



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 22. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 14. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 ergeht vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO.

### **Entscheidungsgründe**

In der am 15. März 2007 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 machte die Berufungswerberin bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit € 1.036,07 an Arbeitsmitteln, € 34.84 an Fachliteratur, € 232,56 an Reisekosten und € 730,00 an Aus- und Fortbildungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Mit dem Ersuchen um Ergänzung vom 3. Mai 2007 wurde die Berufungswerberin vom Finanzamt darüber informiert, dass ihre Abgabenerklärung aufgrund einer elektronischen Zufallsauswahl zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt worden sei und wurde darum ersucht, sämtliche Belege und Rechnungen der beantragten Aufwendungen und erhaltenen Ersätze vorzulegen.

Dieser Aufforderung folgte die Berufungswerberin mit einer Aufstellung „*Kosten Fotoschule*“ und einer Reihe von Rechnungen, welche die in der Aufstellung genannten Kosten belegen.

Diese Aufstellung hatte folgendes Aussehen:

Ausgaben	Euro	Kilometer	Rechnungsdatum	Summe
Ausrüstung:				
Kamera EOS 400D	774,83		4.10.2006	
SD-Karte 1 GB	31,84		19.9.2006	
Stativ	229,90		22.12.2006	1036,07
Fachlektüre:				
Buch Photokollegium Teil 3	17,42		3.11.2006	
Buch Photokollegium Teil 4	17,42		3.11.2006	34,84
Schule:				
Grundlagen der Fotografie 29.7.2006 bis 1.10.2006	250,00		24.7.2006	
Lehrgang 1. Semester	480,00		31.10.2006	730,00
Kilometer:				
Anfahrt		102	29.9.2006	
Rückfahrt		102	29.9.2006	
Anfahrt		102	30.9.2006	
Rückfahrt		102	30.9.2006	
Anfahrt		102	1.10.2006	
Rückfahrt		102	1.10.2006	232,56

Die erste der erwähnten Beilagen war eine Rechnung des A, B, welches sich selbst als gemeinnütziger Verein bezeichnet, vom 24. Juli 2006 über € 250,00 für den Besuch des Kurses Grundlagen der Fotografie im Schloss C vom 29. September bis 1. Oktober 2006. Die übrigen Beilagen, belegen ebenso den Erwerb der oben erwähnten Gegenstände sowie den Besuch des Lehrgangs Jahrgang 23 1. Semester der B.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 14. Mai 2007 wurden außer dem Werbungskostenpauschale in Höhe von € 132,00 keinerlei Werbungskosten bei den Einkünften der Berufungswerberin aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt und dies damit begründet, dass die beantragten Aufwendungen für den Fotokurs und die Kamera der privaten Lebensführung zuzuordnen seien und daher nicht als Werbungskosten anerkannt würden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung von 22. Mai 2007, in welcher die Berufungswerberin vorbringt, dass die beantragten Aufwendungen der Umschulung in einen neuen Beruf dienen würden. Es handle sich nicht um einen Fotokurs, sondern um eine anerkannte Fotoschule, welche fünf Semester zu besuchen sei und mit einer Diplomprüfung abgeschlossen werde. Diese Schule sei beim Amt der Oberösterreichischen Landesregierung anerkannt. Anschließend könne die Berufungswerberin entweder freiberuflich Arbeiten oder die Meisterprüfung absolvieren, was auch die Absicht der Berufungswerberin sei.

Dem Berufungsschreiben war folgende Darstellung des 2006 bezahlten und 2007 stattgefundenen Lehrganges beigelegt:

### „lehrgang

Die Prager Fotoschule/Österreich ist ein auf fünf Semester konzipierter Fotolehrgang, der an drei Wochenenden pro Semester als regelmäßiger Studienbetrieb im Landesbildungszentrum auf Schloss Weinberg in E/ÖÖ abgehalten wird.

Auf Basis der Tradition der tschechischen Fotografie vermittelt dieser Lehrgang vor allem Grundlagen in den Bereichen Ästhetik und der Theorie der Fotografie, der Komposition des fotografischen Bildes und der Kunstgeschichte. Daneben werden auch praxisorientierte Fächer wie Aufnahmetechnik, fotografische Technik, besondere fotografische Verfahren und Fotomaterialien unterrichtet, wobei auch die digitale Bildbearbeitung berücksichtigt wird.

### konzept

Die theoretische Grundkonzeption dieses Lehrganges beruht auf der Differenzierung des Mediums Fotografie in einen informativen und emotiven Bereich. Die informative Fotografie erhebt den Anspruch auf eine objektive und wahrheitsgetreue Wiedergabe des Abgebildeten. Sie will eine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit der physischen Wirklichkeit erreichen. Die emotive Fotografie bezieht dagegen keine Reproduktion einer äußeren Wirklichkeit, vielmehr vermittelt sie eine von der Subjektivität des Fotografen bewusst gesteuerten psychischen Realität. So wird in der bildnerischen Fotografie, einer Variante im emotiven Bereich, die äußere Wirklichkeit auf formale Aspekte reduziert. Das bildnerische Foto als ein Zusammenspiel von Linien, Flächen und Strukturen, schafft eine autonome Wirklichkeit, die beim Betrachter eine bestimmte emotionale Situation hervorruft.

### umsetzung

Der theoretische Ansatz wird im Rahmen künstlerisch - gestalterischer, technischer und wissenschaftlich - konzeptioneller Arbeit in Vorlesungen, Seminaren, Übungen, Praktika und Projekten umgesetzt. Dabei wird dem Absolvent der Prager Fotoschule/Österreich eine weitgehende eigenverantwortliche Interpretation der ästhetischen, kompositorischen und theoretischen Grundlagen der Fotografie ermöglicht. Durch den Abschluss des Lehrganges erhält der Absolvent ein praktisches und theoretisches Rüstzeug, um seine persönliche Ausdrucksweise im Medium Fotografie zu finden.

### zielgruppe

Dieser Lehrgang wendet sich an Personen aller Alters- und Berufsgruppen, die sich für eine fundierte Ausbildung auf dem Gebiet der künstlerischen Fotografie interessieren, ohne Berücksichtigung der vorhandenen schulischen Ausbildung. Für Anfänger empfehlen wir einen Basiskurs.

### studienplan

Konzept, Grundlagen der Ästhetik, Theorie der Fotografie, Theorie der fotografischen Gestaltung, Kunstgeschichte, Geschichte der modernen Kunst, Komposition des fotografischen Bildes, Geschichte der Fotografie, Fotojournalismus, fotografische Technik, Gegenwartsfotografie, Aufnahmetechnik, Fotomaterialien, besondere fotografische Verfahren, Angewandte Fotografie, Zeitgenössische Fotografie, Inschrift / Prüfungen

### seminar der fotografischen gestaltung

Der Seminarteil beinhaltet sowohl Aufgabenstellungen zu den einzelnen Vortragsthemen, die vom Teilnehmer bis zur jeweils nächsten Blocklehrveranstaltung fotografisch umzusetzen sind, als auch deren Besprechung durch den Seminarleiter. Hierbei wird kontrolliert, ob die Aufgabenstellung richtig gelöst wurde, wobei auch auf die handwerkliche Qualität der Bilder geachtet wird. Die fotografische Umsetzung der Aufgaben soll primär durch jeden Teilnehmer selbstständig erfolgen. Es besteht aber auch die Möglichkeit, einzelne Aufgaben in Form von Arbeitsgruppen im Studio und Labor fotografisch zu erarbeiten.

### 1.Semester

#### Aufgabe Nummer /Anzahl der Arbeiten

#### Beschreibung

- 1/4: Informative-, sachlich emotive-, symbolisch emotive-, bildnerisch emotive Fotografie
- 2/3: Objekt mit markanter Struktur, Rundkörper, tonale Lösung, Rundkörper in einer Gruppe
- 3/5: Stillleben
- 4/5: Landschaft
- 5/4: Porträt
- 6/3: Szene
- 8/1: Konzipierte Reportage

### 2.Semester

#### Aufgabe Nummer /Anzahl der Arbeiten

#### Beschreibung

- 9/20: Komposition allgemein
- 10/10: Komposition Landschaft
- 11/10: Komposition Porträt
- 13/20: Technische Fotografie
- 15/1: Illustration einer literarischen Vorlage

### 3.Semester

#### Aufgabe Nummer /Anzahl der Arbeiten

#### Beschreibung

- 16/10: Komposition in Farbe
- 17/3: Stillleben in Farbe
- 18/3: Landschaft in Farbe
- 19/5: Porträt in Farbe
- 20/4: Akt

- 21/5: Werbedruck
- 22/4: Bildkomplexe
- 23/7: Freies Schaffen
- 24/1: Imagefolder

*4. Semester*

*Aufgabe Nummer / Anzahl der Arbeiten*

*Beschreibung*

- 25/7 Akt in Farbe
- 17/3: Fotos in der Werbung
- 18/3: Bildkomplex
- 19/5: Zyklus
- 20/4: Lichtstudie eines Requisits, künstlerische Reportage, Szenarioentwurf einer Fotoausstellung

*5. Semester - Diplomarbeit*

*Allgemeine Informationen*

*Prüfungs- und Abgabetermine*

*BLOCK 05*

*Seminar der fotogr. Gestaltung:*

*1. Semester, 70 % der Aufgaben*

*BLOCK 08*

*Seminar der fotogr. Gestaltung:*

*2. Semester, 70 % der Aufgaben*

*Konzipierte Reportage*

*Ästhetik und Theorie der Fotografie: Prüfungsgespräch*

*BLOCK 10*

*Seminar der fotogr. Gestaltung:*

*Technische Fotografie, 70% der Aufgaben*

*Kunstgeschichte:*

*Architekturstudie über 18 verschiedene Baustile,*

*dokumentiert mit Fotos. (Entwurf)\**

*BLOCK 11*

*Architekturstudie*

*Fototechnik: eine schriftliche Arbeit\**

*Aufnahmetechnik/Fotomaterialien:*

*Erarbeitung eines technischen Szenarios, analog/digital*

*BLOCK 12*

*Komposition:*

*Arbeitsmappe\**

*Geschichte der Fotografie:*

*eine schriftliche Arbeit über einen Fotografen\**

*Theorie der Fotografie: Beschreibung einer Fotoausstellung\**

*BLOCK 13*

*Kunstgeschichte:*

*eine schriftliche Arbeit über Kunstgeschichte\**

*Moderne Kunst:*

*eine schriftliche Arbeit oder ein Referat über einen Künstler\**

*BLOCK 14*

*Vorprüfung:*

*alle Aufgaben von den Semestern 1, 2 und 3:*

*Illustration einer literarischen Vorlage, Druckwerk*

*BLOCK 15*

*Abschlussprüfung:*

*Prüfungsgespräch über Ästhetik und Theorie der Fotografie,*

*Seminar der fotogr. Gestaltung:*

*4. Semester, 50 % der Aufgaben*

*Letzte Möglichkeit zur Abschlussprüfung:*

*12 Monate nach Block 15*

*\*in Abstimmung mit dem Vortragenden*

### Diplomprüfung

1. ein positives Abschlusszeugnis, nicht älter als 18 Monate
2. Theoretischer Teil: muss zwei Monate vor der Diplomprüfung mit einem Kommentar vom Projektbegleiter bei der Schulleitung eingelangt sein
3. Absolventenzyklus oder Projektarbeit Zeitgenössische Fotografie
4. Fotoband
5. Eigene Biografie
6. Mündliche Diplomprüfung in Gestaltung und Komposition"

Das von der Berufungswerberin 2006 besuchte A wird wie folgt beschrieben.

„Deine Begeisterung für Fotografie schüren ...

Das A, eine seit 1996 bestehende Initiative von Lehrenden der Prager Fotoschule in Schloss C bei E (OÖ), vermittelt die praktischen Grundlagen der Fotografie. Zielgruppe sind Frauen und Männer aller Generationen, die das Hobby Fotografie mit Lust und Know-how betreiben wollen. Fotografische Vorkenntnisse sind nicht erforderlich.

Das Lehrangebot des A setzt sich aus dem Basislehrgang und weiterführenden Themenworkshops (Landschafts-, Aktfotografie, ...) zusammen. Die TeilnehmerInnen des Basislehrgangs erlernen in Kleingruppen den Umgang mit der Kamera und ihren Funktionen und entwickeln in zahlreichen praktischen Übungen ihr Gespür für Belichtung, Farben, Licht und Schatten, Schärfentiefe, Perspektive et cetera. Der Basislehrgang ist der erste Schritt vom Schnappschuss zur bewussten Bildgestaltung.

Die Kurse finden auch in deiner Nähe statt. Das Netzwerk von Lehrenden und AbsolventInnen des A und der Prager Fotoschule verfügt in allen Bundesländern und im benachbarten Ausland über aktive AnsprechpartnerInnen. Das gewährleistet eine optimale Nachbetreuung der AbsolventInnen und einen regen Austausch zwischen den Fotografie-Begeisterten.

Lustvoll lernen, Stil entwickeln ...

Das Wichtigste vorweg: Fotografieren lernen macht Spaß. Besonders, wenn du es gemeinsam mit Gleichgesinnten betreibst. Ob im Studio oder auf Fotosafari in „freier Wildbahn“ – das Lernen voneinander und der wechselseitige Ansporn sind von Beginn an die fotografischen Lustauslöser im A.

Erfahrene Fotografinnen, AbsolventInnen und Lehr- beauftragte der Prager Fotoschule gestalten die Lehrgänge im A. Sie haben ein offenes Ohr für jedes Anfängerproblem und verhelfen dir zu deiner persönlichen fotografischen Handschrift. Sie erklären die Funktionen der Kamera und zeigen dir die handwerklichen Grundlagen für stilsicheres Fotografieren. Du lernst, wie Belichtungsdauer, Brennweiten, Schärfentiefe, Perspektiven und das Spiel von Licht und Schatten zu individuell geprägten Fotografien führen. Am Ende des Basislehrgangs hast du ein selbst erarbeitetes Arbeits- und Lehrbuch mit deinen Übungsbeispielen gestaltet. Von der Einkaufsberatung bis zur spielerischen Handhabung der Kamera ...

Um am Basislehrgang teilnehmen zu können, benötigst du eine analoge oder digitale Spiegelreflexkamera mit manuellen Einstellungsmöglichkeiten. Also keine Kompaktkamera, sondern einen „richtigen Fotoapparat“. Nimm auch die Betriebsanleitung, weitere Wechselobjektive, ein Stativ und – falls vorhanden – Filter, Sonnenblende, Draht- oder Fernauslöser mit. Qualitätsfarb- und SW-Filme kannst du im Lehrgang zum Selbstkostenpreis erwerben.

Du hast noch keine Kamera? Kein Problem. Die Lehrgangsleiter stehen für eine herstellerneutrale Verkaufsberatung gerne zur Verfügung. Auch einige Testgeräte kannst du dir vorübergehend ausborgen, damit du jene Kamera findest, die am besten zu dir passt.

Mehr draus machen ...

AbsolventInnen des A haben einen Startvorteil. Das erworbene Know-how befähigt sie zu einer weiterführenden und professionellen fotografischen Auseinandersetzung. Zum Beispiel an der Prager Fotoschule, Österreichs führende Ausbildung für künstlerische Fotografie außerhalb der Kunstudienanstalten.

Wenn du es lieber beim Hobby belässt, dann bietet dir das A zahlreiche vergnügliche Weiterbildungsinitiativen an. Von der abenteuerlichen Fotosafari im Böhmerwald über zahlreiche dezentrale Fotostammtische, bis hin zu Workshops in Landschaftsfotografie, Aktfotografie, Porträtfotografie, Bildkomposition, Bild & Textgestaltung, digitaler Workflow, Buchbinden.“

Die Sommerakademie wird erläutert mit:

„GRUNDLAGEN DER FOTOGRAFIE

anmeldung & termine

Nach diesem praxisorientierten Workshop können Sie die erlernte Technik gezielt verwenden und das Gesehene in Fotos umsetzen.

Zielgruppe: AnfängerInnen

INHALT

Dieser Workshop ist so konzipiert, dass die Theorie sofort in die Praxis umgesetzt wird. Praktisches Arbeiten mit der Spiegelreflex-Kamera: Scharfstellen, Tiefenschärfe, Blende, richtige Belichtung, Arbeitsblende, Verschlusszeiten, Blitz, Makrofotografie, hantes und weiches Licht, optische Unschärfe und Bewegungsunschärfe. Stillleben, Landschaft, Porträt im Freien, technische Fotografie, Präsentation und Archivierung. Praxis im Fotolabor und Erstellen einer Arbeitsmappe

Voraussetzungen: keine

**Mit zu bringen:**

*Spiegelreflexkamera (analog oder digital) mit manuellen Einstellmöglichkeiten, falls vorhanden weitere Wechselobjektive, Filter, Sonnenblende, Stativ, Drahtauslöser, feste Schuhe. Filme (Kodak T 400 CN) sind in der Schule zum Einkaufspreis erhältlich. Die Filme werden täglich in einem Fachlabor ausgearbeitet.*

*Fotografiert wird sowohl im Studio als auch in Kefermarkt und Südböhmen (Krumau, Böhmerwald). "*

Mit Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 19. November 2008 wurde die Berufungswerberin befragt, welche Tätigkeit als Photographin sie anstrebe, welche Ausbildungen sie zu diesem Zweck bereits besucht oder abgeschlossen habe, welche Gewerbeberechtigungen sie durch den von Ihnen eingeschlagenen Ausbildungsweg erlangen werde, wann sie mit ersten Einnahmen rechne oder solche bereits erzielt habe, ob sie das Photographieren zu ihrer Haupteinkunftsquelle machen und Ihre bisherige nichtselbständige Tätigkeit aufgeben oder nebenbei Einkünfte aus dem Photographieren erzielen wolle und welchen zeitlichen und finanziellen Anteil an Ihrer Erwerbstätigkeit das Photographieren nach Ansicht der Berufungswerberin einnehmen solle.

Darauf antwortete die Berufungswerberin im Schreiben vom 25. November 2008, dass sie nach ihrer Ausbildung zur Photographin, anstrebe, die Meisterprüfung abzulegen und sich selbstständig zu machen. Sie würde gerne ein eigenes Photostudio eröffnen oder in einem bestehendem Photostudio mit einem Anderem zusammen arbeiten. Neben den Kursen in der B habe sie bereits Kurse am WIFI für die digitale Bildbearbeitung besucht und werde im Februar 2009 dort eine Prüfung ablegen. Der Besuch der B ermögliche das Ablegen der Meisterprüfung im Gewerbe Photographie abzulegen. Der WIFI – Kurs vermittelte die Gewerbeberechtigung für digitale Bildbearbeitung. Bisher habe sie keine Einnahmen aus dieser Tätigkeit, rechne damit aber unmittelbar nach dem Abschluss der Ausbildungen. Es sei das Ziel der Berufungswerberin sowohl finanziell als auch zeitlich hauptberuflich als Photographin tätig zu sein. Zu diesem Zweck werde sie ihre bisherige nichtselbständige Tätigkeit aufgeben. Den zeitlichen Aufwand für ihrer Ausbildung zur Photographin schätze sie mit monatlich 80 bis 100 Stunden im Monat. Die finanzielle Auswirkungen seien aus den Abgabenerklärungen ersichtlich.

Beigelegt waren Teilnahme-, Prüfungs- und Zahlungsbestätigungen der B und des WIFI (B: Grundlagen der Photographie vom 29. September bis 1. Oktober 2006, 1. Semesterprüfung vom 7. September 2007 [Gesamtwertung: ausgezeichnet], 2. Semesterprüfung vom 3. Oktober 2008 [Gesamtwertung: sehr gut], Rechnung vom 17. Januar 2008 [€ 480,00], Rechnung vom 1. Oktober 2008 [€ 480,00]; WIFI: Digitale Bildbearbeitung für Fotografen I vom 14. Mai 2008 bis 26. Mai 2008, Digitale Bildbearbeitung für Fotografen II vom 28. Mai 2008 bis 9. Juni 2008, Anmeldung Masterclass Bildbearbeitung am 10. und 12. Februar 2009 [WIFI, samt Prüfung]).

Am 3. Dezember 2008 wurde der Abgabenbehörde erster Instanz in Hinblick auf die Wahrung des Parteiengehörs die Vorhaltsbeantwortung der Berufungswerberin vom 25. November 2008 übermittelt und aufgefordert binnen zwei Wochen dazu Zustellung zu nehmen beziehungsweise bekannt zu geben, inwieweit aus Sicht der Abgabenbehörde erster Instanz eine stattgebende und gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Berufungsvorentscheidung möglich erscheine.

Dieser Vorhalt an die Abgabenbehörde erster Instanz blieb unbeantwortet.

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

Gesetzliche Grundlage für das Geltendmachen von Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, welche die Berufungswerberin im Berufungsjahr bezogen hat, ist der § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz BGBl. 400/1988), welcher vorsieht, dass dazu alle Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zählen.

Allerdings sieht § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 im Sinne einer Gleichbehandlung derjenigen ohne Privatleben, welches in irgendeiner Weise das berufliche berührt, mit denjenigen, welche beides miteinander verbinden können, vor, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abzugsfähig sind. Dabei besteht insofern ein einheitliches Abzugsverbot als sich private und berufliche Veranlassung nicht trennen lassen (vergleiche etwa unter Hinweis auf die Vorjudikatur VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Bei der Unterscheidung zwischen beruflicher Veranlassung und Lebensführung ist dabei nach der ständigen Judikatur eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden (siehe auch VwGH 29.4.2004, 2000/13/0156 und dort zitierte Vorjudikatur: *"Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss."*)

Diese Grenze gilt auch dort, wo im § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten einzeln angeführt werden, wie etwa dem § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 (*"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."*). Nichts ändert diese Regelung

des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 jedoch an der notwendigen Abgrenzung der beruflichen beziehungsweise betrieblichen Aus- oder Fortbildung zur der privaten Lebensführung zuzuordnenden Wissensvermittlung, welche auf Persönlichkeitsbildung oder bloß auf Freizeitgestaltung abzielt.

Oder anders ausgedrückt dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner/Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

*"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt genutzte veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."*

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die privaten Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten

anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195-6 und 95/14/0045-6).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Wendet man diese Gedanken auf die von Berufungswerberin geltend gemachten Aufwendungen an, ergibt sich folgendes Bild:

Die Berufungswerberin strebt aufgrund der vorgelegten Zeugnisse und Kursunterlagen glaubhaft an, ihre bisherige nichtselbständige Tätigkeit aufzugeben und in Zukunft gewerbliche Einkünfte als professionelle Photographin zu erzielen.

Berufsfortbildung liegt vor, wenn bereits ein Beruf ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung des bisherigen Berufes dienen (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie ein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben wäre. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsfortbildung entsprechend genügt es, wenn die Aufwendungen an sich geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Lassen die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen, kommt es nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0020 mit Hinweisen auf Vorjudikatur).

Berufsausbildung hingegen ist gegeben, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Für die Klärung der damit im Zusammenhang stehenden wesentlichen Frage der Berufsidentität ist das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des jeweiligen Berufes darstellt (VwGH 16.9.1986, 86/14/0114; 30.1.1990, 89/14/0212).

Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist jedoch jeweils konkret für den jeweiligen Abgabepflichtigen zu klären.

Wendet man diesen Gedanken auf die Situation der Berufungswerberin an, gelangt man zum Schluss, dass für eine in der Auftragsabwicklung der Exportabteilung eines Armaturenherstellers tätige Angestellte wohl keine unmittelbare Anwendbarkeit der in den Photokursen erworbenen Fähigkeiten bei ihrer nichtselbständigen Tätigkeit oder artverwandten Berufen gibt. Die Einordnung der von der Berufungswerberin geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten für Fortbildung im Beruf der in der Auftragsabwicklung Angestellten kommt daher nicht in Betracht.

Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn nach der Verkehrsauffassung ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Ein solcher liegt vor, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Im Fall der Berufungswerbers können die photographischen Kenntnisse am ehesten noch in der Produktvermarktung eines Armaturenherstellers eingesetzt werden. Dort ist die Berufungswerberin jedoch nicht tätig, sondern bei der Auftragsabwicklung. Im übrigen kann keine Verwandtschaft mit dem Berufsbild der Berufungswerberin festgestellt werden.

Ist also diesen Gedanken und der Judikatur folgend klar, dass es sich beim Besuch der Seminare für das Erlernen der Fähigkeiten einer professionellen Photographin in Hinblick auf § 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 und den bisherigen Beruf der Berufungswerberin um Kosten der privaten Lebensführung handelt, stellt sich die Frage, ob es sich als vorweggenommene Werbungskosten für eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 handeln könnte.

Die im Rahmen dieses Verfahrens durchgeführten Erhebungen belegen, dass der von der Berufungswerberin eingeschlagene Weg des Besuches von Lehrveranstaltungen, wenn er bis zu seinem gedachten Ende fortgesetzt wird, zur Konzession zur Ausübung des Gewerbes der Photographen führt.

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes werden Aufwendungen, die ihrer Art nach auch privat veranlasst sein können (wozu auch die Ausbildung zu einem nicht artverwandten Beruf zählt), nur dann in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften gesehen, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche beziehungsweise berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit biete in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen beziehungsweise beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vergleiche VwGH 28.10.1998, 93/14/0195, 95/14/0044, 95/14/0045, 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097, 2000/14/0084 und 17.6.1996, 92/14/0173).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in mehreren Erkenntnissen (17.9.1996, 92/14/0173, und 27.6.2000, 2000/14/0096) sich zu diesem Themenkreis geäußert und festgestellt, dass Kurse dann keinen berufsspezifischen Bezug haben, wenn sie neben einer - im Einzelfall durchaus möglichen - Anwendung im Beruf jedenfalls auch für die private Lebensführung von Nutzen sind. Unter anderem sah der Verwaltungsgerichtshof auch in dem Umstand, dass jeweils Angehörige verschiedenster Berufsgruppen an den Kursen teilnahmen, ein Anzeichen dafür, dass Wissen allgemeiner Art vermittelt wurde.

Der von der Berufungswerberin gewählte weg, ermöglicht aber gesamt gesehen allein die Ausbildung zum (selbständigen) Photographen. Für das Erreichen der oben genannten Gewerbeberechtigung ist dieser Ausbildungsweg notwendig.

Es kann aber nicht mit völliger Sicherheit gesagt werden, ob die Berufungswerberin bisher die Kurse zum Erlernen der Fähigkeiten eines professionellen Photographen besucht hat, um damit einen neuen Beruf auszuüben, oder ob sie damit einer persönlichen Neigung in einer Intensität folgt, welche das Niveau professionellen Handelns erreicht (Dem Sachbearbeiter sind mehrere Personen bekannt, welche ähnliche Kurse besucht und auch entsprechende Gewerbeberechtigung im Bereich der Photographie erworben haben, um damit in ihrem Hobby Perfektion zu erreichen, ohne jedoch die Absicht zu haben, aus dieser Tätigkeit jemals Einkünfte zu erzielen.) oder, ob sie wirklich beabsichtigt einen neuen Beruf zu ergreifen.

Dabei ist zu bedenken, dass die bisherige berufliche Situation der Berufungswerberin nicht nahe legt, dass es für den Berufungswerber in nächster Zeit keine Beschäftigungsmöglichkeit in dieser Branche (wenn auch vielleicht bei einem anderen Arbeitgeber) geben wird.

Diese Unsicherheit im Sachverhaltsbereich ergibt sich daraus, dass der Wunsch einen anderen Beruf auszuüben, eine subjektive Entscheidung ist, die sich um steuerlich anerkannt werden zu können, objektiv manifestieren muss. Reicht bei einem Beruf, welcher keine großflächigen Berührungspunkte mit dem Privatleben kennt, es dazu aus, die Ausbildung oder im Fall der Berufungswerberin die Umschulung zu beginnen, muss in jenen Fällen, wo der neue gewünschte Beruf in weiten Bereichen Fähigkeiten vermittelt, die jedermann in der Lebensführung beziehungsweise bei einem weit verbreitetem Hobby zu Gute kommen, muss das Ende der Ausbildung und das Aufnehmen der neuen beruflichen Tätigkeit hinzutreten, um die Aufwendungen für die Ausbildung oder Umschulung mit Sicherheit der beruflichen Sphäre endgültig zuordnen zu können.

Zu den (vorbereitenden) Kosten einer Tätigkeit als professionelle Photographin gehört auch die Anschaffung einer zweckentsprechenden (Digital-)Kamera. Die Ausschließlich- und Notwendigkeit der Nutzung einer solchen Kamera im Rahmen der Umschulung wurde auch

von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht in Frage gestellt (dazu rechtlich ausführlich UFSI RV/0686-I/08 vom 10.03.2009).

Nach § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Vorläufige Bescheid dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Wie schon ausgeführt, ist im Fall der Berufungswerberin nach objektiven Maßstäben ungewiss, ob sie mit dem Besuch der Photokurse nur der Lebensführung dienende Fähigkeiten erwerben oder einen neuen Beruf erlernen und ausüben will.

Da der Berufungswerberin jedoch bisher Zeit und auch ein erhebliches Maß an Geld in das Erlernen der Grundlagen für den Beruf der professionellen Photographin investiert hat, spricht die Wahrscheinlichkeit eher dafür, dass die Berufungswerberin die Mühen, die sie bisher auf sich genommen hat, tatsächlich dazu einsetzen will, einen neuen Beruf zumindest neben ihrem bisherigen Beruf auszuüben.

Dies rechtfertigt eine in diesem Punkt prinzipiell stattgebende Entscheidung über das Berufungsbegehren, wenn auch die Einkommensteuerbescheide in Hinblick auf die in den letzten Absätzen dargestellten Überlegungen vorläufig gemäß § 200 BAO zu ergehen haben.

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass die Berufungswerberin zwar mit dem Besuchen der Photoseminare, die Möglichkeit einer umfassenden Umschulung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ergriffen hat, bisher aber noch unsicher aber wahrscheinlich ist, dass dies auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt, weswegen der Einkommensteuerbescheid 2006 gemäß § 200 BAO vorläufig zu erlassen ist und der Berufung insoweit stattgegeben und der Bescheid abgeändert wird.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 11. Mai 2009