



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 27. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 6. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 20. Februar 2009 reichte der Berufungswerber (von Beruf Tischler) seine **Einkommensteuererklärung 2008** auf elektronischem Wege beim zuständigen Finanzamt ein.

Darin beantragte er die Berücksichtigung von Aufwendungen für Fachliteratur (KZ 720) in Höhe von 106,40 €, Reisekosten (KZ 721) in Höhe von 1.742,46 €, Aus-/Fortbildungskosten (KZ 722) in Höhe von 2.078,00 € sowie sonstige Werbungskosten (KZ 724) mit einem Betrag von 324,42 €.

In einem **Ersuchen um Ergänzung** seitens des zuständigen Finanzamtes vom 14. April 2009 wurde der Berufungswerber ersucht, die beantragten Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen, sowie seine Tätigkeit zu beschreiben.

Mit **Eingabe vom 4. Mai 2009** wurde hierauf geantwortet, dass der Berufungswerber seit März 2008 einen Massagekurs in der Massage Werkstatt Wels besucht, da er sobald wie

möglich als Masseur selbständig arbeiten möchte.

Er werde heuer seine Ausbildung beenden.

Dazu komme noch, dass ihn sein Arbeitgeber – Firma D – per 20. März gekündigt hätte.

Derzeit hätte er eine Saisonstelle bei der L.

Die Rechnungen würden in Kopie beiliegen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 6. Mai 2009 wurde die Einkommensteuer abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Die beantragten Werbungskosten wurden mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen würden. Grundsätzlich müssten Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen würden.

Dies sei jedenfalls dann gegeben, wenn

- die Einkunftszielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben sei oder
- die weitere Einkunftszielung im bisherigen Beruf gefährdet sei oder
- die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten verbessert würden.

Diese seien derzeit nicht gegeben.

Würde jedoch in der Folge tatsächlich ein Berufswechsel erfolgen oder ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt werden, würde dies ein rückwirkendes Ereignis darstellen, das zu Bescheidänderungen gem. § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten gezahlt worden seien, führen würde.

Mit Eingabe vom 18. Mai 2009 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 6. Mai 2009 eingereicht.

Darin wurde beantragt, den Alleinverdienerabsetzbetrag zu berücksichtigen, da der Berufungswerber Alleinverdiener mit einem Kind sei und seine Gattin kein Einkommen bezogen hätte.

Mit Eingabe vom 27. Mai 2009 wurde nochmals eine **Berufungsschrift** gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Berufungswerber seit Januar 2008 Ausbildungen zum Energetiker und Masseur mache.

Da es sich allerdings um Umschulungen gemäß Punkt 722 handeln würde, die seit 2003 abgeschrieben werden können, werde um neuerliche Überprüfung der Unterlagen ersucht.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 16. Juni 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde angeführt, dass Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht

ausgeübte Tätigkeit abzielen würden. Es würden grundsätzlich Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Diese seien dann gegeben, wenn

- die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben sei oder
- die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei oder
- die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten verbessert würden.

Da in der Berufung kein Vorliegen dieser Umstände bekundet worden sei, sei der Berufung der Erfolg zu versagen gewesen.

Würde jedoch in der Folge tatsächlich ein Berufswechsel erfolgen oder ein Gesamtüberschuss aus der Tätigkeit als Energetiker oder Masseur erzielt werden, würde dies ein rückwirkende Ereignis darstellen, das zu Bescheidänderungen gem. § 295a BAO der Jahre führen würde, in denen die Umschulungskosten gezahlt worden seien.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 24. Juni 2009** wurde der Bescheid vom 6. Mai 2009 gem. § 293 BAO berichtigt.

Darin erfolgte die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages im Ausmaß von 494,00 €.

Mit Eingabe vom 14. Juli 2009 wurde Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2009 eingebbracht (als **Vorlageantrag** gewertet).

Darin wurde ausgeführt, dass es sich um eine Umschulung gemäß Punkt 722 handeln würde, welche seit 2003 abgeschrieben werden könne.

Der Berufungswerber mache diese Kurse, weil er vorhätte, in naher Zukunft damit Geld zu verdienen. Es würden dadurch seine Berufschancen erhöht und die Verdienstmöglichkeiten verbessert.

Im Falle einer negativen Entscheidung werde um einen persönlichen Beratungstermin gebeten.

Mit **Ersuchen um Ergänzung** seitens des zuständigen Finanzamtes vom 22. Juli 2009 wurde der Berufungswerber ersucht, die beantragten Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen, sowie bekannt zu geben, ob er diesbezüglich Ersätze oder Zuschüsse erhalten hätte.

Mit **Eingabe vom 29. Juli 2009** wurden die Unterlagen übermittelt und bekannt gegeben, dass keinerlei Kostenersatz oder Zuschuss bezahlt worden sei.

Literatur (106,40 €):

- Folder Fuzo: 20,60 €
- Technik der Massage: 30,80 €
- Essential Öl Buch: 55,00 €

Fahrtkosten (1.742,46 €):

- Auflistung der Fahrten Linz – Wels – Linz (89 km) im Zeitraum Jänner bis Dezember 2008.

2.190 km á 0,38 €: 732,20 €

1.853 km á 0,42 €: 1.610,46 €

5 Tage 26,40 €: 132,00 €

Kurskosten (2.078,00 €):

- Massage – klassisch: 540,00 €

- Lymphe: 540,00 €

- Fuzo: 540,00 €

- Seminar Öle: 68,00 €

- Prana Vita intensiv I: 100,00 €

- Prana Vita II: 290,00 €

sonstige Werbungskosten (324,42 €):

- Arbeitssandalen für Massage: 84,90 €

- Knierolle: 21,00 €

- Tintenpatrone: 14,98 €

- Öle: 32,80 €; 69,75 €

- Massageliege: 100,99 €

Mit **Vorlagebericht** vom 31. Juli 2009 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. August 2010 wurde der Berufungswerber um weitere Hinweise/Nachweise hinsichtlich der Tätigkeit als Masseur bzw. Energetiker ersucht. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass allenfalls vorweggenommene Werbungskosten vorliegen können, wenn diese Tätigkeit tatsächlich und nachhaltig gewinnbringend ausgeübt werde.

Im **Antwortschreiben** vom 31. August 2010 gab der Berufungswerber bekannt, dass er zurzeit auch als Energetiker auf selbstständiger Basis aber nur nebenberuflich arbeiten würde. Derzeit würde es leider noch nicht gewinnbringend laufen. Der Berufungswerber könnte allerdings nicht beurteilen, wie es sich bis Ende des Jahres entwickeln werde. Er hätte natürlich vor, diese Tätigkeit in Zukunft als Haupteinnahmequelle auszuüben. Dafür müsste er sich allerdings zuerst Kunden aufbauen. Ob und wann dies gelinge, könne er natürlich nicht sagen.

Zurzeit arbeite er hauptberuflich bei der L als Bademeister; nicht mehr als Tischler. Weiters arbeite er nebenberuflich als selbstständiger Vertriebspartner bei der Firma R.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch 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.
 - gleich auch § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 in Bezug auf Betriebsausgaben.

Der Berufungswerber begeht die Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Umschulungsmaßnahme. Der Berufungswerber beabsichtigt die Umschulung vom gelernten Tischler zum Energetiker und Masseur.

Allgemein ist vorweg anzuführen, dass es im Bereich von Bildungsmaßnahmen drei verschiedene Ausprägungen gibt. Wobei der Berufungswerber ausschließlich auf den Bereich Umschulung Bezug nimmt.

Zu den einzelnen Einstufungen sind folgende Wesensmerkmale und rechtliche Ausführungen zu beachten.

Ausbildung:

Berufsausbildung liegt dann vor, wenn die Maßnahmen zur Erlangung eines anderen Berufes dienen (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143). Der Bildungsaufwand muss im Zusammenhang mit der derzeit ausgeübten Tätigkeit gesehen werden können ("verwandte berufliche Tätigkeit"). Für eine verwandte berufliche Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordern, was anhand des Berufsbildes bzw. des Inhaltes der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen ist (allenfalls wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten).

Gegenständlich ist also zu beurteilen, ob die Tätigkeit als Tischler bzw. auch als Bademeister und Vertriebspartner mit jener eines Energetikers bzw. Masseurs vergleichbar ist bzw. mit dieser vergleichbar angesehen werden kann ("verwandt").

Ein derartiger Zusammenhang kann jedenfalls verneint werden. Die beabsichtigte neue Tätigkeit hat keinerlei Bezugspunkte mit der derzeit ausgeübten Tätigkeit.

Unter Beachtung dieser Ausführungen kann also eine Ausbildungsmaßnahme keinesfalls erkannt werden.

Fortbildung:

Fortbildungsaufwand liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und

den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Wesentlich ist hierbei, dass ein Zusammenhang mit dem bereits ausgeübten Beruf besteht. Wesentlich ist weiters, dass das vermittelte Wissen in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden kann.

Dass die Lehrinhalte zur Ausbildung eines Energetikers bzw. Masseurs in den derzeit ausgeübten Tätigkeiten "*in wesentlichem Umfang*" verwertet werden könnten, ist keinesfalls erkennbar; auch nicht in Randbereichen.

Umschulung:

Schlussendlich ist noch eine Beurteilung dahingehend vorzunehmen, ob die streitgegenständliche Bildungsmaßnahme als "umfassende Umschulungsmaßnahme" zu qualifizieren ist.

Aufgrund des Inhaltes dieser Bildungsmaßnahme besteht für den Referenten des Unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel daran, dass die Ausbildung zum Energetiker bzw. Masseur dem Grunde nach eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellt.

Aus dem klaren Gesetzestext leitet sich die Abzugsfähigkeit für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten jedoch nur dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahme einerseits derart umfassend ist, dass sie den Einstieg in eine **neue berufliche Tätigkeit** ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf eine **tatsächliche Ausübung** eines anderen Berufes abzielt.

Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" somit dem der "vorweggenommenen Werbungskosten" an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender Werbungskosten/Betriebsausgaben setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftig steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Die ausdrücklich genannte Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" stellt darauf ab, dass Sachverhaltstatbestände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen.

Diesbezüglich machte die Berufungswerberin folgende Aussagen (Eingabe vom 31. August 2010):

*"... arbeite als Energetiker auf selbständiger Basis aber nur nebenberuflich ...
... derzeit läuft es leider noch nicht gewinnbringend ...
... kann allerdings nicht beurteilen wie es sich bis Ende des Jahres entwickelt wird ..
... habe vor ... als Haupteinnahmequelle auszuüben ...
... zuerst Kunden aufbauen ob und wann es mir gelingt kann ich natürlich nicht sagen ... "*

Bei diesen vagen Vorstellungen und Sachverhaltsdarstellung ist ein hinreichender Zusammenhang der Umschulungskosten mit künftigen Einnahmen in einem anderen Berufsfeld als Energetiker bzw. Masseur, wie er für den Abzug vorweggenommener Werbungskosten Voraussetzung wäre, keinesfalls gegeben bzw. zu erkennen.

Bloße Absichtserklärungen (... *ob und wann es mir gelingt ...*), lassen noch nicht auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur nachhaltigen Einkünftezielung in diesen Bereichen schließen.

Sollte sich allerdings herausstellen, dass der Berufungswerber innerhalb absehbarer Zeit tatsächlich eine neue berufliche, gewinnbringende Tätigkeit in diesen Bereichen beginnt, wären die Aufwendungen allenfalls rückwirkend zu berücksichtigen (§ 295a BAO).

Diese Vorgangsweise hat das zuständige Finanzamt auch bereits im Bescheid vom 6. Mai 2009 und in der Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2009 in Aussicht gestellt.

Linz, am 2. September 2010