



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gerhard Kohler SteuerberatungsgesmbH, 1050 Wien, Schönbrunner Str. 53, vom 16. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 14. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 im Beisein der Schriftführerin Monika Holub nach der am 23. Mai 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2008 wird gem. [§ 200 Abs. 1 BAO](#) idgF vorläufig festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Absetzbarkeit von Studienkosten i.H.v. 18.944,21 €.

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 30. März 2010 seine Erklärung zur Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2008 elektronisch ein, wobei u.a. die Berücksichtigung von Ausbildungskosten i.H.v. insgesamt 18.944,21 € (KZ 722) begehrt wurde:

Datum	Verwendung	Betrag
14.10.2008	Interventionen	18,50
	Himmelfahrten, Höllentrips	23,60
	Gente 1 (Span. Lehrbuch)	25,60
	Gente 1 (Span. Arbeitsbuch)	16,40
18.10.2008	Geschichte Latein	15,40

20.10.2008	Lateinamerika	24,90
21.10.2008	Globalization Symposium	25,00
21.10.2008	Spanisch-Kurs (Anfänger)	235,00
23.10.2008	Studiengeb. 2008/2009	8.500,00
31.10.2008	Welt-Almanach	17,50
9.12.2008	Atlanten (Globalisierung)	42,31
30.12.2008	TU-Lehrgangsggeb.	10.000,00
Summe:		18.944,21

Im Einkommensteuerbescheid vom 14. Juni 2010 wurden die Ausbildungskosten hingegen nicht berücksichtigt, da die beantragten Ausbildungskosten in keinem Zusammenhang mit der derzeitigen Tätigkeit des Bw. stünden.

Der Bw. erhob gegen den o.a. Bescheid vom 14. Juni 2010 Berufung und begründet diese sowie im Schriftsatz vom 24. August 2010 im Wesentlichen folgendermaßen:

Der Bw. sei immer im Immobilienbereich tätig gewesen und habe unter anderem durch Beauftragungen und Bauaufsichtsmaßnahmen bei Gebäuden umfassend thematisch im Bereich Energieeffizienz bei Gebäuden gearbeitet und zwar im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Ausbildung an der Diplomatischen Akademie und der Technischen Universität für das interdisziplinäre, postgraduale Vollzeit Master-Studium „Environmental Technologies and International Affairs“ schließe an seine bisherigen beruflichen Erfahrungen, nämlich des selbständigen Wirtschaftens als Altstadterhalter u.a. mit Augenmerk auf die Verbesserung der Energieeffizienz von bestehenden Gebäuden und somit auf umweltfreundliche Sanierung an. Nach der Verkehrsauffassung bestehe zwischen Arbeiten mit den eigenen Immobilien und Arbeiten für andere Immobilien bzw. damit zusammenhängenden umwelttechnologischen Arbeiten für sich selbst und für andere jedenfalls ein Zusammenhang.

Dem Bw. werde durch diese Ausbildung nicht nur eine weitergehende Tätigkeit im Bereich Altstadterhaltung durch umfassendere Kenntnisse in umwelttechnologischer Hinsicht im Rahmen seiner eigenen Immobilien möglich sein, sondern es werde ihm darüber hinaus ein weiteres Berufsfeld eröffnet.

Ob die Ausbildung als Ausbildungs- oder als Umschulungskosten als Werbungskosten in Abzug gebracht werde, sei daher belanglos.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2010 als unbegründet ab und begründete dies unter Hinweis auf [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) u.a. wie folgt:

Die Werbungskosten seien im Rahmen des Gewerbebetriebes (Bausparkassen- und Versicherungsvertreter) geltend gemacht worden. Die Ausbildungsmaßnahmen seien nicht mit diesem Beruf verwandt. Es könne sich folglich nur um eine Umschulungsmaßnahme handeln. Hinsichtlich sogenannter „vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten“ würden die Ausgaben die dafür notwendigen Voraussetzungen einer steuerlichen Berücksichtigung nicht erfüllen.

Für den Werbungskostenabzug sei jedenfalls ein objektiver Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle erforderlich.

Aufwendungen, die in Fällen getätigt werden würden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbständigen Arbeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss sei, seien keine Werbungskosten.

Die Absicht der späteren Bewerbung beim Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft oder dergleichen begründe somit diese Aufwendungen nicht. Der Bw. stellte daraufhin einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte sein Berufungsbegehren sowie im Schriftsatz vom 14. Dezember 2010 und 14. Mai 2013 wie folgt:

Die Ausbildungskosten seien unter Rücksprache mit dem Finanzamt als Werbungskosten bei den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit erklärt worden, da bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung es keine diesbezügliche Kennzahl zur Eingabe gebe.

Der Bw. habe seine Absicht durch Dokumentation der geplanten beruflichen Nutzung seiner Ausbildungsmaßnahme hinreichend dokumentiert und seine Absicht läge nicht in einer hobbymäßigen sondern in einer rein beruflichen Verwertung.

Zum Vorhalt des Finanzamtes vom 15. Oktober 2010 werde ausgeführt:

Dem Bw. werde durch die Ausbildung nicht nur eine weitergehende Tätigkeit im Bereich Altstadterhaltung durch umfassendere Kenntnisse in umwelttechnologischer Hinsicht im Rahmen seiner eigenen Immobilien möglich sein, sondern es werde ihm neben seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und den Einkünften aus Gewerbebetrieb darüber hinaus ein weiteres Berufsfeld eröffnet.

Die Ausbildung diene jedenfalls der Erhaltung von Einkünften. Ob in der besseren Bewirtschaftung der eigenen Immobilien oder für fremde Immobilien, sei dabei ohne Belang. Außerdem sei gerade bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aufgrund erforderlicher Sanierungsmaßnahmen keine Sicherheit kontinuierlich positiver Einkünfte gegeben. Es müssten auch Verlustjahre getragen werden.

Eine sichere Einkunftsquelle sei daher für den Bw. sehr wohl von Bedeutung.

Auch könne nicht, unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Risikos und Investitionsbedarfes, von einer Haupteinkunftsquelle „Vermietung und Verpachtung“ gesprochen werden.

Die Bewirtschaftung der Immobilien vor allem durch Sanierungen verlange umfassende Kenntnisse der rechtlichen Bestimmungen im Bereich Altstadterhaltung, die vom Bw. durch die Ausbildung vertieft werden und ihm auch die Bewirtschaftung fremder Gebäude ermöglichen würden.

Dass durch das Studienprogramm ein weiteres Berufsfeld eröffnet werde, könne dem Bw. wohl steuerlich gesehen nicht zum Nachteil gereichen.

Das Studium „Umwelttechnologie und internationale Angelegenheiten“ (ETIA) an der diplomatischen Akademie und der technischen Universität Wien habe dem Bw. einerseits neue Berufsmöglichkeiten eröffnet und andererseits habe es an seine bisherige Ausbildung angeschlossen und habe seine wirtschaftlichen, rechtlichen und technischen Kenntnisse im Sinne seiner bisherigen Immobilienbewirtschaftung und Altstadterhaltung sowie Verbesserung auch im Sinne der gesetzlich geforderten Verbesserung der Energieeffizienz von Bestandsgebäuden vertieft.

Das Studium sei jedenfalls für den Bereich „Vermietung“ zweckmäßig gewesen.

Im ersten Studienjahr habe es 24 ECTS (European Credit Transfer and Accumulation System ist das Europäische System zur Anrechnung, Übertragung und Akkumulierung von Studienleistungen) im Bereich Wirtschaft und 13 ECTS im Bereich Recht umfasst.

Es sei unbestreitbar, dass Wirtschaftsvorlesungen dem Bw. als Unternehmer direkt nützen. Ebenso EU-Recht, das in Österreich zur Anwendung komme und Umweltrecht, sowie Grundsätzliches der Rechtswissenschaften. Das Studium sei zudem auf englisch gewesen. Sehr gute Englisch-Kenntnisse seien heute in jedem Beruf eine Voraussetzung, zudem habe der Bw. seit dem Studium auch an englischsprachige Mieter vermietet und Mietverträge mit englischen Texten abgeschlossen.

Im zweiten Studienjahr seien an der TU-Wien „Alternative Energien“ und „Umwelt-Technologie im Überblick“ gelehrt worden.

Darüber hinaus habe das Studium neue Erwerbsmöglichkeiten geschaffen:

Die Kombination aus Wirtschaft, Recht, Wissen um internationale Organisationen und Umwelttechnologie sei auf dem Arbeitsmarkt sehr begehrt. Auch das abgeschlossene Architekturstudium ergänze hier. Durch das Studium und auch den Lehrinhalt zu internationalen Organisationen habe der Bw. Jobmöglichkeiten bei den Vereinten Nationen in Wien und weltweit, sowie in internationalen Organisationen, Umwelt- und Entwicklungszusammenarbeitsorganisationen, die er vorher nicht gehabt habe. So habe sich der Bw. auch

bei der IAEA (International Atomic Energy Agency) beworben (siehe Schreiben der IAEA vom 12. Jänner 2011).

Sollten die Maßnahmen zur Erweiterung eines neuen Berufsfeldes nicht ausreichen, würden die erklärten Kosten als direkte Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beantragt.

Denn die Ausbildung sei aufgrund des Studieninhaltes „Umwelttechnologie, Wirtschaft und Recht“ für die Erhaltung seiner Einkunftsquelle „Vermietung“ zweckmäßig.

Jedes Seminar, das der Erhaltung seiner Einkünfte aus dem Bereich Vermietung diene, wäre steuerlich als Werbungskosten abzugsfähig. In diesem Sinne müsste auch eine ganze Ausbildung anzuerkennen sein.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden die Berufungsausführungen folgendermaßen ergänzt:

Im gegenständlichen Fall sei eine globale Betrachtung heranzuziehen, d.h., dass in der heutigen Zeit der Erwerb von Einkünften oftmals nicht von einer einzigen Ausbildung, sondern von einer Kombination an Ausbildungen abhängig sei (z.B. umfassendes Studium der ETIA). Dieses Studium sei für die Vermietung und Verpachtung sehr wohl zweckdienlich gewesen, da sie eine vertiefte Kenntnis in den Bereichen Wirtschaft, Recht, Umwelttechnologie und Englisch geboten habe.

Die erklärten Werbungskosten betreffend Lehrgangsgebühren würden zum Teil Anfangsverluste i.H.v. 29 % für eine künftige selbständige Tätigkeit darstellen, der Rest i.H.v. 71 % würde als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verbleiben. Die übrigen erklärten Werbungskosten würden in den Bereich der künftigen selbständigen Arbeit des Bw. wie folgt fallen (als Anfangsverluste):

Datum	Verwendung	Betrag	E.a.s.A.	E.a.V+V
14.10.2008	Interventionen	18,50	18,50	
	Himmelfahrten, Höllentrips	23,60	23,60	
	Gente 1 (Span. Lehrbuch)	25,60	25,60	
	Gente 1 (Span. Arbeitsbuch)	16,40	16,40	
18.10.2008	Geschichte Latein	15,40	15,40	
20.10.2008	Lateinamerika	24,90	24,90	
21.10.2008	Globalization Symposium	25,00	25,00	
21.10.2008	Spanisch-Kurs (Anfänger)	235,00	235,00	
23.10.2008	Studiengeb. 2008/2009	8.500,00	2.465,00 (= 29 %)	6.035,00 (= 71 %)
31.10.2008	Welt-Almanach	17,50	17,50	
9.12.2008	Atlanten (Globalisierung)	42,31	42,31	
30.12.2008	TU-Lehrgangsgeb.	10.000,00	2.900,00	7.100,00

			(= 29 %)	(= 71 %)
Summe:		18.944,21	5.809,21	13.135,00

Der Finanzamtsvertreter erklärte, dass die geltend gemachten Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – wie bereits in den bisherigen Schriftsätzen dargelegt – dem konkreten Grunde nach nicht abzugsfähig seien (= kein zwingender Zusammenhang des Studiums ETIA mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung). Ergänzend legte der Bw. noch Unterlagen zu seiner Ausbildung/Fortbildung dem UFS vor, und zwar in englischer Sprache abgefasste Seminararbeiten über das österreichische Mietrecht (MRG) und die thermische Wohnhaussanierung (Sanierungsförderung in Wien).

Über die Berufung wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. absolvierte das Studium der Architektur und erzielte im Streitjahr 2008 Einkünfte von insgesamt 53.066, 97 €, wobei der Anteil der Einkünfte aus V+V (Vermietung und Verpachtung) 93 Prozent betrug (vgl. Einkommensteuerbescheid vom 14. Juni 2010). Neben diesen Einkünften aus V+V erzielte er noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit (freiberufliche Honorarnoten) i.H.v. 761,40 € und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Provisionen als Versicherungsvertreter) i.H.v. 2.940,83 €.

Der Bw. absolvierte erfolgreich in den Studienjahren 2008/2009 und 2009/2010 das interdisziplinäre, postgraduale Vollzeit Master-Studium „Environmental Technologies and International Affairs“ (ETIA) an der Diplomatischen Akademie und der Technischen Universität Wien (siehe Studienerfolgsbestätigungen der TU-Wien) und machte an Fort- bzw. Ausbildungs- oder Umschulungskosten belegsmäßig 18.944,21 € (siehe obige Tabelle) im Streitjahr 2008 geltend.

Der Bw. bewarb sich im August 2010 vergeblich um einen Posten bei der IAEA (siehe Ablehnungsschreiben vom 12. Jänner 2011).

Dieser Sachverhalt war den vom Bw. o.a. vorgelegten Unterlagen sowie seinen durchaus glaubwürdigen Ausführungen zu entnehmen und ist rechtlich folgendermaßen zu würdigen: Werbungskosten sind gem. [§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988](#) die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gem. [§ 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988](#) in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung gehören dazu die 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.

In der Begründung des Finanzausschusses des Nationalrates zu dieser Gesetzesänderung, welche im Wesentlichen gleichlautend auch in [§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988](#) hinsichtlich der Absetzbarkeit von Betriebsausgaben ihren Niederschlag findet, wird unter anderem ausgeführt, dass Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen ergänzend zur bisherigen Regelung des [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) abzugsfähig seien, wenn sie derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist.

Ausbildungsaufwendungen für einzelne Kurse oder Kursmodule für eine "nicht verwandte" berufliche Tätigkeit seien daher weiterhin nicht abzugsfähig.

Der Begriff "Umschulung" setze eine bestehende berufliche Tätigkeit voraus.

Gem. [§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988](#) sind die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie 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, nicht abzugsfähig.

Die Abgabenbehörde darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften, wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob diese Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften oder durch die private Lebensführung veranlasst sind, nicht schon deshalb als Betriebsausgaben 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 Erzielung von Einkünften vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 28.10.2009, [2007/15/0103](#) und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Für den gegenständlichen Berufungsfall ist zu beachten, dass die o.a. gesetzlichen Bestimmungen des [§ 16 EStG 1988](#) nur auf betriebliche bzw. berufliche Tätigkeiten abstellen. Betriebliche Tätigkeiten sind solche, die zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb führen und deren Ergebnis ein nach den §§ 4 bis 14 EStG zu ermittelnder Gewinn (Verlust) ist.

Die gegenständliche Vermögensverwaltung (Einkünfte aus V+V) stellt daher keine betriebliche Tätigkeit dar.

Der Begriff der beruflichen Tätigkeit wird im Gesetz nicht definiert. Es ist aber nach der Verkehrsauffassung die Vermögensverwaltung durch Vermietung nicht als berufliche Tätigkeit anzusehen (vgl. auch VwGH vom 30.9.1999, [98/15/0211](#)).

Da der Bw. im Streitjahr auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb erzielte, ist zu prüfen, ob in diesem Zusammenhang es sich um Aus-, Fort- oder Umschulungskosten handeln könnte.

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder eine umfassende Umschulung darstellen.

Eine Fortbildung liegt vor, wenn bereits eine berufliche Tätigkeit ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen (z.B. berufsbezogene Kurse, Seminare) der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung dieser Tätigkeit dienen. Fortbildungskosten sind als Werbungskosten abziehbar. Auch kaufmännische oder bürotechnische Grundausbildungen (z.B. EDV-Kurse, Internet-Kurse, Erwerb des europäischen Computerführerscheins, Einführungskurse in Buchhaltung, Kostenrechnung, Lohnverrechnung oder Steuerlehre) sind im jeweiligen Beruf abzugsfähig.

Fortbildungskosten dienen somit dazu, in einem „bereits ausgeübten“ Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Sie sind daher wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig (vgl. VwGH 28.10.2009, [2007/15/0103](#)).

Eine Ausbildung liegt vor, wenn die Bildungsmaßnahmen zur Erlangung von Kenntnissen dienen, die eine künftige Berufsausübung ermöglichen. Sie sind absetzbar, wenn sie im Zusammenhang mit einer zum aktuell ausgeübten Beruf verwandten Tätigkeit stehen.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idGF ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt.

Eine Umschulung liegt vor, wenn die Maßnahmen derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abgezielt wird.

Der Begriff „Umschulung“ setzt – ebenso wie Aus- und Fortbildung – voraus, dass der Steuerpflichtige im Umschulungsjahr eine Tätigkeit ausübt, wenn auch nur einfache Tätigkeiten oder fallweise Beschäftigungen. Der Begriff „Umschulung“ impliziert weiters, dass hier nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels gemeint sind.

Der Steuerpflichtige muss aber nachweisen oder glaubhaft machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt.

Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten sind wie alle Werbungskosten in jenem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden.

Aus- und Fortbildungskosten sind bei der bisherigen Tätigkeit als Werbungskosten gelten zu machen. Kosten für eine umfassende Umschulung, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, stellen so genannte „vorweggenommene Werbungskosten“ dar, die mit anderen (auch nichtselbständigen) Einkünften ausgleichsfähig sind.

Ergänzend wird festgehalten, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 16.12.1999, 97/15/0148, ausgesprochen hat, dass Aufwendungen, die in Fällen getätigt werden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbständigen Arbeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss ist, keine Werbungskosten sind.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist im gegenständlichen Fall kein Veranlassungszusammenhang zu einer konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit feststellbar, weshalb die erklärten Aufwendungen nur Umschulungskosten sein können, die auf die Ausübung eines gänzlich anderen Berufes abzielen, was auch durch die bisherige o.a. Tätigkeit des Bw. untermauert wird.

Zum Argument des Bw. einer eventuellen prozentuellen Aufteilung der „ETIA-Studiengebühren“ bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (71 %) und bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (29 %) wird festgehalten, dass diese Aufteilung nach Lehrinhalten nicht nachvollziehbar und auch aufgrund der Tatsache, dass es sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, nicht um eine berufliche Tätigkeit handelt, nicht aufteilbar ist.

Da aber nicht absehbar ist, ob die vom Bw. gesetzten Weiterbildungsschritte unmittelbare Anwendung in einer folgenden beruflichen Tätigkeit finden werden, kann eine endgültige Entscheidung hinsichtlich der vom Bw. getroffenen Bildungsmaßnahmen derzeit nicht getroffen werden.

Gem. [§ 200 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde die 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.

Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Gem. [§ 200 Abs. 2 BAO](#) ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Das vom Bw. absolvierte ETIA-Studium lässt zwar darauf schließen, dass eine neue Tätigkeit angestrebt wird, es lässt sich aber nicht voraussagen, ob der Bw. seine diesbezügliche

Absichtserklärung auch in die Tat umsetzen wird. Ein einziges Bewerbungsschreiben seit Abschluss des Studiums im Sommer 2010 bis dato ist als Nachweis für eine zielstrebige berufliche Veränderung nicht ausreichend.

Die bloße Möglichkeit einer neuen Berufsausübung reicht somit nicht aus, insbesondere da es sich bei der vom Bw. absolvierten Ausbildung um Aufwendungen im Zusammenhang mit einem bisher noch nicht ausgeübten Beruf handelt. Ziel der Bildungsmaßnahme muss vielmehr die tatsächliche Ausübung eines neuen Berufes sein. Es müssen daher Umstände vorliegen, die objektiv auf die ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung schließen lassen.

Es kann somit derzeit nicht zweifelsfrei festgestellt werden, ob es tatsächlich zu einer diesbezüglichen beruflichen Tätigkeit des Bw. kommen wird oder nicht.

Es kann nämlich auch nicht ausgeschlossen werden, dass das Studium (lt. Erklärung wären die Bildungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen) lediglich der persönlichen Entfaltung des Bw. dienen sollte und es zu keiner kommerziellen Verwertung des erworbenen Wissens kommt, womit die vom Bw. getätigten Aufwendungen Kosten der Lebensführung im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) darstellen würden. Dies wird vor allem dann der Fall sein, wenn in der vom Bw. in Zukunft ausgeübten Tätigkeit das von ihm erworbene Wissen keine unmittelbare Anwendung findet oder dafür keine Notwendigkeit darstellt.

Der Umstand, dass eine abschließende Beurteilung derzeit nicht möglich ist, da der Bw. bis dato seine Absichtserklärung (ausgenommen die Bewerbung bei der IAEA, die abgelehnt wurde) nicht in die Tat umsetzte, stellt eine Ungewissheit im Sinne des [§ 200 BAO](#) dar, weshalb die Abgabenfestsetzung nur vorläufig im Sinne der Feststellungen lt. Bescheid vom 14. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 erfolgen kann.

Im Zuge der endgültigen Beurteilung wird anhand der konkreten Tätigkeitsinhalte festzustellen sein, ob vom Bw. tatsächlich Tätigkeiten angeboten werden, bei welchen die vom Bw. gewählten Ausbildungsschritte zentrale und wesentliche Inhalte sind. Bei dieser endgültigen Beurteilung wird vom Bw. auch noch darzustellen sein, inwiefern die gewählten Bildungsmaßnahmen tatsächlich Voraussetzung für die ausgeübte Tätigkeit darstellen.

Im Hinblick darauf, dass derzeit keinerlei über die Absichtserklärung des Bw. und die abgelehnte Bewerbung bei der IAEA hinausgehende Umstände vorliegen, dass dieser seine Ausbildung im Rahmen einer in einem neuen Berufsfeld aufgenommenen Tätigkeit auch verwerten wird, können die geltend gemachten Aufwendungen vorläufig nicht (auch nicht teilweise) in Abzug gebracht werden. Sobald der Bw. jedoch den Nachweis dafür erbringt, dass er seine beim ETIA-Studium erworbenen Kenntnisse im Rahmen einer beruflichen Tätigkeit auch verwertet, können die von ihm geltend gemachten Aufwendungen – soweit sie

nicht eindeutig der privaten Lebensführung zuzuordnen sind – im Rahmen einer endgültigen Abgabefestsetzung gem. [§ 200 Abs. 2 BAO](#) auch in Abzug gebracht werden.
Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Juli 2013