



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabenfestsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2006 machte der Bw. – neben pauschalisierten Werbungskosten als Vertreter – Aufwendungen im *Zusammenhang mit einer Umschulung* (*Besuch der Fachhochschule W.*) geltend.

Seitens des FA erging folgendes Ergänzungsersuchen:

„Welches Studium wird an der Fachhochschule W. absolviert? Wie lange wird dieses Studium voraussichtlich noch dauern? Welchen Beruf werden Sie nach dieser Ausbildung ausüben? Beabsichtigen Sie Ihre Tätigkeit bei der Firma P. aufzugeben bzw. haben Sie diese bereits aufgegeben?“

Sie werden ersucht, einen Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung zu erbringen, dass Sie tatsächlich einen anderen Beruf ausüben bzw. ausüben werden. Für Umschulungskosten, die

auf eine künftige Tätigkeit abzielen müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.“

Daraufhin teilte der Bw. mit, dass er die Fachhochschule W. – Studiengang Wirtschaftsprüfung – besuche. Dieses Studium ermögliche es ihm, einen anderen – als den gegenwärtigen – Beruf auszuüben. Er werde danach im Bereich Controlling/Rechnungswesen/Revision und Treuhandwesen tätig sein.

Entsprechend der letzten Studienreform sei sein Studium in ein Bakkalaureat- und ein Masterstudium unterteilt. Bei entsprechendem Studienfortschritt werde er beide Studienabschnitte Ende Juni 2011 beenden.

Aus derzeitiger Sicht sei noch nicht absehbar, ob er seine Beschäftigung bei seinem bisherigen Arbeitgeber aufgeben werde. Der Fortbestand seiner Beschäftigung hänge davon ab, ob sein Arbeitgeber nach Beendigung des Studiums einen entsprechenden Arbeitsplatz zur Verfügung stellen könne. Sei dies nicht der Fall, werde er den Arbeitgeber wechseln, um in seinem Interessensgebiet tätig sein zu können. Nicht grundlos nehme er gegenwärtige Strapazen und Aufwendungen auf sich, um in Zukunft einen anderen Job ausüben zu können.

Hinsichtlich der Absicht, tatsächlich mit der Umschulungsmaßnahme in Zukunft einen anderen Beruf auszuüben, dürfe er darauf hinweisen, dass er neben seiner Vollzeitbeschäftigung die Ausbildungsmöglichkeit in Anspruch nehme. Wie dem FA sicherlich bekannt sein werde, herrsche bei der Fachhochschule W. Anwesenheitspflicht. Werde diese nicht eingehalten, sei mit Sanktionen zu rechnen. Aufgrund der hohen finanziellen Belastung (Fahrtkosten, Studiengebühren, Literatur etc.) sei er jedenfalls daran interessiert, das Studium zu beenden und bestrebt, die angefallenen Kosten wieder „refundiert“ zu bekommen. Die höheren Einnahmen würden in Zukunft natürlich der Steuerpflicht unterliegen.

Am 17. April 2007 führte das FA die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 durch, ohne die beantragten Umschulungskosten zu berücksichtigen. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides wurde darauf verwiesen, dass mit dem Pauschbetrag sämtliche Aufwendungen abgegolten seien. Zusätzliche Werbungskosten könnten aufgrund der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass die geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von € 2.636,85 nicht mit der beruflichen Tätigkeit des Bw. als Vertreter in Zusammenhang stünden, sondern aus seinem Fachhochschulstudium an der FH W. resultieren. An der FH erfahre er eine Ausbildung, die mit seiner aktuellen Tätigkeit in keinem Zusammenhang stünde. Es handle sich daher um eine Umschulung. Rz 428 LStR 2002 idF 2. Wartungserlass 2006 sehe vor, dass Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht

erfasst sind, weil sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, zusätzlich zum Pauschbetrag berücksichtigt werden könnten. Als Beispiel würden Umschulungsaufwendungen angeführt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. August 2007 wies das FA die Berufung als unbegründet ab.

„Umschulungsmaßnahmen sind nur dann als Werbungskosten 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 Vorhaltsbeantwortung vom 19.7.2007 ist der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung, dass Sie tatsächlich einen anderen Beruf ausüben werden nicht gelungen. Eine bloße Absichtserklärung reicht für die Anerkennung von Werbungskosten nicht aus. Konkrete Anhaltspunkte sind nicht erkennbar.

Ihre Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Sollte in der Folge tatsächlich eine neue Tätigkeit aufgenommen werden und aus dieser ein Gesamtüberschuss erzielt werden, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu einer Bescheidänderung gem. § 295 a BAO führt, für jene Jahre, in denen Umschulungskosten gezahlt wurden.“

Daraufhin stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gegenüber der Begründung im Einkommensteuerbescheid vom 17. April 2007 habe das FA in der Berufungsvorentscheidung festgestellt, dass die geltend gemachten Werbungskosten Umschulungskosten darstellen und darüber hinaus neben dem Vertreterpauschale absetzbar seien. Es sei daher nicht mehr strittig, dass Umschulungskosten vorliegen. Das FA habe sein Begehren mit der Begründung abgewiesen, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juli 2007 der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung, dass er tatsächlich einen anderen Beruf ausüben werde, nicht gelungen sei.

Das FA wende die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG im Fall des Bw. falsch an. Der Gesetzestext schreibe eindeutig vor, dass die Umschulungsmaßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssten. Daraus könne jedoch nicht abgeleitet werden, dass ein anderer Beruf tatsächlich ausgeübt werden müsse. Es könnten Gründe eintreten, die in weiterer Folge – während oder nach der Umschulung – den Eintritt in den neuen Beruf verunmöglichen würden. Würde er zum Beispiel die Ausbildung zum Heilmasseur anstreben, lägen ebenfalls Umschulungskosten vor. Kurz vor der mehrjährigen Ausbildung

verunfalle er an seinem bisherigen Arbeitsplatz und ein Arm sei so stark verletzt, dass er nicht mehr einsetzbar sei. Mit nur einem Arm könne der gewünschte Beruf nicht mehr ausgeübt werden und müsse er folglich in seinem aktuellen Beruf verbleiben. Ungeachtet des Unfalls habe er jedoch die Jahre davor darauf abgezielt, tatsächlich einen anderen Beruf auszuüben.

Der Gesetzgeber bestimme in § 19 Abs. 2 EStG, dass Ausgaben in dem Kalenderjahr abzusetzen seien, in dem sie geleistet worden sind. Ziel und Zweck der Bestimmung bestünden darin, dass die Ausgaben, die tatsächlich Werbungskosten seien, von den Einnahmen abgesetzt werden könnten und somit entsprechend dem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Leistungsfähigkeitsprinzip jene Steuerlast des Jahres des Anfalls (d. h. der Auszahlung) mindern. Der Gesetzgeber sei sich darüber im Klaren gewesen, dass gerade Umschulungsmaßnahmen für einen – verkürzt ausgedrückt – gänzlich anderen Beruf weder seitens des Abgabepflichtigen noch seitens der Finanzverwaltung hundertprozentig nachgewiesen werden könnten. Dies wollte er mit dem Wortlaut „abzielen“ bekräftigen. Nichtsdestotrotz habe er – dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend – vorgesehen, dass diese Werbungskosten sofort (dh im Kalenderjahr des Anfalls) in Abzug gebracht werden könnten. Einen anderen Sinn und Zweck könne man nicht unterstellen. Hätte der Gesetzgeber gewünscht, dass die mit den Umschulungskosten in Zusammenhang stehenden Ausgaben erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Ausübung von den aufgrund dieses Berufes zusammenhängenden Einnahmen in Abzug gebracht werden könnten, wäre eine einfach-gesetzliche Regelung ausreichend gewesen.

Ganz im Gegenteil: Der Gesetzgeber ziele aufgrund der Ausbildungsinitiative (Umschulung, Weiterbildung etc.) darauf ab, dass sich der Abgabepflichtige die Ausbildung (Umschulung) auch leisten könne. Der Steuereffekt sei nicht von der Hand zu weisen, könne man sich mit der Geltendmachung als Werbungskosten bis zu 50 % der Ausgaben sparen.

Das FA verweise auf einen Jahre später zulässigen Antrag gemäß § 295a BAO, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass der Bw. tatsächlich einen anderen Beruf ausüben werde. Diese Rechtsansicht sei seines Erachtens verfehlt. § 295a BAO normiere, dass ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden könne, als ein Ereignis eintrete, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs habe.

Bei § 295a BAO liege ein Ermessen der Finanzverwaltung vor, was bedeute, dass in späteren Jahren seinem Antrag nicht zwingend stattgegeben werden müsse – selbst wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen sollten. Dies bringe ihn in eine schwächere Position.

Weiters sei anzumerken, dass § 295a BAO deswegen nicht anwendbar sei, da im Zusammenhang mit § 16 Abs. 1 Z 10 EStG kein „Ereignis eintreten“ könne. Wie bereits oben dargestellt, handle es sich bei Umschulungskosten um Aufwendungen, die auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Liege kein Abzielen vor, könnten somit auch keine Werbungskosten geltend gemacht werden. Dem Wort „Abzielen“, liege ein Zeitraum und kein Zeitpunkt zugrunde. Selbstverständlich könne man bei tatsächlicher Ausübung eines anderen Berufes im Nachhinein sagen, dass er die Umschulung wirklich für den neuen Beruf und nicht aus „Jux und Tollerei heraus“ durchgeführt habe. Diese Argumentation sei jedoch unrichtig. Im Nachhinein lasse sich mit hundertprozentiger Sicherheit feststellen, dass er seit Anbeginn des Studiums und des Anfalls der Umschulungskosten darauf abgezielt habe, den neuen Beruf auszuüben. § 295a BAO solle nicht dazu dienen, dem FA Unsicherheiten etc zu sichern, denn bei einem Zeitraum-Phänomen „Abzielen auf Ausübung eines Berufes“ gebe es keinen Ereigniseintritt, der für die Vergangenheit Relevanz habe. Er wäre – bei einem längeren Studium – unter Beachtung der Verjährungsfristen für den Antrag gemäß § 295a BAO in der sinnwidrigen Situation, dass er nachweisen müsse, dass genau jetzt das Ereignis eingetreten sei, dass er jetzt nachweisen könne, dass er auf das Ausüben des Berufes abziele. Ihn würde nicht wundern, würde das FA in einigen Jahren seinen Antrag gemäß § 295a BAO mit der Begründung abweisen, dass der Antrag schon verjährt sei, da das Ereignis schon viel früher, nämlich zu Beginn der Umschulung eingetreten sei oder vielleicht weise das FA den Antrag auch deswegen ab, da die Anwendungsvoraussetzungen des § 295a BAO nicht erfüllt seien.

In Fortsetzung des oben angeführten Beispiels eines Heilmasseurs, müsste er im Zeitpunkt des Unfalls den Antrag gemäß § 295a BAO stellen, obwohl er noch keine Tätigkeit ausgeübt habe und er die neue Tätigkeit nicht mehr ausüben könne?

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass § 295a BAO nicht zur Anwendung gelangen könne, da bereits im Zeitpunkt des Anfalls von Werbungskosten das FA darüber zu entscheiden habe, ob er gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG darauf abziele, in Zukunft einen Beruf auszuüben. Mangels Ereigniseintritt (das Abzielen kann man nicht ein- und ausschalten) sei § 295a BAO nicht anwendbar. Das FA habe daher den Verfahrensfehler begangen, eine genaue Überprüfung der Ernsthaftigkeit auf das Abzielen eines anderen Berufes vorzunehmen. Es fehle eine detaillierte Begründung. Der Bescheid sei daher u. a. aufgrund von verfahrensrechtlichen Fehlern rechtswidrig.

Die Auffassung des FA, dass er tatsächlich eine andere Tätigkeit ausüben müsse, um den Werbungskostenabzug geltend zu machen, sei falsch, gehe § 16 Abs. 1 Z 10 EStG doch lediglich von einem Abzielen aus. Liege ein Abzielen vor, bestehe die Möglichkeit des Werbungskostenabzugs. Es gebe unzählige Gründe, warum eine tatsächliche Änderung des

Berufes doch nicht erfolge, die jedoch erst nach Abschluss der Umschulung oder während der Umschulung eintreten könnten. Weiters sei dem FA nicht zuzustimmen, dass aus der zukünftigen Tätigkeit ein Gesamtüberschuss zu erzielen sei. Das Wort „Gesamtüberschuss“ allein sei schon fehl am Platz und gehöre eher in den Bereich der Liebhaberei. Hier käme es dann zu der sinnwidrigen Lösung, dass ihm das FA wiederum den Antrag von Werbungskosten versage, weil zum Antragszeitpunkt noch nicht feststehe, ob er einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen werde. Somit müsse er bis zur Pensionierung warten, damit dies hundertprozentig festgestellt werden könne.

Zum Nachweis der Ernsthaftigkeit seines Studienfortschritts und der Ernsthaftigkeit sobald als möglich das Studium zu beenden und danach einen besser dotierten Job im Bereich Controlling/Rechnungswesen zu erreichen, übersende er in der Beilage Kopien der letzten Erfolgsnachweise.

Er weise darauf hin, dass neben dem aktuellen, verantwortungsvollen, stressigen und zeitraubenden Job ein Studium in der Abendvariante kein Honiglecken sei und es wahrlich andere Möglichkeiten gebe, sich die Zeit zu vertreiben. Wochentags bis spät in die Nacht Kursen und Vorträgen zu folgen und am Wochenende zu lernen bzw. ebenfalls Kurse wahrnehmen zu müssen zeige seines Erachtens allein aus diesen Strapazen von einer Ernsthaftigkeit, dass er mit dem Studium etwas anderes erreichen möchte als ihm seine bisherige Ausbildung ermögliche. Nicht freiwillig setze er seine derzeitige Beziehung und sein derzeitiges Familienleben aufs Spiel. Es sei für seine Familie nicht einfach, wenn er ständig unterwegs sei. Es sei für ihn unverständlich, wie das FA davon ausgehen könne, dass er die Ausbildung ausschließlich für private Zwecke durchführe, ohne danach den Beruf zu wechseln. Würde er sich nach dem Studium keine Besserung der Arbeitsbedingungen erwarten, wäre es unverständlich soviel Zeit, Geld und Risiko auf sich zu nehmen.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 26. August 2008 wies der Bw. auf einen Fachbeitrag von *Puchinger* in FJ 2008, 95ff hin, der sich mit einem vergleichbaren Sachverhalt auseinandersetze und zu dem Schluss komme, dass die Finanzverwaltung für das jeweilige Jahr darüber zu entscheiden habe, ob die Voraussetzungen für Umschulungskosten vorlägen. Die „Vertröstung“ auf eine Einkunftserzielung nach Beendigung der Ausbildung in Verbindung mit § 295a BAO sehe er als nicht zulässig an. Nur dann, wenn die Umschulung einen Konnex zur Privatsphäre aufwiese, werde ein stärkerer Nachweis betreffend die Ernsthaftigkeit der Anstrengung des zukünftigen Berufs zu erbringen sein.

Auch im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 1. September 2008 blieben die beantragten Umschulungskosten – mit gleich lautender Begründung wie im Einkommensteuerbescheid

2006 („Zusätzliche Werbungskosten können aufgrund der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden“) – unberücksichtigt.

In der dagegen eingebrachten Berufung wies der Bw. darauf hin, dass die geltend gemachten Werbungskosten nicht im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit als Vertreter stünden, sondern aus seinem Fachhochschulstudium an der Fachhochschule W. resultieren. An der Fachhochschule erfahre er eine Ausbildung, die mit seiner aktuellen Tätigkeit in keinem Zusammenhang stehe. Es handle sich daher um eine Umschulung. Rz 428 LStR idF BMF-010222/0157-VI/7/2008 vom 4. Juli 2008 sehe vor, dass Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht erfasst seien, weil sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit stünden, zusätzlich zum Pauschbetrag berücksichtigt werden könnten. Als Beispiel seien Umschulungsmaßnahmen angeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist als Vertreter tätig. In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 machte er – neben dem Pauschbetrag gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 – Werbungskosten betreffend ein Studium an der Fachhochschule W. – Studienzweig Wirtschaftsberatende Berufe – als Umschulungskosten geltend.

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.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Kosten der Ausbildung zu einem wirtschaftsberatenden Beruf abzugsfähige Umschulungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 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 absolviert der Bw. das mindestens 6 Semester dauernde Studium Wirtschaftsberatung, das in ein Bakkalaureat- und ein Masterstudium unterteilt ist und das er bei entsprechendem Studienfortschritt Ende 06/2011 beenden wird. Wie dem Internet zu entnehmen ist (<http://fh.wegweiser.ac.at/N/7/278.html>) ist, ist Zielsetzung dieses Studiums

die *praxisnahe, wissenschaftlich-fundierte Ausbildung zu BeraterInnen und ManagerInnen...* zum Marketing- und Vertriebsexperten, Steuerberater, Management-Trainer, Personalberater, Treasurer, Immobilienmanager oder IT-Berater. In der Berufung wies der Bw. darauf hin, dass ihm dieses Studium ermögliche, einen anderen als den gegenwärtigen Beruf als Vertreter auszuüben. Er werde danach im Bereich Controlling/Rechnungswesen/Revision und Treuhandwesen tätig sein.

Nach Ansicht des Berufungssenates kann daher 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.

Für die Abzugsfähigkeit von umfassenden Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten wird vom Gesetzgeber in der Z 10 des § 16 EStG 1988 jedoch weiters gefordert, dass die 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. – glaubhaft und vom FA unwidersprochen – vor, dass er die mit dem Studium zusammenhängenden Strapazen – es handle sich um ein Abendstudium mit Anwesenheitspflicht – nicht auf sich nehmen würde, wenn er mit diesem Studium nicht etwas anderes erreichen möchte, als ihm dies seine bisherige Ausbildung ermögliche. Es sei ihm unverständlich, wie das FA davon ausgehen könne, dass er die Ausbildung ausschließlich für private Zwecke durchführe, ohne danach den Beruf zu wechseln. Würde er sich nach dem Studium keine Besserung seiner Arbeitsbedingungen erwarten, wäre es unverständlich soviel Zeit, Geld und Risiko auf sich zu nehmen.

Zum Nachweis der Ernsthaftigkeit seines Studienfortschritts und der Ernsthaftigkeit sobald als möglich das Studium zu beenden und danach einen besser dotierten Job im Bereich Controlling/Rechnungswesen zu erreichen, legte der Bw. die letzten Erfolgsnachweise „*Bestätigung des Studienerfolgs*“ vor.

Es ist dem Finanzamt insofern beizupflichten (wie in der abweisenden Berufungsvor-entscheidung vom 22. August 2007), 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. 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 Berufungssenates 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.

Aufgrund des derzeitigen Aktenstandes kann zwar nicht zweifelsfrei festgestellt werden, ob der Bw. das Studium beenden wird und danach einen neuen Beruf – wenn auch beim bisherigen Arbeitgeber – ergreifen wird. Da es sich jedoch um eine zeit- und kostenintensive Ausbildung handelt, die eine umfassende – von der bisherigen Tätigkeit des Bw. als Vertreter deutlich sich unterscheidende – berufliche Qualifikation vermittelt und darüber hinaus keinerlei Hinweise vorliegen, die auf eine bloße private Neigung des Bw. deuten, sprechen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse mehr Gründe für die zukünftige tatsächliche Ausübung eines neuen Berufsbildes als dagegen. Aus dieser Sicht ist die Ausbildung als umfassende Umschulungsmaßnahme zu werten, die auf die tatsächliche Ausübung einer neuen beruflichen Tätigkeit abzielt. Auf die bereits vorliegenden zahlreichen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates in ähnlichen Fällen (z. B. RV/3058-W/07, RV/3360-W/07, RV/3602-W/08) wird hingewiesen.

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 Abgabenfestsetzung 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. sein Studium an der Fachhochschule zum Abschluss bringen wird und ungewiss ist, ob der Bw. einen anderen Beruf tatsächlich ergreifen wird, hat die Abgabefestsetzung 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 Berufungssenat somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall mehr Gründe für die zukünftige tatsächliche Ausübung des mit der Ausbildung angestrebten Berufsbildes sprechen als dagegen und die strittigen Umschulungskosten in der Höhe von € 2.636,85 (für 2006) und € 4.424,12 (für 2007) daher vorläufig als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 24. September 2009