



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F A, 1234 T, Adr., vertreten durch Stb., vom 18. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch Frau W, vom 17. August 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	€ 43.301,06	Einkommensteuer	13.853,98 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-17.107,69 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 3.253,71 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im streitgegenständlichen Jahr als Vertreter der Firma S De GmbH & Co KG Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 beantragte der Bw. – neben den pauschalierten Werbungskosten als Vertreter – Umschulungskosten für die Ausbildung zum gewerblichen/medizinischen Masseur in der Höhe von € 4.721,95 als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 vom 17. August 2010 wurden die vom Bw. beantragten Aufwendungen vom Finanzamt ABC nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Topf-Sonderausgaben ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt werden und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.400,00 überdies eingeschliffen werden. Mit dem Pauschbetrag seien sämtliche Aufwendungen abgegolten und zusätzliche Werbungskosten können auf Grund der Verordnung zu den Bestimmungen des [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) nicht berücksichtigt werden.

Mit Eingabe mittels FinanzOnline vom 18. September 2010 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 17. August 2010 ein. Mit Schreiben vom 1. Oktober 2010, eingelangt am Finanzamt ABC am 1. Oktober 2010, brachte der Bw. innerhalb der verlängerten Berufungsfrist die Begründung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 17. August 2010 ein und führte im Wesentlichen aus:

Laut Begründung des Finanzamtes seien die neben dem Pauschbetrag gemäß Verordnung des § 17 Abs. 6 EStG 1988 'zusätzlich' beantragten Werbungskosten mit dem Hinweis, dass mit diesem sämtliche Aufwendungen abgegolten seien, nicht berücksichtigt.

Bei den neben dem Pauschbetrag beantragten Werbungskosten handle es sich jedoch um Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen betreffend des Kombinationslehrganges zum gewerblichen/medizinischen Masseur, gefördert vom Amt der OÖ. Landesregierung.

Es werde daher beantragt, die laut Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 neben dem Pauschbetrag zusätzlich beantragten Werbungskosten betreffend Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen entsprechend zu berücksichtigen, da diese in diesem Falle nicht vom Pauschale zu erfassen und somit daneben abziehbar sein würden.

Der Bw. legte diesem Schreiben auch Kopien betreffend der Aufwendungen für die Bildungsmaßnahme bei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde Nachstehendes ausgeführt:

*"Herr F ist als Vertreter bei der Fa. S De GmbH & Co KG mit einem Einkommen von Brutto € 69.213,07 (Kalenderjahr 2008) tätig. Die Ausbildung zum gewerblichen/medizinischen*

*Masseur ist daher eine Umschulung im Sinne des § 16 EStG 1988. Umschulungskosten können jedoch nur anerkannt werden, wenn die Ausübung des neu erlernten Berufes höhere Einkünfte erwarten lässt. Auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse ist jedoch von vornherein eine höhere Einkünfteerzielung nicht zu erwarten."*

Mit Eingabe mittels FinanzOnline vom 17. Jänner 2011 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und stellte gleichzeitig den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 1. Februar 2011 vorgelegt.

Am 7. Februar 2012 wurde seitens der Referentin nachstehender Vorhalt ausgefertigt:

"Um beurteilen zu können, ob die von Ihnen unter dem Titel Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen sind, werden Sie gebeten, die nachstehenden Fragen innerhalb von 14 Tagen schriftlich zu beantworten, die Ausführungen möglichst mit geeigneten Unterlagen zu belegen bzw. die geforderten Unterlagen vorzulegen:

1.) Sie werden ersucht Umstände darzulegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen:

a) Laut Aktenlage haben Sie für die Ausbildung zum gewerblichen/medizinischen Masseur von 19. Oktober 2007 bis 31. Mai 2009 am Kombinationslehrgang zum gewerblichen/medizinischen Masseur, Lehrgangsnummer 234, an der Akademie in H teilgenommen. Haben Sie diesen Lehrgang mit einer offiziellen bzw. anerkannten Bestätigung abgeschlossen? (Um Vorlage wird gegebenenfalls ersucht.)

b) Warum absolvierten Sie die Ausbildung zum gewerblichen/medizinischen Masseur bzw. was waren die Beweggründe für diese Bildungsmaßnahme, denn laut Aktenlage waren bzw. sind Sie als Vertreter bei der S De GmbH & CO KG tätig? Was war der Zweck dieser Bildungsmaßnahme? Was wollten Sie damit anfangen? Welche Tätigkeit werden Sie nach Beendigung der Umschulungsmaßnahmen ausüben? Was haben Sie seit Mai 2009 unternommen, um die Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur auszuüben bzw. um Einkünfte zu erzielen?

c) Sind Sie mittlerweile schon selbstständig als gewerblicher/medizinischer Masseur tätig? Wann war die Betriebseröffnung? Legen Sie in diesem Zusammenhang diverse Unterlagen (wie z.B. die aufrechte Gewerbeberechtigung, Mietvertrag, Rechnungen in Zusammenhang mit der Betriebseröffnung etc.) bei. Sollte dies noch nicht der Fall sein, welche konkreten beruflichen Pläne und Aussichten im Zusammenhang mit den durchgeführten Ausbildungsschritten haben Sie? Ab wann besteht konkret die Absicht, den Beruf des gewerblichen/medizinischen Masseurs künftig auch tatsächlich auszuüben? Welche konkreten,

nach außen erkennbaren, auf eine neue in diesem Bereich liegende Einkunftsquelle schließbaren Schritte haben Sie bereits unternommen? (Um Vorlage entsprechender Unterlagen wird ersucht.)

d) Haben Sie seit Absolvierung des Kombinationslehrganges zum gewerblichen/medizinischen Masseur neben Ihren nichtselbstständigen Einkünften bei der S De GmbH & Co KG auch eigene Einkünfte aus der Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur erlangt? Seien durch die Ausbildung solche angestrebt worden bzw. seien solche in nächster Zeit zu erwarten? Wie hoch werden die Einkünfte (Einnahmen abzüglich Ausgaben) voraussichtlich sein?

2.) Soll die vorgebrachte zukünftige selbstständige Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur statt oder neben ihrer derzeitigen Tätigkeit als Vertreter bei der S De GmbH & Co KG erfolgen?

a) In welchem Umfang gedenken Sie die Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur auszuüben?

b) Haben Sie die Absicht, Ihre Tätigkeit als Vertreter bei der S De GmbH & Co KG aufzugeben?

c) Nehmen Sie zu Ihrer derzeitigen Beschäftigungssituation unter genauer Angabe der gegenwärtigen bzw. zukünftigen Tätigkeiten Stellung. Sie werden weiters ersucht, eine genaue Beschreibung der Tätigkeiten und eine Darstellung des direkten Zusammenhanges mit den Umschulungsmaßnahmen darzulegen."

Weiters wurde um Stellungnahme ersucht, ob der Antrag auf Entscheidung über die Berufung mittels Abhaltung einer mündlichen Verhandlung aufrechterhalten werde.

In Beantwortung des Vorhaltes führte der steuerliche Vertreter des Bw. im Wesentlichen aus: Die Beweggründe für die vom Bw. vorgenommene Bildungsmaßnahme seien gewesen und seien die hauptberufliche Ausübung dieser Tätigkeit. Die selbstständige Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur sei mit 1. Juli 2009 aufgenommen worden. Die Tätigkeit als Vertreter bei der Firma S De GmbH & Co KG habe mit 31. Jänner 2011 geendet. Die selbstständige Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur sei derzeit krankheitsbedingt unterbrochen.

Des Weiteren legte der steuerliche Vertreter des Bw. Ausbildungsbestätigungen der Akademie , einen Gewerberegisterauszug und die Zeugnisse der Befähigungsprüfung für das Gewerbe Massage vor.

Der steuerliche Vertreter des Bw. führte nach telefonischer Aufforderung durch die Referentin mittels E-Mail vom 12. April 2012 ergänzend aus:

Der Bw. habe aus der Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur im Jahr 2009 € 3.879,00 und im Jahr 2010 € 4.675,00 an Einnahmen erzielt. In den Jahren 2011 und 2012

seien keine Einnahmen erzielt worden, da die selbstständige Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur derzeit krankheitsbedingt unterbrochen sei.

Organisatorische Maßnahmen zur selbstständigen, hauptberuflichen Ausübung der Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur nach der Zeit der Erkrankung in einer Art 'Praxisgemeinschaft' seien bereits entsprechend gesetzt worden, wobei der Beginn krankheitsbedingt noch nicht festgelegt werden könne.

Des Weiteren gab der steuerliche Vertreter des Bw. bekannt, dass auf die Abhaltung der Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet werde.

In Wahrung des Parteiengehörs wurden diese Angaben dem Finanzamt ABC zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Der zuständige Amtsvertreter übermittelte zu den Ausführungen der Referentin bzw. des steuerlichen Vertreters des Bw. im Wesentlichen folgende Stellungnahme:

Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich nicht, dass der Bw. seit dem 1. Juli 2009 bzw. zu einem späteren Zeitpunkt in einem Ausmaß tätig gewesen sei, dass die im berufsgegenständlichen Jahr geltend gemachten Aufwendungen als Umschulungsmaßnahmen iSd [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) anerkannt werden können. Wie sich aus dem Versicherungsdatenauszug ergebe, habe der Bw. nur bis 9.1.2011 bei der S De GmbH & Co KG gearbeitet und habe sodann ab 10.1.2011 bis 31.1.2011 Krankengeld, vom 1.2.2011 bis 16.2.2011 eine Urlaubsabfindung, vom 17.2.2011 bis 13.4.2011 Krankengeld, vom 14.4.2011 bis 26.5.2011 Übergangsgeld sowie vom 27.5.2011 bis 21.11.2011 wiederum Krankengeld bezogen. Seit dem 1.9.2011 befinde sich der Bw. wegen geminderter Arbeitsfähigkeit (§ 255 ASVG) in Pension. Ein Nachweis über die erzielten Einnahmen in den Jahren 2009 und 2010 sei nicht vorgelegt worden. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 15.9.2011, 2008/15/0321, judiziert, dass Kosten einer Umschulung nur dann als Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn die Aufwendungen zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet sei, sich eine – zur Einkommensteuer führende – Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, sei im Einzelfall anhand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Ohne Kenntnis der Gründe für die Aufgabe der Beschäftigung bei der Fa. S De GmbH & Co KG bzw. auch jener für die Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension könne nicht beurteilt werden, ob der Bw. im Jahr 2008 anhand objektiver Kriterien den in die Realität auch umsetzbaren Willen gehabt habe, sich eine neue zur Steuerpflicht führende Einkunftsquelle zu schaffen. Aus Sicht des Finanzamtes ABC erscheine es zweckmäßig, diesbezüglich bei der Sozialversicherung das Gutachten, das der gegenständlichen Pension zugrunde liege, anzufordern. In diesem Gutachten sei nämlich ein

Leistungskalkül, dh. das Ausmaß der (noch vorhandenen) Arbeitsfähigkeit festzustellen. Aus diesem Gutachten werde auch abzuleiten sein, seit wann die (geminderte) Arbeitsfähigkeit vorliege. Ergebe sich aus diesem Leistungskalkül, dass der Bw. gar nicht in der Lage sei, die Masseur Tätigkeit in einem entsprechenden Umfang auszuüben, dass daraus steuerpflichtige Einkünfte resultieren könnten, müsse die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten verneint werden.

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

Der Bw. war im Streitjahr 2008 als Vertreter der Firma S De GmbH & Co KG tätig und bezog ein Bruttoeinkommen aus nichtselbstständiger Arbeit in der Höhe von € 69.213,07. Neben seiner Tätigkeit als Vertreter absolvierte der Bw. von 19. Oktober 2007 bis 31. Mai 2009 den Kombinationslehrgang zum gewerblichen/medizinischen Masseur, Lehrgangsnummer 234, an der Akademie in H.

Strittig ist im berufsgegenständlichen Fall, ob die Aufwendungen des Bw. in Zusammenhang mit der Ausbildung zum gewerblichen/medizinischen Masseur als Kosten für Umschulungsmaßnahmen steuerlich zu berücksichtigen sind.

Nach [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) 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.

Hingegen dürfen nach [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung 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.

Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen, stellen die Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen vorweggenommene Werbungskosten dar (vgl. VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#)). Aus § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahmen derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist und wenn sie auf die tatsächliche Ausübung dieser neuen beruflichen Tätigkeit abzielen. Einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (vgl. UFS 31.1.2008, RV/2121-W/07; UFS 31.3.2008, RV/1938-W/07, *Doralt*, EStG-Kommentar, Tz 203/4/2 zu § 16). Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen somit Umstände

vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#); UFS 31.1.2011, RV/1326-L/09, *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10). Diese sind jedenfalls dann gegeben, wenn die Einkünfterzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben ist oder die weitere Einkünfterzielung im bisherigen Beruf gefährdet ist oder die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden. Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung muss umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eignet. Eine derartige besondere Nachweisführung wird daher vor allem bei jenen Sachverhalten notwendig sein, wenn die derzeitige Einkünfterzielung nicht gefährdet ist oder die Umschulung aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten lässt (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar, Tz 203/4/2 zu § 16; LStR 2002 Rz 361). Ein Werbungskostenabzug ist nicht zulässig, wenn eine Einkünfterzielung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse von vornherein nicht zu erwarten ist (vgl. LStR 2002 Rz 361).

Der Steuerpflichtige muss daher zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahme die ernsthafte Absicht haben, einen anderen Beruf auszuüben. Diese ernsthafte Absicht muss der Steuerpflichtige dokumentieren bzw. nachweisen oder glaubhaft machen (vgl. UFS 26.9.2007, RV/1579-W/07; UFS 27.1.2009, RV/3989-W/08; UFS 24.9.2009, RV/3042-W/07, RV/3494-W/08; UFS 9.8.2011, RV/3642-W/10; UFS 31.10.2011, RV/3058-W/07).

Die subjektive Absicht, einen anderen Beruf ausüben zu wollen, kann nur an Hand objektiver Umstände beurteilt werden (vgl. UFS 21.10.2009, RV/0338-S/08). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt daher voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen (vgl. UFS 31.1.2008, RV/2121-W/07; UFS 31.3.2008, RV/1938-W/07).

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen ist nach dem Gesetzeswortlaut an drei Voraussetzungen geknüpft: Erstens muss es sich um Umschulungsmaßnahmen handeln, zweitens müssen diese Maßnahmen umfassend sein und drittens müssen diese Maßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Nach der Literatur gelten als Umschulungsmaßnahmen Maßnahmen, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind oder dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (vgl. UFS 26.2.2009, RV/2751-W/07; UFS 1.7.2009, RV/3818-W/08; UFS 9.8.2011, RV/3642-W/10; *Doralt*, EStG-Kommentar, Tz 203/4/2 zu § 16; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10). Der Zweck muss darin

bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit über eine hobbymäßige Verwertung jedenfalls hinausgehen muss (vgl. UFS 21.4.2011, RV/3214-W/10, RV/3213-W/10; UFS 31.10.2011, RV/1861-W/11).

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Umschulungskosten sind aber auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der andere Beruf, auf den die umfassende Umschulungsmaßnahme abzielt, nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321; LStR 2002, Rz 358a).

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321; LStR 2002, Rz 360).

Die Beweggründe für eine Umschulung können unterschiedlichster Natur sein. Sie können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber in der Lage sein nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass der tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt (vgl. UFS 27.1.2009, RV/3989-W/08; UFS 24.9.2009, RV/3042-W/07, RV/3494-W/08; *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 16 Anm. 143). Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Ob der Wille besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive des Steuerpflichtigen der Bildungsmaßnahme zu Grunde liegen (z.B. hobbymäßiges Verwerten), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen Werbungskosten vor (vgl. UFS 31.1.2008, RV/2121-W/07; LStR 2002, Rz 360).

Als Werbungskosten kommen die unmittelbaren Kosten der Umschulungsmaßnahme, wie z.B. Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur in Betracht. Weiters sind Verpflegungs- und Nächtigungskosten sowie Fahrtkosten zur Umschulungsstätte in tatsächlich angefallenem Umfang, gegebenenfalls in Form von Kilometergeldern, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten, sind als Werbungskosten abziehbar (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 16 Anm. 135; *Doralt*, EStG-Kommentar,



Tz 203/6 zu § 16; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 4 zu § 16; LStR 2002, Rz 365).

Die Umschulungskosten sind in jenem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden. Die Kosten für eine umfassende Umschulung, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, stellen vorweggenommene Werbungskosten dar. Auch in diesem Fall kann im Jahr der Verausgabung ein Ausgleich mit allfällig vorhandenen anderen Einkünften erfolgen. Sind Werbungskosten im Rahmen der aktuell ausgeübten Tätigkeit pauschaliert, werden die Umschulungskosten als vorweggenommene Werbungskosten (für eine andere Tätigkeit) jedenfalls nicht vom Ausgabenpauschale erfasst, sondern können daneben abgezogen werden (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 16 Anm. 136).

Die Ausbildung zum gewerblichen/medizinischen Masseur stellt für einen Vertreter zweifellos eine Umschulungsmaßnahme dar. Es kann auch davon ausgegangen werden, dass es sich bei der vom Bw. gewählten Ausbildung um eine umfassende Umschulungsmaßnahme handelt, die einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht. Die Umschulungsmaßnahme des Bw. zum gewerblichen/medizinischen Masseur erfolgte im Wege eines umfangreichen und strukturierten Lehrganges. Es liegen daher umfassende Umschulungsmaßnahmen vor. Strittig ist, ob diese umfassenden Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Der subjektive Wille des Bw. zur Einkünfteerzielung im neuen Beruf kann 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 (vgl. UFS 31.1.2008, RV/2121-W/07).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass eine ernsthafte und konkrete Absicht zur Einkünfteerzielung aus der Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur vorliegt, zumal der Bw. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung zum Nachweis der Ernsthaftigkeit seiner Umschulungsmaßnahme die Ausbildungsbestätigungen sowie die Zeugnisse der Befähigungsprüfung für das Gewerbe Massage vorlegte.

Da der Bw. seine Tätigkeit als Vertreter mit 31. Jänner 2011 aufgegeben hat, stellt die Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur nunmehr seine Haupttätigkeit dar. Zudem hat der Bw. mit 1. Juli 2009 das Gewerbe "Massage" angemeldet. Im gegenständlichen Fall wurden jedoch keine Nachweise über die Einnahmenerzielung als gewerblicher/medizinischer Masseur erbracht. Der Bw. legte im Zuge der Vorhaltsbeantwortung nur einen Gewerberegisterauszug vor.

Aus der diesbezüglichen Datenbank des Bundes (DB2) geht hervor, dass der Bw. bis einschließlich Jänner 2011 Einkünfte aus der Tätigkeit als Vertreter für die Firma S De GmbH & Co KG erzielt hat. Einkünfte aus der selbstständigen Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur wurden bislang nicht erklärt. Der steuerliche Vertreter des Bw. gab dazu telefonisch bekannt, dass die Erklärungen noch eingereicht werden und in der schriftlichen Stellungnahme führte er aus, dass im Jahr 2009 € 3.879,00 und im Jahr 2010 € 4.675,00 an Einnahmen erzielt worden seien. Ab dem Jahr 2011 haben krankheitsbedingt keine Einnahmen erzielt werden können. Es seien jedoch bereits organisatorische Maßnahmen zur selbstständigen, hauptberuflichen Ausübung der Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur nach der Zeit der Erkrankung in einer Art 'Praxismgemeinschaft' gesetzt worden, wobei der Beginn krankheitsbedingt noch nicht festgelegt werden könne.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sieht es der Unabhängige Finanzsenat entgegen der Ansicht des Finanzamtes ABC als erwiesen an, dass der Bw. zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten ernsthaft angestrebt hat, den Beruf des gewerblichen/medizinischen Masseurs nach Beendigung des Kombinationslehrganges hauptberuflich auszuüben und aus dieser Tätigkeit auch steuerlich relevante Einkünfte zu erzielen. Da die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein muss (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz 203/4/2 zu § 16), ist bei der Sozialversicherung die Anforderung des Gutachtens zur Feststellung der noch vorhandenen Arbeitsfähigkeit nicht erforderlich.

Die Höhe der Aufwendungen und die Dauer der Ausbildung, die eine umfassende berufliche Qualifikation vermitteln, stellen ebenfalls Indizien dafür dar, dass der Bw. tatsächlich die Ausübung des Berufes des gewerblichen/medizinischen Masseurs angestrebt hat und die Ausbildung nicht in der privaten Sphäre gelegen ist. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. die hohen Kosten und den doch relativ hohen Zeitaufwand zu seinem Privatvergnügen aufwenden würde.

Dass es dem Bw. mit dem Berufswechsel ernst war, zeigt auch der Umstand, dass mit dem Berufswechsel ein deutlicher Einkommensverlust verbunden war. Es ist daher nahe liegend, dass der Bw. jedenfalls für die Übergangszeit zusätzlich noch Einkünfte aus der Tätigkeit als Vertreter erzielt hat. Der Bw. hat die im Berufszeitraum ausgeübte Tätigkeit des Vertreters mit 31. Jänner 2011 aufgegeben. In Bezug auf das Streitjahr 2008 ist daher jedenfalls die Ausübung eines "anderen" Berufs gegeben, da der Bw. tatsächlich seinen Beruf gewechselt hat und nunmehr als gewerblicher/medizinischer Masseur tätig ist.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt daher entgegen der Ansicht des Finanzamtes ABC nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass im berufsgegenständlichen Fall der Bw. die Tätigkeit als gewerblicher/medizinischer Masseur auch tatsächlich ausüben und daraus auch steuerlich relevante Einkünfte erzielen wird. Die Argumentation des Finanzamtes

ABC in der Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2010, dass Umschulungskosten nur anerkannt werden können, wenn die Ausübung des neu erlernten Berufes höhere Einkünften erwarten lasse und dass aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse eine höhere Einkünfteerzielung nicht zu erwarten sei, ist für die Beurteilung der Anerkennung der Umschulungskosten als Werbungskosten unerheblich.

Aufgrund der obigen Ausführungen sind die strittigen Umschulungskosten in der Höhe von € 4.721,95 als Werbungskosten anzuerkennen. Der Bw. hat im berufsgegenständlichen Jahr 2008 an Umschulungskosten die zweite Teilrate in der Höhe von € 2.100,00, Fahrt- und Nächtigungskosten in der Höhe von € 2.389,80, Kosten für Fachliteratur in der Höhe von insgesamt € 112,04 sowie Kosten für Büromaterial in der Höhe von insgesamt € 120,11 aufgewendet.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 3. Mai 2012