



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat (Graz) 6

GZ. RV/0214-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Josef Gutl, Dr. Ingo-Jörg Kühnfels, Landarbeiterkammer Steiermark, und Mag. Walter Zapfl, Landwirtschaftskammer Steiermark, im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmöller über die Berufung des AA, Adresse, vom 2. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 4. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 nach der am 29. November 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 machte der Berufungswerber (Bw.), ein hauptberuflicher (Betriebs) Feuerwehrmann, unter dem Titel „Fortsbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung“ Aufwendungen in der Höhe von € 1.900,- als Werbungskosten geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 4. Dezember 2009 wurden die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt. In der Begründung wurde ausgeführt, die geltend gemachten Aufwendungen hätten nicht berücksichtigt werden können, da es sich um Ausbildungskosten gehandelt habe und nicht um eine berufsspezifische Fortbildung.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 2. Jänner 2010. Mit dieser ersuchte der Bw. um Berücksichtigung seiner bisherigen Schulungskosten für die Ausbildung zum Gold- und Silberschmied bei der Wiener Goldschmiede Akademie als Umschulungskosten. Die Ausbildung nehme eineinhalb Jahre in Anspruch und werde mit der Lehrabschlussprüfung beendet. Er habe diese Ausbildung begonnen, um sich neben seiner Tätigkeit bei der Betriebsfeuerwehr ein zweites Standbein zu schaffen. Er erwarte sich, nach Bestehen der Lehrabschlussprüfung neben seiner Beschäftigung als Betriebsfeuerwehrmann die Tätigkeit als Gold- und Silberschmied ausüben zu können und daraus einen Teil seiner Einkünfte zu beziehen. Auch möchte er aufgrund der momentanen Wirtschaftslage für den eventuellen Fall einer Kurzarbeit oder Kündigung vorsorgen. Daher sei er bereit, dreimal in der Woche nach Wien zu pendeln und die für die Übungszwecke notwendigen Gerätschaften zu finanzieren. Die Erwartung, hinkünftig aus dem Gold- oder Silberschmieden wesentliche Einkünfte zu erzielen, basiere einerseits auf der umfangreichen Ausbildung und andererseits auf der Tatsache, dass er bereits für die nötige Infrastruktur (Werktisch, Fräser, etc.) sorge.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, der Bw. habe seinen Angaben zufolge diese Ausbildung gewählt, um sich ein zweites Standbein zu schaffen. Es würden somit unzweifelhaft Umschulungsmaßnahmen vorliegen. Umschulungskosten müssten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Haupttätigkeit abzielen und diese Tätigkeit müsse zur Absicherung des Lebensunterhalts beitragen. Eine bloße Absichtserklärung, Einkünfte aus dem neuen Beruf erzielen zu wollen, reiche jedenfalls nicht aus. Der Bw. sei als Betriebsfeuerwehrmann beschäftigt und werde diese Tätigkeit in der Folge nicht aufgeben. Da sich die Umschulung auch zur Befriedigung privater Interessen und Neigungen eigne, die derzeitige Einkünfterzielung nicht gefährdet sei und der Nachweis fehle, dass die Verdienstmöglichkeit durch die Umschulung wesentlich verbessert werde, hätte der Berufung nicht stattgegeben werden können.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2010 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte dieser aus, laut einer (näher genannten) Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates müssten Umschulungen nicht auf die Ausübung einer neuen Haupttätigkeit abzielen, sondern auch Nebentätigkeiten würden als Grund anerkannt. Er habe vor, seine derzeitige Arbeitszeit bei der Betriebsfeuerwehr nach Abschluss der Umschulung und Eröffnung eines Gewerbebetriebes sukzessive zu verringern. Durch die Spezialisierung auf die Herstellung von Unikaten erwarte er sich eine wesentliche Verbesserung seiner Verdienstmöglichkeiten. Die Ausbildungsmaßnahme ziele eindeutig auf die Ausübung eines Berufes hin. Abschließend stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie den auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 29. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw., vertreten durch Mag. BB, Steuerberaterin, ergänzend vor, er habe bereits an mehreren Wettbewerben und Ausstellungen teilgenommen. Die Vertreterin legte diesbezügliche Teilnahmebestätigungen und eine Kopie des Lehrabschlussprüfungszeugnisses vom 2. Juli 2010 vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Werbungskosten werden von den Einnahmen eines Steuerpflichtigen abgezogen und mindern die Steuerbemessungsgrundlage.

Gemäß § 16 Abs. 1 Ziffer 10 EStG 1988 sind 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, Werbungskosten.

Bei den unter dem Titel „Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung“ geltend gemachten Aufwendungen in der Höhe von € 1.900,- handelt es sich den vorgelegten Unterlagen zufolge um einen Teil der Kosten (Anzahlung) für einen Goldschmiedelehrgang. Nach der vom Bw. vorgelegten Rechnung vom 27. Oktober 2008 erstreckte sich dieser Lehrgang über drei Semester und begann am 7. Jänner 2009; Start des dritten Semesters war am 11. Jänner 2010. Die Ausbildung wurde am 2. Juli 2010 mit der Absolvierung der Lehrabschlussprüfung abgeschlossen.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete betriebliche Tätigkeit; die Bildungsmaßnahmen müssen jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sein und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Der Bw. war im Veranlagungsjahr als Feuerwehrmann bei der Betriebsfeuerwehr der CC GmbH & Co KG beschäftigt. Die im Goldschmiedelehrgang vermittelten Inhalte konnten weder bei der ausgeübten noch bei einer damit verwandten Tätigkeit verwendet werden. Abzugsfähige Aus- und Fortbildungskosten lagen somit nicht vor.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, **und** auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Aufgrund der im Gesetz ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des „Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs“ ist für den Werbungskostenabzug ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Einnahmen erforderlich und es müssen Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (*Reichel/Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer*³⁶ § 16 Abs 1 Z10 Rz 2; VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198).

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 2 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 nur Aufwendungen, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Aus dem Vorbringen, für den Fall einer etwaigen Kündigung oder einer etwaigen Kurzarbeit Vorsorge zu treffen, lassen sich keine Hinweise für die Absicht erkennen, dass der Bw. als Gold- und Silberschmied tätig sein wollte und diese Tätigkeit zur Sicherung seines künftigen Lebensunterhalts beitragen sollte. Ein derartiges Eventualvorbringen vermag den gesetzlichen Anforderungen nicht zu entsprechen (vgl. VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198). Auch die Angaben des Bw., hinkünftig einen Teil seiner Einkünfte aus dem Gold- und Silberschmieden bestreiten zu wollen beziehungsweise nach Abschluss seiner Umschulungsmaßnahme und Eröffnung eines Gewerbebetriebes seine Tätigkeit als Feuerwehrmann reduzieren zu wollen, zeigen keine Umstände auf, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen. Denn die Anerkennung von Umschulungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus

der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG¹¹ § 16 Rz. 144*). Die Äußerungen des Bw. sind weder hinreichend konkret, noch werden diese durch objektiv erkennbare Maßnahmen gestützt. Insbesondere in den Fällen, in denen - wie gegenständlich gegeben - die derzeitige Einkünftezielung nicht gefährdet ist, werden an die Nachweisführung (Glaubhaftmachung) höhere Anforderungen gestellt. Die Ausführungen des Bw. allein waren für den Nachweis, die Umschulungsmaßnahme ziele auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes ab, nicht geeignet.

Stütze findet die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch darin, dass der Bw. auch in den Jahren 2009 und 2010 nur Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Berufsfeuerwehrmann bezogen hat. Einer Mitteilung der belangten Behörde zufolge hat der Bw. keine Anzeige über die Aufnahme einer Tätigkeit abgegeben.

Eine am 2. September 2011 durchgeführte Abfrage hat ergeben, dass der Bw. bis zu diesem Tag kein Gewerbe angemeldet hatte. Betreffend die Anmeldung des Gewerbes "Gold- und Silberschmiede" ist ergänzend festzuhalten, dass es sich bei diesem Gewerbe um ein reglementiertes Gewerbe handelt und für die Ausübung eines solchen ein Befähigungsnachweis erforderlich ist (§ 16 Abs. 1 iVm § 94 Ziffer 29 Gewerbeordnung 1994). Eine erfolgreich abgelegte Lehrabschlussprüfung reicht für den Nachweis der geforderten Befähigung nicht aus. Die Befähigung ist mit einem Zeugnis über die erfolgreich abgelegte Meisterprüfung oder mit Zeugnissen über adäquate Ausbildungen nachzuweisen (§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit, BGBl. II Nr. 54/2003).

Da der Bw. nicht nachweisen oder glaubhaft machen konnte, dass die Umschulungsmaßnahme auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielte, und die Tätigkeit als Gold- und Silberschmied nicht zur Sicherung seines Lebensunterhalts beigetragen hat, vermochte auch das Vorbringen des Bw., Umschulungen müssten nicht auf die Ausübung einer neuen Haupttätigkeit abzielen, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Auch aus den Teilnahmen an (Nachwuchs) Wettbewerben oder Ausstellungen war für den Bw. nichts zu gewinnen. Denn eine Abzugsfähigkeit ist - wie bereits ausgeführt - nur dann gegeben, wenn die angestrebte Tätigkeit zur Sicherung des künftigen Lebensunterhalts beiträgt und daher künftiges Steuersubstrat darstellt (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321; UFS 24.1.2011, RV/0011-G/08).

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. November 2011