



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Abgabefestsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

### **Entscheidungsgründe**

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 machte der Berufungswerber (Bw.), von Beruf Croupier bei der Casinos Austria AG, Ausbildungskosten in der Höhe von € 2.383,05 geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 30. Jänner 2008 ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer Aufstellung sowie der entsprechenden Belege für die beantragten Werbungskosten.

Mit Eingabe vom 3. März 2008 übermittelte der Bw. eine Aufstellung der Werbungskosten für 2005 und 2006 sowie die dazugehörigen Belege. Des Weiteren teilte er mit, dass er derzeit –

neben seiner Tätigkeit als Croupier - eine Ausbildung als Fußpfleger mit Zusatzausbildung in Podologie absolviere. Die Fußpflegerausbildung finde in Wien, die Podologie in Holland statt, da derartige Ausbildungen derzeit in Österreich noch nicht angeboten würden. Zur Information lege der Bw. einen Folder der Ausbilder bei, aus dem die Ausbildungsinhalte erkennbar seien.

Mit einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 12. März 2008 ersuchte das Finanzamt um Beantwortung der Fragen, ob und wann der Bw. beabsichtige, sich mit dem Beruf als Fußpfleger selbständig zu machen bzw. ob er einen Gewerbeschein gelöst habe. Das Finanzamt wies weiters darauf hin, dass für den Fall, dass der Bw. sich selbständig machen wolle, die Aufwendungen für die Ausbildung zum Fußpfleger vorweggenommene Betriebskosten seien.

Mit Eingabe vom 9. April 2008 teilte der Bw. mit, dass er sich derzeit noch in Ausbildung zum Fußpfleger befinde, da er die Ausbildung berufsbegleitend mache und seine normalen Dienstzeiten einhalten müsse. Er habe keinen Gewerbeschein gelöst, weswegen es derzeit auch noch unklar sei, wann und ob er einen solchen lösen werde, denn die Ausbildung werde erst im Juni 2009 abgeschlossen sein. Es handle sich daher bei den Aufwendungen um Werbungskosten und nicht um vorweggenommene Betriebsausgaben.

Mit Bescheid vom 2. Mai 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2006 in der Höhe von € -869,12 fest, wobei es die geltend gemachten Ausbildungskosten unberücksichtigt ließ. Begründet wurde dies damit, dass die Tätigkeit eines Fußpflegers nicht im Rahmen des Berufsfeldes Croupier liege sondern einen eigenständigen Beruf darstelle, welcher nicht mit dem eines Croupiers artverwandt sei.

In der dagegen – nach bewilligter Fristverlängerung – rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. ein, dass er nicht nachvollziehen könne, warum keine Umschulungsmaßnahme vorliege. Tatsächlich habe er aus verschiedenen Gründen vor, seine Berufstätigkeit als Croupier aufzugeben und als Fußpfleger zu arbeiten. Es sei ihm bekannt, dass die Casinos Austria AG bemüht sei, das langjährige teure Personal abzubauen und durch junge billigere Dienstnehmer und Leihpersonal zu ersetzen. In diesem Zusammenhang sei auch sein Job gefährdet.

Als Werbungskosten abzugsfähig seien Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die Ausbildung zum Fußpfleger und die Podologieausbildung seien die Basis für die Ausübung des angestrebten neuen Berufes. Ohne Absolvierung der Ausbildungen hätte er nicht die notwendigen Qualifikationen, um in diesem Beruf zu arbeiten und damit auch seinen zukünftigen Lebensunterhalt zu sichern. Zur Beweisführung lege der Bw. das Jahreszeugnis über das erfolgreich absolvierte 1. Jahr der Fachklasse für Fußpfleger bei. Außerdem habe der Bw. seit 19.6.2008 ein (geringfügiges) Dienstverhältnis bei einem Podologen, mit welchem vereinbart sei, dass er

nach erfolgreichem Abschluss seiner Ausbildung ein umfangreicheres Betätigungsfeld haben werde. Der Bw. legte zum Nachweis einen Arbeitsvertrag zwischen ihm und der Firma S vor und führte weiters aus, dass es im Rahmen der Umschulung nicht notwendig sei, dass ein Steuerpflichtiger seine bisherige Tätigkeit aufgebe. Im Hinblick darauf, dass die Fußpflegerausbildung zwei Jahre dauere, wäre dies dem Bw. auch gar nicht möglich, da er seinen Lebensunterhalt decken müsse. Nach Abschluss der Ausbildung plane er jedoch, seinen bisherigen Beruf aufzugeben und sich zur Gänze der Tätigkeit als Fußpfleger zuzuwenden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2008 wies das Finanzamt die Berufung in den angesprochenen Berufungspunkten als unbegründet an.

Mit Eingabe vom 23. Oktober 2008 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat in mündlicher Verhandlung. Ergänzend wendete er ein, dass durch den Umstand, dass er seit Juni 2008 durchgehend bei der Firma S arbeite und dafür natürlich auch ein Gehalt bekomme, sein ernsthaftes Bestreben, die Tätigkeit eines Fußpflegers auszuüben, zur Genüge dargestellt worden sei. Daneben besuche der Bw. derzeit das 2. Schuljahr der Berufsschule für Fußpfleger. Auch aus diesen Anstrengungen lasse sich klar die ernsthafte Absicht des Bw. ableiten, in Zukunft seinen Lebensunterhalt als Fußpfleger zu verdienen.

Zudem sei es auch gar nicht notwendig, dass die Tätigkeit, in die die umgeschult werde, eine Haupttätigkeit darstelle. Abgesehen davon, dass der Bw. nach Abschluss seiner Ausbildungen zum Fußpfleger und Podologen plane, diesen Beruf zu seinem Hauptberuf zu machen, habe er durch seine Nebentätigkeit bereits einen eindeutigen Schritt getan, um seine Absichten in der Richtung zu dokumentieren und zumindest eine Nebentätigkeit verwirklicht. Es sei dem Bw. derzeit nicht möglich, mehr als im vorhandenen Ausmaß als Fußpfleger zu arbeiten, da er erstens noch nicht über die notwendigen Qualifikationen verfüge und zweitens für Nebentätigkeiten die Erlaubnis der Casinos Austria AG einholen müsse. Diese habe aber für das laufende Jahr nur die Tätigkeit in dem derzeit ausgeübten Ausmaß gestattet. Es liege also nicht nur eine bloße Absichtserklärung vor, Einkünfte in dem neuen Beruf zu erzielen, vielmehr sei diese Absicht bereits dokumentiert verwirklicht worden.

Neben der grundsätzlichen Bezweiflung, dass der Bw. ernsthaft die Tätigkeit eines Fußpflegers verwirklichen wolle, stelle sich die Abgabenbehörde auf den Standpunkt, dass es sich gegebenenfalls um ein rückwirkendes Ereignis handeln würde und dann eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO möglich wäre. Im konkreten Fall gehe es aber nicht darum, dass in der Zukunft ein Ereignis eintreten werde, das die momentane Beurteilung ändern könne, sondern es bestehe seitens der Abgabenbehörde anscheinend eine gewisse Unge-

wissheit, ob sich die Pläne des Bw. für die Zukunft - nämlich nach Fertigstellung der Ausbildung als Fußpfleger sein Dienstverhältnis als Croupier zu kündigen und als Fußpfleger zu arbeiten – tatsächlich zügig verwirklichen würden. Dies wäre aber ein Anwendungsfall für eine vorläufige Veranlagung gemäß § 200 BAO.

Mit Eingabe vom 16. Februar 2009 zog der Bw. seinen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind 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.

Unbestritten ist, dass die Kosten zur Ausbildung zum Fußpfleger mit Zusatzausbildung in Podologie im Zusammenhang mit dem bisher seitens des Bw. ausgeübten Beruf als Croupier bei der Casinos Austria AG mangels Artverwandtschaft weder abzugsfähige Aus- noch Fortbildungskosten darstellen.

Strittig ist also im gegenständlichen Fall, ob die Kosten zur Ausbildung zum Fußpfleger und Podologen abzugsfähige Umschulungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG darstellen.

Aus dem klaren Gesetzestext des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahmen einerseits ***derart umfassend*** sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf die ***tatsächliche Ausübung*** dieser neuen beruflichen Tätigkeit abzielen.

Im gegenständlichen Fall macht der Bw. die zweijährige Ausbildung zum Fußpfleger an der Berufsschule für Haar- und Körperpflege in Wien, welche theoretische und praktische Inhalte vermittelt und mit der Lehrabschlussprüfung endet. Wie aus dem Jahreszeugnis des Schuljahres 2007/08 ersichtlich ist, hat der Bw. die erste Fachklasse für den Lehrberuf Fußpfleger mit ausgezeichnetem Erfolg abgeschlossen und besucht derzeit das zweite Schuljahr.

Da die Berufsschule für Haar- und Körperpflege als Berufsschule für die Ausbildung für diesen Lehrberuf vorgesehen ist und somit auf die Anforderungen des Berufes eines Fußpflegers vorbereitet, kann 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.

Darüber hinaus absolviert der Bw. in den Niederlanden eine Zusatzausbildung in Podologie, um in weiterer Folge als podologischer Fußpfleger tätig zu sein. Bei der Podologie handelt es sich um präventive und therapeutische Maßnahmen im Bereich der Fußgesundheit. Sie entwickelt Therapien zur Erkennung und Behandlung von Fußbeschwerden, verursacht durch unterschiedliche Muskelspannungen (vgl. <http://www.podologen.at/podologie-derks.php>).

Da die Podologie eine für Österreich völlig neue Methode zur Erkennung und Behandlung von Fußbeschwerden ist, weswegen eine derartige Ausbildung in Österreich noch nicht angeboten wird, mussten die in Österreich tätigen Podologen durchwegs die mehrteilige Ausbildung in den Niederlanden absolvieren (vgl. z.B. [http://www.peinsipp.co.at/podolinea\\_02.htm](http://www.peinsipp.co.at/podolinea_02.htm); <http://www.pertl-schuh.com/podolie/podologe-klaus-pertl.html>). Insofern ist auch der als einzig in den Niederlanden angebotene Podologiekurs als **umfassende**

**Umschulungsmaßnahme** zu werten, welche einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit, nämlich die des podologischen Fußpflegers, ermöglicht.

Für die Abzugsfähigkeit von umfassenden Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten wird vom Gesetzgeber in der Z 10 des § 16 EStG 1988 jedoch weiters gefordert, dass die Aufwendungen der umfassenden Umschulungsmaßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

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 er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt

(vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16 Anmerkung 143*).

Dazu bringt der Bw. vor, dass er aus verschiedenen Gründen vorhabe, seine Berufstätigkeit als Croupier aufzugeben und als Fußpfleger zu arbeiten. Es sei ihm bekannt, dass die Casinos Austria AG bemüht sei, das langjährige teure Personal abzubauen und durch junge billigere Dienstnehmer und Leihpersonal zu ersetzen, weswegen sein Job gefährdet sei.

Es ist dem Finanzamt insofern beizupflichten, als aus der ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" des § 16 Z 10 EStG grundsätzlich zu schließen ist, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen müssen. Es ist also ein konkret **geplanter** Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Einnahmen erforderlich, wobei die tatsächliche Absicht der Einnahmenerzielung in Zusammenhang mit einer Ausbildung je nach Ausbildung unterschiedlich schwierig zu dokumentieren ist.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist die Z 10 des § 16 EStG 1988 daher so auszulegen, dass die vom Steuerpflichtigen getroffenen Maßnahmen für die Umschulung derart umfassend sein müssen, dass sie die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes zum Ziel haben. Der Steuerpflichtige muss somit 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. Die Nachweisführung hat nach den Verfahrensvorschriften der BAO zu erfolgen und unterliegt der Beweiswürdigung der Behörde.

Im gegenständlichen Fall unterzieht sich der Bw. einer zweijährigen Ausbildung zum Fußpfleger in Wien. Darüber hinaus absolvierte der Bw. im Streitjahr das Modul 1 des in den Niederlanden angebotenen Podologiekurses, welcher insgesamt aus fünf Modulen besteht, wobei sich Modul 1 und Modul 5 jeweils aus 40 Stunden und die drei anderen Module jeweils aus 48 Stunden (verteilt über sechs Tage) zusammensetzen. In diesen fünf Modulen werden die Basiskenntnisse unterrichtet, die notwendig sind, um Fußbeschwerden zu beurteilen, Podogramme zu deuten, Therapiesohlen individuell zu entwerfen und anzufertigen. Dafür hat der Bw. im Jahr 2006 bereits Ausgaben in der Höhe von € 2.383,05 aufgewendet.

Die Höhe der Aufwendungen und die Dauer der Ausbildung, die eine umfassende berufliche Qualifikation vermittelt, stellen Indizien dafür dar, dass der Bw. tatsächlich die Ausübung des Berufes als podologischer Fußpfleger anstrebt und die Ausbildung nicht in seiner privaten Sphäre liegt. Insofern kann nicht zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass der Bw. die zeit- und kostenintensive Ausbildung lediglich auf Grund einer bloßen privaten Neigung macht.

Darüber hinaus stellt der Umstand, dass der Bw. bereits seit Juni 2008 bei P.S., der als Begründer der Wiener Schule für Podologie betrachtet wird und diese Wissenschaft nach Österreich brachte, beschäftigt ist, einen Indikator dafür dar, dass der Bw. die ernsthafte Absicht hat, die neue Berufstätigkeit auch tatsächlich auszuüben.

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz 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.

Ist die Ungewissheit beseitigt, wird die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzt. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den bisher vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 leg. cit.).

Im konkreten Fall liegt die Ungewissheit in der Beurteilung der subjektiven Absichten des Bw. (des Planes bzw. der Motive des Bw.), die zwar schon vorliegen, aber noch nicht ausreichend objektivierbar und damit endgültig beurteilbar sind. Die subjektive Absicht kann nämlich nur

anhand objektiver Umstände beurteilt werden. Diese Beurteilung wird erst später möglich sein, wenn der subjektive Wille anhand der objektiv messbaren Ausformung klar beweisbar und damit sichtbar werden wird. Bei diesem Hervortreten der Umstände handelt es sich also nicht um Tatsachen, die die ursprünglichen Motive ändern, sondern um Tatsachen, die diese Motive beweisen. Der Sachverhalt wird dadurch nicht geändert, er wird nur „sichtbar“. Die Ungewissheit liegt im bereits bestehenden Motiv und nicht in einem zukünftigen Ereignis.

Damit handelt es sich im vorliegenden Fall um einen typischen Anwendungsfall für die vorläufige Veranlagung: Da nach der derzeit vorliegenden Sachlage nicht sichergestellt ist, dass der Bw. die Ausbildung zum Fußpfleger zum Abschluss bringen wird und ungewiss ist, ob der Bw. den Beruf des Podologischen Fußpflegers tatsächlich ergreifen wird, hat die Abgabensatzung bis zur Erbringung des Nachweises, dass der mit der Ausbildung angestrebte Beruf auch tatsächlich ausgeübt wird, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zu erfolgen.

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung, kommt der Unabhängige Finanzsenat somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall mehr Gründe für die zukünftige tatsächliche Ausübung des Berufes des podologischen Fußpflegers sprechen als dagegen und die strittigen Umschulungskosten in der Höhe von € 2.383,05 daher vorläufig als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 11. Februar 2009