowie eine rasche Abwicklung des vorliegenden Antrages.“

Vorgelegt wurde ein Ausdruck aus Finanzonline, aus welchem ersichtlich ist, dass das angegebene Konto dem Bf. zuzuordnen war sowie eine Förderungszusage des WAFF vom 22.4.2015 über einen Betrag von 1.904,00 Euro.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Unstrittig ist, dass der Bf., während er noch in einem Dienstverhältnis zu Dienstgeber stand, eine Ausbildung zum Medizinischen Masseur bei „BEZEICHNUNG“ begonnen hat. Für diese Ausbildung, welche vom 17.4.2015 bis 31.12.2016 dauern sollte, hat der Bf. 2015 an die „BEZEICHNUNG“ einen Betrag von 7.990,00 Euro von seinem Konto überwiesen. Von diesen Kosten hat der WAFF – Wiener ArbeitnehmerInnen Förderungsfonds einen Betrag von 1.904,00 Euro ersetzt. Für die Zeit vom 11.1.2016 bis 10.1.2017 hat der Bf. vom AMS ein Weiterbildungsgeld bewilligt bekommen. In diesem Zeitraum befand sich der Bf. laut eigenen Angaben in Bildungskarenz.

Insgesamt wurden aufgrund dieser Ausbildung folgende Werbungskosten geltend gemacht:

Aufschlüsselung Aus-, Fort-, Umschulungskosten 2015

Werbungskosten

722 Umschulung und Unterlagen

Unterlagen, Fachliteratur	Medizinischer Masseur	16.04.15	7990,00
	Förderung WAFF		-1904,00
	Literatur Allg. Anatomie	17.01.2015	82,30
	Unterlagen	22.05.2015	8,31
	Lehrbuch Faszien	28.04.2015	102,80
	Kleidung Praktikum	17.02.2016	33,97
	Kleidung Praktikum	17.04.2015	24,95
	Unterlagen	18.06.2015	7,10
	Unterlagen	31.08.2015	2,98
	Übungsmaterialien	23.08.2015	8,50
	LernPoster	06.06.2015	15,50
	Übungsmaterialien	23.07.2015	199,90
	Lehrbuch Anatomie	21.08.2015	15,40
	Lehrbuch Sobotta Tabellen	20.08.2015	15,50
	Summe		6603,21

Da der Bf. bis zum Jahr 2018 nicht nachweislich als Masseur tätig war und das Finanzamt der Ansicht war, dass der angestrebte Beruf keine erfolgsversprechenden Aussichten biete, weil die Entlohnung als Masseur geringer sei als die Entlohnung des Bf. im bisherigen Arbeitsbereich, anerkannte es die geltend gemachten Kosten zunächst nicht als Werbungskosten.

Der Bf. wies im Beschwerdeverfahren weitere Ausbildungen auf dem Fachgebiet der Massage nach und dass er mittlerweile Einkünfte aus diesem Beruf erzielt.

Das Finanzamt stellte daher nicht mehr in Abrede, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten um Umschulungskosten handelt, die als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Der Bf. hat akzeptiert, dass es sich bei den Kosten für Alltagskleidung (Freizeitschuhe, Hosen etc.) nicht um Werbungskosten aus dem Titel einer Umschulung handelt.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 idgF sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

...

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. ...

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Rechtssatz zur Interpretation des § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 in seinem Erkenntnis vom 15.09.2011, 2008/15/0321 Folgendes ausgeführt:

„Der Gesetzgeber verwendet in § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz und § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 idF des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, nicht den Begriff der "Umschulung", sondern spricht von "umfassenden Umschulungsmaßnahmen". Er knüpft damit an den Vorgang der Umschulung an und normiert sodann, von welchen subjektiven Absichten die Umschulung getragen sein müsse. Während es der Gesetzestext idF des HWG 2002, BGBl. I Nr. 155/2002, noch ausreichen ließ, dass die Umschulungsmaßnahmen "eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen", verlangt die rückwirkend geänderte Fassung des AbgÄG 2004, dass die Umschulungsmaßnahme auf "eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt". Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten aber auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis. Absicht des Gesetzgebers war es, die Berücksichtigung von Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen als vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu ermöglichen (vgl. die Erläuterungen zum AbgÄG 2004, 686 BlgNR, XXII. GP, 11). Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.“

Da der Bf. zunächst keine Schritte zur Erzielung von Einkünfte in dem von ihm erlernten Beruf des Masseurs nachgewiesen hat, hat sich das Finanzamt zunächst abwartend

verhalten. Der Bf. hat jedoch nunmehr den Nachweis erbracht, dass er sich mittels der Ausbildung, deren Kosten er nachgewiesen hat, eine Existenz als Masseur aufbauen will.

Die beantragten Werbungskosten konnten daher mit Ausnahme der Kosten für Alltagskleidung anerkannt werden.

Die Höhe der Werbungskosten errechnet sich daher wie folgt:

geltend gemacht		€ 6.603,21
Kleidung Praktikum	17.02.2016	-€ 33,97
Kleidung Praktikum	17.04.2015	-€ 24,95
		€ 6.544,29

Der Beschwerde konnte daher teilweise Folge gegeben werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision gegen dieses Erkenntnis ist nicht zulässig, weil zuletzt keine Rechtsfrage mehr offen war.

Wien, am 25. Oktober 2018