



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, Adr., vom 12. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 4. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Bankangestellter und beantragte im Rahmen der **Arbeitnehmerveranlagung 2006** unter „Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten“ den Abzug von 1.952,66 € als Werbungskosten. Über Ersuchen des Finanzamtes um Nachweis der geltend gemachten Kosten legte der Bw. eine Anmeldung vom 6. September 2006 beim Franz Schubert Konservatorium für die Fachrichtung Saxophon vor, aus der ein monatliches Schulgeld von 336 € ersichtlich ist, sowie diverse Rechnungen von Musikfachgeschäften.

Im **Einkommensteuerbescheid 2006** berücksichtigte das Finanzamt lediglich den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132 €, da laut Bescheidbegründung die Kosten für das Studium im Unterrichtsfach Saxophon für einen Bankangestellten keine Ausbildungs- oder Fortbildungskosten darstellen. Auch Umschulungskosten zur Ausübung eines anderen Berufes seien nicht gegeben, da die neue Tätigkeit zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen müsse oder zumindest zu einem wesentlichen Teil dazu beitragen müsse. Im Zuge der

persönlichen Vorsprache des Bw. beim Finanzamt, habe dieser keinerlei Angaben über die Höhe der zu erwartenden Einkünfte als Musiker gemacht.

In der **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid brachte der Bw. vor, dass sein Studium eine Umschulungsmaßnahme sei, die eine geänderte Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermögliche und nach § 4 Abs. 4 Z 7 EStG bzw. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG abzugsfähig sei. Er werde nach Beendigung des Studiums diesen Beruf für ein Zusatzeinkommen nutzen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** ab. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, dass es sich bei Umschulungsmaßnahmen um Aufwendungen im Zusammenhang mit einem bisher noch nicht ausgeübten Beruf handle, also um vorweggenommene Werbungskosten. Die Aufwendungen müssen die tatsächliche Ausübung eines neuen Berufes bezwecken. Die bloße Absichtserklärung des Steuerpflichtigen auf Einkünftezielung reiche nicht aus, es müssen vielmehr Umstände vorliegen, die objektiv auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünftezielung schließen lassen. Die Erklärung des Bw., nach Beendigung des Studiums diesen Beruf für ein Zusatzeinkommen nutzen zu wollen, reiche daher für den Werbungskostenabzug nicht aus.

Der Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Er ergänzte, dass er aus dem Beruf als Musiker derzeit noch kein Einkommen beziehe, da er sich noch in Ausbildung befindet. Die Höhe des zukünftigen Einkommens sei noch nicht abschätzbar.

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

Der Bw. absolviert neben seiner Tätigkeit als Bankangestellter ab September 2006 ein Studium am Franz Schubert Konservatorium im Unterrichtsfach Saxophon. Nach Beendigung des Studiums beabsichtigt der Bw., den Beruf als Musiker für ein Zusatzeinkommen zu nutzen. Konkretere Angaben über eine zukünftige erwerbswirtschaftliche Betätigung im neuen Berufsfeld wurden vom Bw. nicht getätigt. Auch die Höhe der zu erwartenden Einkünfte sind für den Bw. noch nicht abschätzbar. Strittig ist, ob die Aufwendungen des Bw. in Zusammenhang mit der Ausbildung als Musiker als Kosten für Umschulungsmaßnahmen steuerlich zu berücksichtigen sind.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG in der für das Jahr 2006 anzuwendenden Fassung zählen zu den 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.

Eine identische Regelung gilt gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG auch für den Bereich der Betriebsausgaben.

Hingegen dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht abgezogen werden, 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 Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handelt es sich um vorweggenommene Werbungskosten. Die Umschulungsmaßnahme muss laut Gesetzestext auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die tatsächliche Ausübung des erlernten Berufes ist zwar nicht erforderlich, doch müssen die Aufwendungen auf einen neuen Beruf „abzielen“, dh. die ernsthafte Absicht zur Einkünftezielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 25.6.2000, 95/14/0134, VwGH 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Gleiches gilt für vorweggenommene Betriebsausgaben, welche bereits vor Betriebseröffnung anfallen können, allerdings nur wenn die Eröffnung eines Betriebes tatsächlich ernsthaft beabsichtigt ist. Die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss für die Außenwelt erkennbar sein (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 4 Anm 57).

Die Umschulungen müssen weiters umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 203/4/2, *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004, 621).

Ob der Wille besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive des Steuerpflichtigen der Bildungsmaßnahme zu Grunde liegen (zB hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten vor.

Die Ausbildung zum Musiker kann für einen Bankangestellten dem Grunde nach zweifellos eine Umschulungsmaßnahme darstellen. Dennoch sind in Anbetracht der geschilderten Rechtsprechung und Literatur im gegenständlichen Fall die Aufwendungen des Bw. nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich anzuerkennen. Denn Umstände, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen, sind nicht ersichtlich.

Der subjektive Wille des Bw. zur Einkünftezielung im neuen Beruf mag durchaus gegeben sein. Diese Absicht kann jedoch nur dann berücksichtigt werden, wenn der innere Entschluss zur Aufnahme einer neuen Tätigkeit klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt und durch geeignete Unterlagen nachweisbar ist. Das ist etwa dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige bereits konkrete Maßnahmen für die neue berufliche Betätigung gesetzt hat.

In diesem Sinne wurde auch die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes begründet, dass nämlich Umstände vorliegen müssen, die objektiv auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünftezielung hindeuten, und die bloße Erklärung, künftig ein Zusatzeinkommen anzustreben, nicht ausreiche. Obwohl das Finanzamt somit ausdrücklich auf die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung hinweist, enthält der Vorlageantrag des Bw. kein diesbezügliches Vorbringen.

Es kann nicht annähernd festgestellt werden, welche künftige Arbeit der Bw. nach erfolgreichem Abschluss seiner Ausbildung ausüben wird. Da der Bw. sowohl auf § 4 Abs. 4 Z 7 EStG als auch auf § 16 Abs. 1 Z 10 EStG Bezug nimmt, ist auch ungewiss, ob der Bw. eine betriebliche oder eine nichtselbständige Tätigkeit anstrebt.

Insbesondere in Hinblick darauf, dass gerade bei einer Ausbildung zum Musiker die Möglichkeit einer privaten, hobbymäßigen Verwertung nahe liegt, wäre ein Nachweis einer nach außen erkennbaren Manifestation der Einkünftezielungsabsicht von besonderer Bedeutung gewesen. Der Unabhängige Finanzsenat sieht jedenfalls die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünftezielung als Musiker nicht als objektiv erwiesen an.

Darüber hinaus wird eine Umschulung, die auf eine Nebentätigkeit abzielt, steuerlich nicht gefördert. Die angestrebte Tätigkeit muss zeitlich gegenüber der bisherigen Tätigkeit überwiegen und zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 16 Anm 142). Auch in Entscheidungen des UFS wurde die Meinung vertreten, dass die gesetzliche Bestimmung zu „Umschulungsmaßnahmen“ so zu interpretieren ist, dass die Ausbildung für einen Zweitberuf (Nebenbeschäftigung) nicht als umfassende Umschulungsmaßnahme gilt (UFS 8.2.2007, RV/2955-W/06, UFS 7.3.2007, RV/0632-L/05, UFS 12.9.2007, RV/0372-K/06).

Die angestrebte Tätigkeit als Musiker zur Erzielung eines „Zusatzeinkommens“ spricht eindeutig für eine Nebentätigkeit, die Aufgabe des bisherigen Berufs als Bankangestellter ist offensichtlich nicht beabsichtigt. Auch ein zeitliches Überwiegen des neuen Berufs gegenüber dem bisherigen Beruf geht aus dem Sachverhalt ebenso wenig hervor wie ein Überwiegen in finanzieller Hinsicht; solches wurde vom Bw. nicht einmal behauptet.

Die vom Bw. aufgewendeten Ausbildungskosten können daher nicht als Umschulungskosten im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG bzw. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG anerkannt werden, sondern sind als nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung einzustufen.

Wien, am 31. Jänner 2008