



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.D., xy.Z., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, L., gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (=Bw.) ist an der X. xy. beteiligt. In der Einkommensteuererklärung für 2002 erklärte er – aus dieser Beteiligung - Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 37.031,85 (KZ 330).

Im Streitjahr 2002 beantragte der Bw. weiters Werbungskosten in Höhe von € 726,73 (KZ 277).

Aus der Beilage zu dieser Einkommensteuererklärung geht hervor, dass es sich dabei um Studiengebühren für eine Fachhochschule handeln würde, die laut Bw. nicht dem Abzugsverbot des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 unterliegen würden.

Der Einkommensteuerbescheid 2002 wurde vom Finanzamt mit 18. Februar 2004 erlassen, wobei die Einkommensteuer mit € 11.776,74 festgesetzt worden sei. In der Begründung führte das Finanzamt ua aus, dass eine Geltendmachung von Werbungskosten nur bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit möglich sei.

Gegen den Einkommensteuerbescheid brachte der steuerliche Vertreter des Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

Wir stellen den Berufungsantrag, die Einkommensteuer 2002 unter Anerkennung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit entsprechend der eingereichten Steuererklärung neu festzusetzen

"Der Bw. besucht in Wien den Fachhochschul-Studiengang für Marketing & Sales. Für die Absolvierung dieses Lehrgangs wurde ihm für das Studienjahr 2001/2002 ua ein Kostenbeitrag von € 726,72 vorgeschrieben, welcher im Jahr 2002 bezahlt wurde.

....

§ 16 EStG enthält einen demonstrativen Katalog von Aufwendungen, die als Werbungskosten in Betracht kommen. Aufgrund der Änderung des § 16 Abs 1 Z 10 1. Satz EStG sind nunmehr auch Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen als Werbungskosten anzuerkennen und nicht mehr unter das Abzugsverbot des § 20 EStG zu subsumieren. Folglich sind Aufwendungen iZm dem Besuch einer Fachhochschule (LStR 2002, 361) als Werbungskosten abzugsfähig.

Die von § 16 Abs 1 Z 10 EStG geforderte Voraussetzung, dass die Aufwendungen für die Ausbildungsmaßnahmen iZm der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen müssen, ist im vorliegenden Sachverhalt nicht maßgeblich, da es sich um vorweggenommene Werbungskosten handelt, die von der Rechtsprechung als auch der Finanzverwaltung grundsätzlich anerkannt werden (LStR 2002, 230.) Wäre der § 16 Abs 1 Z 10 EStG dahingehend zu verstehen, dass die Aufwendungen iZm einer aktiven Tätigkeit stehen müssen, so käme uE die Generalnorm des § 16 Abs 1 EStG zu tragen, wonach sämtliche iZm der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen stehenden Aufwendungen oder Ausgaben als Werbungskosten in Betracht kommen.

Bei vorweggenommenen Werbungskosten handelt es sich um Werbungskosten, die dem Steuerpflichtigen vor der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anfallen. Nach Auffassung des VwGH müssen diesbezüglich aber Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmeerzielung hinausgehen und klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (VwGH 23.6.1992, 92/14/0037). Voraussetzung für die Geltendmachung von vorweggenommenen Werbungskosten ist, dass die angestrebte Art der beruflichen Tätigkeit nicht mehr offen ist.

Diesbezüglich vertritt der VwGH die Auffassung, dass Aufwendungen für ein Karriereberatungsprogramm grundsätzlich Ausbildungskosten zur allgemeinen Chancenverbesserung darstellen, wenn das Berufsziel erst nach Maßgabe persönlicher oder

familiärer Verhältnisse gewählt wird. Folglich wäre eine Zuordnung der Aufwendungen in den – nicht teilbaren – Bereich der nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG vorzunehmen.

Damit Werbungskosten als vorweggenommene Werbungskosten zu behandeln sind, ist es grundsätzlich nicht erforderlich, dass ein Steuerpflichtiger die Aufwendungen auf ein in Aussicht stehendes Arbeitsverhältnis getätigt hat, entscheidend ist nach der Rechtsprechung des BFH vielmehr, dass die Aufwendungen im Hinblick auf eine angestrebte Einkunftserzielung getätigt werden (BFH VI R 75/95, BStBl II, 96,529). Durch den Besuch der Fachhochschule für Marketing & Sales kommt uE die klare Absicht unseres Mandanten zum Ausdruck, aus einer bestimmten Tätigkeit im Marketingbereich steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen, weshalb zweifellos von einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den zukünftigen Einnahmen auszugehen ist.

Da es sich im vorliegenden Sachverhalt nicht um ein allgemeines Ausbildungsprogramm, sondern um ein konkretes, spezielles Ausbildungsprogramm im Bereich des Marketing & Sales handelt und die angestrebte Art der zukünftigen Tätigkeit dadurch bestimmt ist, dass unser Mandant beabsichtigt, im Bereich des Marketing & Sales tätig zu werden, ist der geleistete Kostenbeitrag (Studienbeitrag) als vorweggenommenen Werbungskosten anzuerkennen und nicht unter die nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebenshaltung zu subsumieren (VwGH 16.12.1999, 97/15/0148)".

In Beantwortung des Vorhalts teilte der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 14. Mai 2004 mit, dass der vom Bw. geleistete Kostenbeitrag für den Fachhochschulstudiengang Marketing & Sales grundsätzlich vorweggenommene Werbungskosten zukünftiger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen würde. Der geleistete Kostenbeitrag könnte aber grundsätzlich auch als vorweggenommene Betriebsausgaben zukünftiger gewerblicher Einkünfte eingestuft werden.

In der Folge wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

"Dieser Aufwand ist der Einkunftsart Gewerbebetrieb zuzuordnen. Durch diese Ausbildung (Fachhochschule) werden keine eigenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. nichtselbständiger Arbeit weder jetzt, noch in Zukunft erzielt werden, sondern unterstützen die Tätigkeit als Kommanditist der Z. gruppe.

Verfahrensmäßig wären es daher Sonderbetriebsausgaben im Feststellungsverfahren (§ 252 BAO).

Materiellrechtlich sind es jedoch keine Sonderbetriebsausgaben, da sich durch diese Qualifikation ja der Gesellschaftsanteil nicht erhöhen wird. Die Berufung war demnach auf Grund des § 252 Abs 1 BAO abzuweisen."

In der Folge beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. die Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat und brachte folgendes vor:

"Wir stellen den Berufungsantrag, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärungsgemäß anzuerkennen und die Einkommensteuer 2002 entsprechend nachstehender Begründung neu festzusetzen..

.....

Gestützt haben wir diese Auffassung auf Quantschnigg/Schuch (EStG-Kommentar, § 16 Rz 10 mwN):

"Lassen die Umstände zwar auf die Absicht der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen schließen und steht lediglich die Einkunftsart noch nicht fest, so steht dies einer steuerlichen Berücksichtigung nicht entgegen, insbesondere da sich der Inhalt des Werbungskostenbegriffs weitgehend mit dem Inhalt des Betriebsausgabenbegriffs deckt (vgl VwGH 22.12.1980,2001/79)."

Der von der Finanzverwaltung in der ergangenen Berufungsvorentscheidung vertretenen Auffassung, dass es sich verfahrensmäßig um Sonderbetriebsausgaben (§ 252 BAO) handelt, ist nicht zu folgen, da die Absolvierung der Fachhochschule in keinem (auch nicht wirtschaftlichem) Zusammenhang mit der Gesellschafterstellung des Bw. steht. Auch enthält unsere Ergänzung keinerlei Ansätze die diese Auffassung der Finanzverwaltung stützen würde. Der Besuch der Fachhochschule dient allein der Erwerbung von zukünftigen Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit.

§ 16 EStG enthält einen demonstrativen Katalog von Aufwendungen, die als Werbungskosten in Betracht kommen. Demnach sind Werbungskosten eines Arbeitnehmers Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv iZm einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Durch diese Auffassung der Finanzverwaltung in den LStR kommt zum Ausdruck, dass der Werbungskostenbegriff nicht ausschließlich final, sondern auch kausal ausgelegt werden

muss. Da auch vergebliche Aufwendungen zu den Werbungskosten zählen können, ist es kein Wesensmerkmal des Werbungskostenbegriffs, dass den betreffenden Aufwendungen unbedingt ein Gegenwert gegenüberstehen muss.

Werbungskosten sind, ganz allgemein gesprochen, jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden. Der Abzug der Werbungskosten bei der Einkunftsermittlung ist nichts anderes als ein Ausdruck des Nettoprinzips. Demnach unterliegen erzielte Einkünfte erst nach Abzug der dafür gemachten Aufwendungen der Ertragsbesteuerung.

Aufgrund der Änderung des § 16 Abs 1 Z 10 1. Satz EStG sind nunmehr auch Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen als Werbungskosten anzuerkennen und nicht mehr unter das Abzugsverbot des § 20 EStG zu subsumieren. Aufgrund der gesetzlichen Normierung in § 16 Abs 1 Z 10 EStG sind Aufwendungen iZm dem Besuch einer Fachhochschule als Werbungskosten abzugsfähig.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist gem. § 16 Abs 1 Z 10 EStG allerdings, dass die Aufwendungen für die Ausbildungsmaßnahmen iZm der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verbundenen beruflichen Tätigkeit stehen.

Die EB zum StRefG 2000, durch das die Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 10 EStG geändert wurde, zählen demonstrativ den Besuch einer Fachhochschule durch einen kaufmännischen Angestellten auf. Bei Betrachtung sämtlicher in Österreich angebotener Fachhochschullehrgänge wird man allerdings feststellen, dass es nur (sehr) vereinzelt möglich ist neben dem Besuch einer Fachhochschule einer weiteren Tätigkeit nachzugehen. Die Erweiterung der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 10 EStG um Ausbildungsmaßnahmen würde somit bei Fachhochschulen – bis auf die vereinzelt Ausnahmen der berufsbegleitenden Fachhochschulen – ins Leere gehen.

Dass aber Aufwendungen iZm dem Besuch einer Fachhochschule abzugsfähig sein sollen, ergibt sich aus § 16 Abs 1 Z 10 3. Satz EStG, wonach nur Aufwendungen, die iZm einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Werbungskosten darstellen, jedoch Aufwendungen iZm dem Besuch einer Fachhochschule Werbungskosten darstellen.

Bei systematischer Auslegung des § 16 Abs 1 Z 10 EStG kommt man uE zur Auffassung, dass der Gesetzgeber durch die Änderung klar zum Ausdruck bringen wollte, dass Aufwendungen iZm dem Besuch einer Fachhochschule Werbungskosten darstellen sollen. Zu dieser Auffassung gelangt man uE auch bei historischer Auslegung des § 16 Abs 1 Z 10 EStG, da vor der Änderung des § 16 Abs 1 Z 10 EStG durch das StRefG 2000 Aufwendungen iZm dem Besuch einer Fachhochschule keine Werbungskosten darstellten, danach aber schon.

Aber auch eine teleogische Auslegung, in der man den im Gesetz zum Ausdruck kommenden Zweck der Regelung erforscht, führt uE zum gleichen Ergebnis. Die Bestimmung, dass die Aufwendungen für die Ausbildungsmaßnahmen iZm der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen müssen, geht uE bei der Besuch einer Fachhochschule ins Leere und führt in den meisten Fällen zu dem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis der Nichtanerkennung der Aufwendungen als Werbungskosten, da sich weitere Tätigkeiten nicht mit dem Besuch einer Fachhochschule (mit Ausnahme der berufsbegleitenden Fachhochschulen) vereinbaren lassen.

Folgt man allerdings dieser Auffassung nicht, sondern hält ein aufrechtes Dienstverhältnis (bzw. eine ausgeübte oder damit verwandte berufliche Tätigkeit) als unabdingbare Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen, stellt sich die Frage, ob die Aufwendungen nicht als vorweggenommene Werbungskosten zu behandeln sind, deren steuerliche Abzugsfähigkeit von der Rechtsprechung als auch der Finanzverwaltung anerkannt wird. In diesem Fall geht die Voraussetzung einer ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit schlicht ins Leere, da dem Steuerpflichtigen diese Aufwendungen vor der Erzielung von konkreten Einnahmen anfallen und somit regelmäßig mit der Erwerbung von Einnahmen im Zusammenhang stehen.

Nach Auffassung des VwGH müssen – hinsichtlich der Anerkennung von vorweggenommenen Werbungskosten – aber Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmeerzielung hinausgehen, im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sein sowie klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten.

Voraussetzung für die Geltendmachung von vorweggenommenen Werbungskosten ist, dass die angestrebte Art der beruflichen Tätigkeit nicht mehr offen ist. Diesbezüglich vertritt der VwGH die Auffassung, dass Aufwendungen für ein Karriereberatungsprogramm grundsätzlich Ausbildungskosten zur allgemeinen Chancenverbesserung darstellen, wenn das Berufsziel erst nach Maßgabe persönlicher oder familiärer Verhältnisse gewählt wird. Folglich wäre eine Zuordnung der Aufwendungen in den – nicht teilbaren – Bereich der nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG vorzunehmen.

Nach dem Lohnsteuerprotokoll 2003 stellen Aufwendungen iZm Interviewskills-Workshop oder eine Coaching-Ausbildung – anders als ein allgemeines Karriereberatungsprogramm –, die iZm einer oder mehreren bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquellen besucht werden, (vorweggenommene) Werbungskosten dar.

Für den Werbungskostenabzug ist jedenfalls ein objektiver Zusammenhang mit einer bestimmten, in Aussicht genommenen Einkunftsquelle erforderlich. Aufwendungen, die in Fällen getätigt werden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbständigen Arbeit (weil von einem künftigen Wahlakt abhängig) noch ungewiss ist, sind keine Werbungskosten.

Nachdem der Bw. neben dem Besuch der Fachhochschule auch Praktikas (im konkreten beginnt der Bw. im August 2004 ein sechsmonatiges Praktikum) absolvieren muss, ist der von der Rechtsprechung geforderte unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Aufwendungen (Studienbeiträge) und einer bestimmten, konkreten Tätigkeit (sechsmonatiges Praktikum) erfüllt (insbesondere, da für diese Tätigkeit die positive Absolvierung des ersten Studienabschnittes Voraussetzung ist), weshalb die Aufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten anzusehen sind.

Für die Auffassung der zuständigen Finanzbehörde, dass bereits Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit vorliegen müssen, um Werbungskosten geltendmachen zu können, gibt es uE keine gesetzliche Grundlage....."

In Beantwortung des Vorhalts vom 18. Jänner 2007 gab der steuerliche Vertreter des Bw. im Schreiben vom 1. Februar 2007 folgendes an:

"1. Im Streitjahr konnte unser Mandant – aufgrund des vorgegebenen Studienplans der Fachhochschule – keine nichtselbständige Tätigkeit ausüben. Es folgten aber Praktika bei der Y.GmbH in 2003 und der O.AG in 2004 und 2005.

2. Der Fachhochschul-Studiengang für Marketing & Sales bietet in 8 Semestern eine spezialisierte, akademische Ausbildung im Bereich Marketing und Verkauf an. Die Praxisorientierung von Lehrinhalten und Methoden nimmt dabei einen besonders hohen Stellenwert ein. Als Lektoren sind Experten aus der Praxis tätig. Dadurch wird in den Lehrveranstaltungen nicht nur relevantes, aktuelles Wissen vermittelt, sondern es werden gezielt Fähigkeiten aufgebaut, die den Einstieg ins Berufsleben und die Karriere der Absolventen unterstützen sollen. Ein wichtiger Schritt bei der Praxisorientierung ist ein 6-monatiges Berufspraktikum für Studierende des Tagesstudiums im letzten Studienjahr. Die Ausbildung schließt mit dem Titel Magister (FH) ab.

Hinichtlich der weiteren Punkte (Studienabschnitt, Prüfungen, Karriereperspektiven etc) verweisen wir auf die beigelegte Infobroschüre der Fachhochschule.

Als Nachweis über den Studienerfolg senden wir Ihnen die Diplomurkunde.

3. Der Betrag setzt sich wie folgt zusammen: Kostenbeitrag iHv 363,36 € zuzüglich eines Materialkostenbeitrages von 36,36 € pro Semester (siehe Beilage).

4. Das verpflichtende Praktika (7. Semester) wurde bei der O.AG absolviert. Nachdem unser Mandant sein Diplomstudium mittlerweile absolviert hat, können auch keine Zweifel hinsichtlich Inhalt und erfolgreicher Absolvierung bestehen (Lohnzettel liegen bei).

5. Unser Mandant hat nach Abschluss seines Studiums einige Projekte bei diversen Z.-Gesellschaften absolviert und ist seit Jänner 2007 als Geschäftsführer der P.GmbH tätig. Unserem Mandanten wurden Tätigkeiten im Z. Konzern in Aussicht gestellt, wenn er eine entsprechende Ausbildung nachweisen kann. Da er dieser Voraussetzung nachgekommen ist und er nunmehr auch als Geschäftsführer fungiert, ist uE dieser Zusammenhang zweifelsohne gegeben. Ohne Absolvierung des Fachhochschul-Studiengangs für Marketing & Sales wäre die nunmehrige Tätigkeit als Geschäftsführer der P.GmbH nicht möglich gewesen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die geltendgemachten Studiengebühren und Materialkostenbeiträge als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig sind.

Gesetzliche Grundlage für das Geltendmachen von Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist der § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Zu den Kosten der Lebensführung gehören auch Ausbildungskosten, die daher im Gegensatz zu den Fortbildungskosten grundsätzlich weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Während nach der Rechtslage bis einschließlich 1999 Kosten für die Berufsausbildung zu den steuerlich nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zählten, stellen seit 1. Jänner 2000 gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für die Jahre 2000 bis 2002 gültigen Fassung (BGBl I 106/1999) auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im

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

Dadurch wurde jedoch **nicht eine generelle Abzugsfähigkeit von Ausbildungsaufwendungen** normiert, sondern nur bestimmten Ausbildungsaufwendungen die Abzugsfähigkeit zugestanden.

Diese neue Bestimmung soll somit offenbar als lex specialis partiell das durch § 20 EStG 1988 bestehende Abzugsverbot außer Kraft setzen, in dem sie einem abgegrenzten Teil von Ausbildungsaufwendungen ausdrücklich Werbungskostencharakter zugesteht.

Entscheidend für die Abzugsfähigkeit nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist u.a., dass die Ausbildungs- und Fortbildungsaufwendungen in einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit stehen. Fehlt es an einem derartigen Zusammenhang, kann § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient. Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen, bzw. die der Erlernung des ersten oder eines anderen (zweiten) Berufes dient.

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB das konkrete Dienstverhältnis, die konkrete betriebliche Tätigkeit).

Aufgrund des Akteninhalts und den vorgelegten Unterlagen ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw. ist an der Z. KG beteiligt. Laut Feststellungsbescheid vom 19.1.2004 entfallen auf ihn Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 37.548,98. Der Bw. übte keine nichtselbständige Tätigkeit aus, zumal es laut Bw. nur (sehr) vereinzelt möglich ist neben dem Besuch des Fachhochschulstudienganges Marketing & Sales einer Tätigkeit nachzugehen. Im Herbst 2001 begann der Bw. den Fachhochschulstudiengang Marketing & Sales. Dieser Fachhochschulstudiengang dauerte bis Mitte 2005 und wurde vom Bw. ordnungsgemäß durch Ablegung der Diplomprüfung abgeschlossen. Der Fachhochschulrat verlieh dem Bw. den akademischen Grad Magister (FH) für wirtschaftswissenschaftliche Berufe im September 2005.

Während des Fachhochschulstudienganges Marketing und Sales ist ein 6 monatiges Praktikum im 7. Semester von den Studenten bzw. Fachhochschulabsolventen zu absolvieren. Im Jahr 2004/2005 absolvierte der Bw. ein Praktikum bei der O.AG. Zu dieser Zeit hatte der Bw. den Fachhochschulstudiengang Marketing & Sales noch nicht abgeschlossen; dieses Praktikum war

vielmehr selbst Bestandteil dieser Ausbildung. Der Ausbildungscharakter geht aus dem Schreiben vom 1. Februar 2007 des Bw. sowie aus den vorliegenden Unterlagen hervor.

Nach dem Abschluss des acht semestrigen Fachhochschulstudiums im Sommer 2005 absolvierte der Bw. einige Projekte bei diversen Z. Gesellschaften und ist seit Jänner 2007 als Geschäftsführer der P.GmbH tätig.

Der gegenständliche Fachhochschulstudiengang Marketing & Sales kann nicht als berufliche Fortbildung angesehen werden, weil das vermittelte Wissen eine umfassende Ausbildungsmaßnahme für verschiedene Berufe darstellt und nicht der spezifischen Weiterbildung des Bw. dient. Der Bw. übte im "Marketing und Sales Bereich" im Streitjahr keine (nichtselbständige) Tätigkeit aus. Der Bw. hat sich im Rahmen des in Rede stehenden Studienganges nicht in einem ausgeübten Beruf fortgebildet, sondern für einen grundlegend neuen Beruf ausgebildet, indem er spezifische Kenntnisse, Erfahrungen und Verhaltensweisen für Marketing und Sales (zB Wirtschaftliche Grundlagen, Wirtschafts-mathematik und Statistik, Rechtliche Grundlagen, Grundzüge des Rechnungswesens, Sales Managment, Marketingmanagement auch Forschung & Praxis, ICC Sprache, Business English I-II, Business Administration I-IV, Business Communication I-II, Persönlichkeitsbildung und Kommunikation) erwarb. Er hat sich durch die Absolvierung des gegenständlichen Fachhochschulstudienganges nicht nur eine bessere und umfangreichere Ausbildung verschafft, sondern auch die Möglichkeit für eine Vielfalt von späteren Anstellungen eröffnet. Der Umstand allein, dass Bildungsmaßnahmen für das berufliche Fortkommen vorteilhaft sind, vermag an der Beurteilung als Ausbildung schon deswegen nichts ändern, weil jede gediegenen Ausbildung geeignet ist, die Chancen im Berufsleben zu verbessern, ohne deswegen die Eigenschaft einer Ausbildung zu verlieren. (Diesbezüglich wird auch auf die vorgelegten Unterlagen des Fachhochschulstudienganges verwiesen).

Vielmehr diene diese Ausbildung der Erwerbung von Kenntnissen und Fähigkeiten für einen vollkommen neuen Beruf und hätte eine Tätigkeit erst nach Abschluss des Fachhochschulstudienganges beginnen sollen.

Die beantragten Aufwendungen – Studien- und Materialkostenbeiträge – für den Fachhochschulstudiengang sind somit Ausbildungskosten.

Entscheidend ist, dass der Bw. keine Tätigkeit ausgeübt hatte, dies auch mangels einer abgeschlossenen Berufsausbildung.

Mangels eines Zusammenhanges mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit des Bw. sind die strittigen Aufwendungen daher nicht als Ausbildungskosten abzugsfähig.

Wenn der Bw. vorbringt, dass er neben dem Besuch der Fachhochschule auch Praktikas (im konkreten beginne der Bw. im August 2004 ein sechsmonatiges Praktikum) zu absolvieren hätte und der von der Rechtsprechung geforderte wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Studienbeiträge und einer bestimmten, konkreten Tätigkeit (Praktika) somit erfüllt sei, weshalb die Aufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten anzusehen seien, dann ist dem entgegenzuhalten, dass Ausbildungskosten eben keine Werbungskosten sind, sondern zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a. EStG 1988 steuerlich unbeachtlichen Kosten der privaten Lebensführung zählen.

Denn wie oben ausgeführt, ist die Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit. Von einem solchen ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Dieser Veranlassungszusammenhang ist jedoch grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn die Bildungsmaßnahmen auch gleichzeitig mit der ausgeübten Tätigkeit erfolgen.

Im konkreten Fall fehlt es somit an dem nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für den Werbungskostenabzug von Ausbildungs und Fortbildungskosten maßgeblichen Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten (verwandten) Tätigkeit und liegen daher hinsichtlich der geltendgemachten Ausbildungskosten im Streitjahr keine Werbungskosten vor. Vorweggenommene Werbungskosten beziehen sich begrifflich niemals auf eine **ausgeübte**, sondern eben auf die **beabsichtigte Ausübung einer Tätigkeit** in der Zukunft.

Aufgrund der obigen Ausführungen gehören die vom Bw. im Berufungsjahr geltendgemachten Aufwendungen – Studien- und Materialkostenbeiträge – zu den Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. März 2007