



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/2167-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch ConsultingNet Steuerberatungs GmbH, 1010 Wien, Landesgerichtsstraße 20, vom 10. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 23. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Angestellte einer Elektrofachhandelskette und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Im Zuge ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das berufungsgegenständliche Jahr 2009 beantragte die Berufungswerberin ua den Abzug von Werbungskosten iHv 13.547,05 €.

In Beantwortung eines ersten Ergänzungersuchens vom 17. Mai 2010 gab die Berufungswerberin unter Vorlage umfangreicher Belege und Aufstellungen bekannt, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Ausbildungskosten, Fachliteratur und Arbeitsmittel im

Zusammenhang mit einer von ihr an einem privaten Schulungsinstitut besuchten Meisterlehrgang im Fotografenhandwerk stünden.

Mit einem zweiten Ergänzungersuchen vom 30. Juni 2010 ersuchte das Finanzamt die Berufungswerberin bekanntzugeben, ob sie mit der von ihr geltend gemachten Bildungsmaßnahme einen Berufswechsel (mit nachfolgender neuer Arbeitsstelle) anstrebe oder im bereits ausgeübten Beruf eine Verbesserung ihrer beruflichen Stellung erreichen wolle. In ihrem Antwortschreiben gab die Berufungswerberin an:

„[...] meine Ausbildung zur Fotografin dient als zusätzliches Standbein zu meinem bereits ausgeführten Beruf.“

Weiters kann ich die Ausbildung zur Ergänzung in meinem bisherigen Job in der Werbeabteilung [X GmbH] (verantwortlich für die Entwicklung von Kampagnen, Anzeigen, Flyer, Werbematerialien, ...) verwenden, indem ich Produkte und Diverses für Werbezwecke meines Unternehmens fotografieren werde. [...]“

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 23. Juli 2010 wurden der Berufungswerberin die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt und dies wie folgt begründet:

„Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinen Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen sind nicht abzugänglich, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar trägt ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit. Auf Grund der zitierten Gesetzeslage können die geltend gemachten Kosten für die Photographenausbildung und Arbeitsmittel keine Anerkennung finden.“

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Berufungswerberin vor, dass sie bei ihrem Arbeitgeber in der Werbeabteilung für Kampagnen, Anzeigen, Flyer, etc verantwortlich sei und daher der strittige Kurs zur Meisterfotografin eindeutig zur Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten in ihrem Beruf diene. Weiters beabsichtige sie nach dem positiven Abschluss der Meisterprüfung (zwischen September und November 2010) ein Gewerbe anzumelden, um ihre Fotos offiziell auch anderen Institutionen wie zB Werbeagenturen (für Plakate, Kataloge etc) anbieten zu können.

Mit einem dritten Ergänzungersuchen vom 23. August 2010 wurde die Berufungswerberin um Vorlage einer detaillierten Tätigkeitsbeschreibung ihres Berufes durch ihren Arbeitgeber gebeten.

Eine vom Werbeleiter des Arbeitgebers der Berufungswerberin unterschriebene Tätigkeitsbeschreibung der Berufungswerberin beschrieb deren Aufgabenbereiche wie folgt:

„[...]

- Anlaufstelle und Ansprechpartner Nr. 1 in Sachen Werbung für unsere Österreichischen Märkte
- Buchung der Printmedien Österreichweit
- Beauftragung der Druckereien (Flyerproduktion für gesamt Österreich)
- Abwicklung und Korrdination der Werbekampagnen (TV, Radio, Anzeigengestaltung, POS-Werbemittel für die Bewerbung der Kampagnen in den Märkten) durch Beauftragung von Werbeagenturen, Filmagentur, Tonstudio und Fotografen
- Abwicklung der Produkt-Spots (TV- und Radio) inklusive Besorgung der dafür notwendigen Elemente und Bilder (bei fehlenden Produktbildern müssen externe Fotografen beauftragt werden)
- Abwicklung der Eröffnungswerbung neuer Märkte bzw. Neueröffnung nach Umbau (Plakat, Radio, Anzeigen,...). [Die Berufungswerberin] ist bei den Eröffnungen immer vor Ort um für PR-Zwecke, unsere eigene Homepage und Socialmedias (Facebook, Twitter,...) Fotos der neuen Märkte bzw. der Eröffnungen zu machen
- Erstellung von Budgetplanung Print
- Rechnungsprüfung.

Mit den Kenntnissen die sich [die Berufungswerberin] derzeit durch Ihre Ausbildung zum Meisterfotografen aneignet kann Sie Ihren Job weiter vertiefen und wäre ein noch wertvollerer Mitarbeiter für unser Unternehmen. Produktbilder könnten im Haus erstellt werden, die Bilder unserer Eröffnungen und Häuser wären professioneller (und damit auch der Auftritt unseres Unternehmens nach außen), Kampagnen-Shootings könnten selbst organisiert und umgesetzt werden bis hin zu Portraits der Geschäftsführung und Marktleiter, für die bisher professionelle Fotografen engagiert wurden.“

In einem vierten Ergänzungersuchen vom 7. Oktober 2010 wurde die oben wiedergegebene detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung seitens des Finanzamtes zur Kenntnis genommen, darüberhinaus jedoch folgendes ausgeführt:

„Unklar aber ist und bleibt dzt., warum Ihr Arbeitgeber keine Dienstkamera zur Verfügung stellt bzw. keine Ersätze hinsichtlich der von Ihnen getätigten Ausgaben geleistet hat. Es steht ausser Zweifel, dass Ihre Initiative seitens des Arbeitgebers begrüßt wird, aber die direkte berufliche Notwendigkeit der von Ihnen getätigten Ausgaben wird in keiner Weise dokumentiert. Auch wurde nicht ausgeführt, ob Sie nach Abschluss Ihrer Studien mit einer Gehaltserhöhung bzw. Verbesserung Ihrer beruflichen Stellung zu rechnen haben werden. Um entsprechende schriftliche Darstellung des Sachverhaltes wird ersucht.“

Die Berufungswerberin führte hierzu in Ihrem Antwortschreiben vom 29. November 2010 aus:

„Das schnelle Wachstum unseres Unternehmens (alleine 7 neue Standorte 2010) und der damit steigende Bedarf an fotografischen Notwendigkeiten hat die Überlegung meines „Jobausbaus“ gebracht. Bereits in der letzten Woche hatte ich mehrere Anfragen diverser [Filialen] bzgl. PR-Fotos, Einzelportraits für den Personalauftritt im Markt, Gruppenbilder der Mitarbeiter...“

Nachdem die Ausbildung aber eine berufsbildende ist, haben mein Unternehmen und ich uns geeinigt, dass ich die Kosten der Ausbildung und Equipment trage, da ich mit dem Erwerb des Meistertitels ja ein Gewerbe anmelden und nebenbei auch Geld verdienen kann.

Im Gegenzug dazu habe ich die letzten beiden Jahre (mit Start meiner Ausbildung) eine erhöhte Prämie erhalten. Zusätzlich bekomme ich mit Abschluss meiner Ausbildung Ende dieses Jahres eine weitere Sonderzahlung in Höhe von EUR 3.000,-.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. März 2011 wurde die Berufung der Berufungswerberin als unbegründet abgewiesen. Die hierbei angeführte Begründung ist wortident mit der oben zitierten Begründung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 23. Juli 2010.

Nach Einbringung eines Vorlageantrages durch die Berufungswerberin legte das Finanzamt die entsprechenden Akten samt Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Mit Vorhalt vom 5. September 2011 ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufungswerberin um Beantwortung folgender Fragen bzw Vorlage folgender Unterlagen:

„[...]“

1. In Ihrer Berufung geben Sie den voraussichtlichen Termin Ihrer Meisterprüfung mit „zwischen September und November 2010“ an. Es wird um Vorlage eines positiven Abschlusszeugnisses ersucht.
2. Weiters geben Sie in Ihrer Berufung Ihre Absicht bekannt, nach dem positiven Abschluss Ihrer Meisterprüfung ein entsprechendes Gewerbe anzumelden. Wenn dies bereits geschehen ist, wird um Vorlage der Gewerbeanmeldung bzw eines Auszuges aus dem Gewerberegister gebeten. Andernfalls wird um Mitteilung der Gründe ersucht, warum dies bis dato noch nicht geschehen ist.
3. In Ihrer Eingabe vom 29.11.2010 geben Sie an, die beiden letzten Jahre („mit Start meiner Ausbildung“) eine erhöhte Prämie erhalten zu haben und stellen in Aussicht, mit Abschluss Ihrer Ausbildung eine weitere Sonderzahlung iHv 3.000 € zu erhalten. Es wird um belegmäßigen Nachweis (Lohnzettel, Kontoauszüge) dieser drei Prämien ersucht.“

Im Zuge Ihres Antwortschreibens vom 29. September 2011 legte die Berufungswerberin ihr Meisterprüfungszeugnis vom 22. Dezember 2010 vor, wonach sie die Meisterprüfung für das Handwerk des „Berufsfotografen“ erfolgreich abgelegt hat und gem § 20 Abs 2 der GewO berechtigt ist, den Titel „Meister“ bezüglich des genannten Handwerkes zu führen. Weiters gab die Berufungswerberin an, ihr Gewerbe spätestens in der Kalenderwoche 41 (Anm.: 10 - 14. Oktober 2011) anzumelden und führte diesbezüglich aus, dass der Grund für die erst jetzt erfolgende Gewerbeanmeldung in der Überlegung und der Tatsache der nun nach der Wirtschaftskrise wieder auflebenden Auftragslage in der Werbebranche und den damit verbundenen Fotoaufträgen liege. Überdies übermittelte die Berufungswerberin einen das Jahr 2009 und zwei das Jahr 2010 betreffende Lohnzettel, welche jeweils die Auszahlung einer Prämie aufweisen.

Am 18. Oktober 2011 wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Berufungswerberin die mit Wirkung vom 3. Oktober 2011 erfolgte Anmeldung des Gewerbes des Berufsfotografen gem [§ 94 Z 20 GewO 1994](#) am Standort [Betriebsadresse] übersandt.

Nach Übermittlung der Vorhaltsbeantwortung der Berufungswerberin an die Abgabenbehörde erster Instanz zur Stellungnahme, führte diese in ihrer Äußerung vom 4. November 2011 folgendes aus:

„Gemäß § 16 EStG und der dazu ergangenen Rechtsprechung dienen Fortbildungskosten 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](#)). Die Ausbildung zum Berufsfotografen stellt keine Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf einer Werbeassistentin dar.“

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausbildung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Eine verwandte Tätigkeit liegt nach Ansicht des Finanzamtes ebenfalls nicht vor, auch wenn in der Werbebranche Fotos zum Einsatz kommen.

Aus- und Fortbildung unterscheiden sich von der Umschulung dadurch, dass sie nicht umfassend sein müssen.

Der Begriff ‚Umschulung‘ impliziert, dass hier nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels gemeint sind. Auch wenn man dem VwGH-Erkenntnis vom 15.09.2011, [2008/15/0321](#) folgt, sind Bildungsmaßnahmen in Form von ‚Umschulung‘ nur dann steuerlich absetzbar, wenn diese zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Für eine solche erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Ob dies in der gegenständlichen Berufungsangelegenheit in Zukunft der Fall sein wird, kann derzeit noch nicht beurteilt werden.

Die Berufungswerberin gibt in Ihrer Eingabe vom 29.11.2010 zwar an, in den letzten beiden Jahren eine erhöhte Prämie erhalten zu haben. Dies bedeutet aber nur, dass offenbar jährlich Prämien anfallen, diese aber in den letzten beiden Jahren höher waren. Um welchen Betrag diese Prämien höher waren als üblich und dass diese auf Grund der Ausbildung zum Berufsfotografen anfielen, wurde bisher nicht dargelegt. Es wurde auch nicht behauptet (soweit erinnerlich - der Akt wurde nicht mitgesendet), dass der Dienstgeber die Ausbildung verlangt oder angeregt hätte, sondern lediglich, dass sich die BW ein zweites berufliches Standbein schaffen wolle.

Diese Ansicht des Finanzamtes wurde durch die Vorhaltsbeantwortung vom 29.09.2011 erhärtet, in welcher die BW bekanntgibt, dass Sie beabsichtige, in der KW 41 ihren Gewerbeschein zu lösen um ‚nun nach der Wirtschaftskrise die wieder auflebende Auftragslage in der Werbebranche und damit verbundene Fotoaufträge für neu am Markt befindliche Unternehmen‘ auszunützen. Es liegen daher Umschulungskosten vor. Ob diese zu absetzbaren Betriebsausgaben führen, weil diese in Hinkunft zur Sicherung des Lebensunterhaltes in einer Weise beitragen können, dass die Einkünfte daraus es erlauben, die bisherige Tätigkeit aufzugeben oder wesentlich einzuschränken und daher ‚Steuersubstrat‘ darstellen, müsste über einen längeren Beobachtungszeitraum erhoben werden.

Da die Ausbildung zum Berufsfotografen bereits abgeschlossen ist, müsste ein Beobachtungszeitraum von 5 Jahren ab 2011 ausreichend sein, um das Vorliegen von vorweggenommenen Betriebsausgaben in den Jahren der Herausgabe 2009 und 2010 beurteilen zu können und gegebenenfalls eine Änderung gem. § 295 a BAO dieser Jahre vorzunehmen.

Im Streitjahr 2009 können diese Ausgaben - nach Ansicht des Finanzamtes – jedenfalls keine Werbungskosten bezüglich der Einkünfte der BW aus nichtselbständiger Arbeit darstellen.“

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 20. April 2012 anerkannte die Abgabenbehörde erster Instanz die seitens der Berufungswerberin im Rahmen ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten (im Zusammenhang mit der auch hier streitgegenständlichen Fotografentätigkeit stehenden) Werbungskosten, erließ den Bescheid jedoch gemäß § 200 BAO vorläufig, mit der Begründung, dass „über den Vorlageantrag 2009 betreffend Werbungskosten noch nicht entschieden“ worden sei.

Im Zuge ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 wurden für die Berufungswerberin erstmals Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Branche: Fotografie und Fotolabors) an der in der Gewerbeanmeldung angegebenen Betriebsadresse iHv – 2.834,42 € erklärt. Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 9. Juli 2012 wurden die erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb von der Abgabenbehörde erster Instanz bescheidmäßig festgesetzt, wiederum gemäß § 200 BAO vorläufig, diesmal ohne Begründung.

Mit Vorhalt vom 10. April 2013 wurde der Berufungswerberin seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Äußerung der Abgabenbehörde erster Instanz vom 4. November 2011 übermittelt und um Beantwortung folgender weiterer Fragen ersucht:

„[...]“

1. Bitte geben Sie an, wie sich die von Ihnen mitgeteilten Prämienbeträge (02/2009 iHv 4.200 €, 02/2010 iHv 6.309 € und 12/2010 iHv 3.000 €) zusammensetzten bzw woraus sich die konkreten Beträge ergaben.
2. Haben Sie vor und nach den Jahren 2009 und 2010 ebenso vergleichbare Prämien Ihres Arbeitgebers erhalten? Wenn Ja, wofür und in welcher Höhe?
3. Bitte legen Sie Ihre Beantwortung des Vorhaltes vom Finanzamt vom 21.11.2011 betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2010 vor. Trifft es zu, dass Sie im Jahr 2010 noch keine Einnahmen iZm Ihrer Tätigkeit als Fotografin erzielten?
4. Für das Jahr 2011 erklärten Sie in Ihrer E1 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 2.834,42 €, wobei keine Einnahmen angeführt wurden und in Ihrer U1 einen Gesamtbetrag der Vorsteuern iHv 1.549,04 € (sowie folgerichtig einen Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen iHv 0 €). Sie werden um Vorlage Ihrer Einnahmen-/Ausgabenrechnung für das Jahr 2011 ersucht.
5. Für das Jahr 2012 gaben Sie vierteljährlich Umsatzsteuervoranmeldungen ab (1. Quartal: VSt-Überhang iHv 83,33 €, 2. Quartal: USt-Zahllast iHv 472 €, 3. Quartal: VSt-Überhang iHv 6,75 € und 4. Quartal: Nullmeldung). Sie werden um Vorlage einer Gewinnermittlung des Jahres 2012 ersucht.
6. Sie haben Ihr Gewerbe an der Adresse: [Betriebsadresse] angemeldet und dies auch als Betriebsadresse Ihres Gewerbebetriebs „Fotografie und Fotolabors“ im Jahr 2011 erklärt. Sie werden um eine kurze Beschreibung Ihrer Betriebsstätte samt Ihrer dort ausgeübten Tätigkeit ersucht (unter Beilage des entsprechenden Bestandsvertrages und etwaiger aussagekräftiger Fotos).“

In Ihrer rund 70-seitigen Vorhaltsbeantwortung vom 8. Mai 2013 teilte die Berufungswerberin ua mit, dass der Werbeleiter den ihm zur Verfügung stehenden Pool an Provisionen nach

seinem Ermessen aufteile und die konkreten Zusammenstellungen der Prämien nur ihm bekannt seien. Die Berufungswerberin habe auch in den Jahren 2011 und 2012 Prämien erhalten, wobei auch hierfür die höhere Qualifikation eine Entscheidungsgrundlage für den Werbeleiter gewesen sei. Des weiteren übermittelte die Berufungswerberin ihre Gewinnermittlung für die Jahre 2011 und 2012. Außerdem wurden der Vorhaltsbeantwortung mehrere Fotos der Betriebsstätte der Berufungswerberin beigelegt und angegeben, dass der Standort ihres Fotostudios so gewählt worden sei, da in Aussicht gestellt worden sei, von der ebenfalls an diesem Standort ansässigen Werbeagentur, Aufträge zu erhalten.

Am 4. Juni 2013 wurde der im gegenständlichen Vorlagebericht genannte Finanzamtsvertreter im Zuge einer persönlichen Vorsprache beim Referenten über die Vorhaltsbeantwortung der Berufungswerberin informiert und ihm eine Kopie des 70-seitigen Konvolutes ausgehändigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Berufungswerberin absolvierte in den Jahren 2009 und 2010 eine Ausbildung für das Fotografenhandwerk und hatte hieraus im berufungsgegenständlichen Jahr 2009 Ausgaben im Zusammenhang mit dieser Ausbildung iHv 13.547,05 €.

Die Ausbildung zum Meister in einem Handwerk und somit reglementierten Gewerbe ist jedenfalls derart umfassend, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht.

Die Berufungswerberin tätigte die mit der gegenständlichen Ausbildung verbundenen finanziellen Aufwendungen in dem ernsthaften und zielgerichteten Bestreben, sich „ein zweites Standbein“ neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit zu schaffen und dieses auch tatsächlich auszuüben, was auch unmittelbar nach der Gewerbeanmeldung erfolgt ist.

Zu dieser Sachverhaltsfeststellung gelangt die Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Die Berufungswerberin schloss die berufungsgegenständliche Ausbildung zum reglementierten Handwerk des Berufsfotografen laut aktenkundigem Meisterprüfungszeugnis im Dezember 2010 erfolgreich ab.

Mit Wirkung vom 3. Oktober 2011 meldete die Berufungswerberin laut aktenkundiger Gewerbeanmeldung an einer – von ihrem Wohnsitz verschiedenen – Betriebsadresse das

Gewerbe des Berufsfotografen gem [§ 94 Z 20 GewO 1994](#) an. Hierfür war die zuvor erfolgreich abgelegte Meisterprüfung samt der dazugehörigen Ausbildung notwendige Voraussetzung.

Erhebungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz haben bestätigt, dass an dieser Betriebsadresse auch eine Werbeagentur ansässig ist.

Die von der Berufungswerberin vorgelegten Fotos ihrer Betriebsstätte bezeugen eine professionelle und bezogen auf ihre Aufträge aus der Werbebranche funktionelle Berufsausübung. Die Fotos legen keine privat veranlasste Tätigkeit als Hobbyfotografin nahe.

Bereits im Jahr 2012, dem ersten Jahr mit Einnahmen aus ihrem Gewerbebetrieb und dem ersten Jahr, nach der im letzten Quartal 2011 erfolgten gewerbebehördlichen Anmeldung, gelangte die Berufungswerberin aufgrund der vorgelegten Gewinnermittlung zu positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Aus dem Anlageverzeichnis des Jahres 2012 ist ersichtlich, dass sich die im Jahr 2009 (und auch im Jahr 2011) getätigten relevanten Anschaffungen allesamt im Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes der Berufungswerberin befinden. Im Jahr 2009 wurde diesbezüglich bereits nur der entsprechende Anteil der über die Nutzungsdauer verteilten Anschaffungskosten geltend gemacht, wie aus der ziffernmäßigen Darstellung der ersten Vorhaltsbeantwortung der Berufungswerberin zu ersehen ist.

Vor diesem Hintergrund gelangt die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 167 Abs 2 BAO](#) in freier Beweiswürdigung zu den obigen Sachverhaltsfeststellungen.

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die vorliegende Berufung rechtlich erwogen:

Gemäß [§ 16 Abs 1 Z 10 erster Satz EStG 1988](#) und [§ 4 Abs 4 Z 7 erster Satz EStG 1988](#) in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBI I 2004/180) sind Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben 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.

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs „abzielt“. Daraus ist mit der ständigen Rechtsprechung und herrschen Lehre abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-

)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004/581, 622 und *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 16 Abs 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs 4 Z 7 Tz 2 sowie VwGH 31.3.2011, [2009/15/0198](#); VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#) und VwGH 28.2.2012, [2009/15/0105](#)).

Für eine erwerbsorientierte Umschulung spricht es, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Dass die steuerliche Berücksichtigung von Umschulungskosten auf diesen Fall beschränkt wäre, ergibt sich aber weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis (VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#); VwGH 25.10.2011, [2011/15/0047](#); VwGH 28.2.2012, [2009/15/0105](#)). Absicht des Gesetzgebers bei Verabschiedung des AbgÄG 2004 war es nämlich, die Berücksichtigung von Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen als vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu ermöglichen (vgl ErläutRV 686 BlgNR, XXII. GP, 11).

Um als vorweggenommene Betriebsausgaben in Betracht zu kommen, muss dabei ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit der Einkunftsquelle bestehen (*Jakom/Lenneis*, EStG⁶, § 4 Tz 276). Abzugsfähig sind daher Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - 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](#); vgl zur Frage der beruflichen oder privaten Bedingtheit einer Bildungsmaßnahme auch VwGH 28.5.2008, [2006/15/0237](#)).

Auf Basis der in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor diesem rechtlichen Hintergrund zum Ergebnis, dass die berufungsgegenständlichen Ausgaben der Berufungswerberin im Jahr 2009 Umschulungsmaßnahmen gemäß [§ 4 Abs 4 Z 7 erster Satz EStG 1988](#) darstellen und daher im Jahr 2009 als (vorweggenommene) Betriebsausgaben zu (negativen) Einkünften aus Gewerbebetrieb führen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. Juni 2013