

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 16. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 26.8.2019 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr 2018 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei Arbeitgebern. Der Bf. hat eine betriebswirtschaftliche Ausbildung und arbeitete den Großteil des Jahres in einer Rechtsanwaltskanzlei.

In seiner Einkommensteuererklärung 2018 beantragte der Bf. die Berücksichtigung von Werbungskosten. Der Betrag setzt sich aus Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von € 5324,75, Fachliteratur in Höhe von € 116,70, berufliche Reisekosten € 156,-, sonstige WK € 220,-, sowie Werbungskosten für Ausbildung, Fortbildung, Umschulung in Höhe von € 6.946,- zusammen.

Die Position Kosten für Ausbildung, Fortbildung und Umschulung setzt sich aus Kosten für Jusstudium € 2.554,60 und Kosten für psychotherapeutisches Propädeutikum € 4.392,60 zusammen.

Über Vorhalt des Finanzamtes legte der Bf. eine Aufstellung seiner Aufwendungen vor.

Betreffend psychotherapeutisches Propädeutikum legte der Bf. die Zahlungsbestätigungen für zwei Semester a € 1.250,- (€ 2.500,-), für Prüfungsgebühren von € 200,- , Tagesdiäten € 369,60 und kmGelder € 1.323,- vor.

Das Finanzamt erließ am 16.7.2019 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018. In diesem Bescheid wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Vermietung angesetzt.

An Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte wurde ein Betrag von € 3.538,05 angesetzt. In diesem Betrag sind Kosten für Hilfsmittel, berufliche Reisekosten, sonstige WK, sowie ein Betrag von € 2.520,40 für Fortbildung Jusstudium enthalten. Nicht enthalten sind die Aufwendungen für psychotherapeutisches Propädeutikum.

Die Einkommensteuer 2018 wurde mit € 1.503,- festgesetzt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Umschulungskosten und Reisekosten für das psychotherapeutische Propädeutikum vorerst nicht berücksichtigt werden könnten, da derzeit nicht ersichtlich sei, ob jemals steuerrelevante Einkünfte daraus erzielt werden. Sollten in den kommenden Jahren steuerrelevante Einkünfte aus der neuen Tätigkeit erzielt werden, könnte über Antrag des Bf. ein gem. § 295a BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 2018 erlassen werden.

Der Bf. erhob Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 16.7.2019 und führte aus, dass er 61 Jahre alt sei und bei einer Rechtsanwaltskanzlei bis Mai 2020 als Finanzdirektor arbeite. Da bei einem etwaigen Pensionsantritt mit einem Einkommensverlust zu rechnen sei, habe er 2017 mit dem psychotherapeutischen Propädeutikum begonnen. Ab Herbst 2020 plane er auf der SFU das Fachspezifikum (systemische Familientherapie) zu beginnen und ab Frühjahr 2022 mit seiner Tätigkeit als „Psychotherapeut in Supervision“ zu arbeiten.

Der endgültige Abschluss der Ausbildung im Herbst 2022 sei realistisch.

Die Kosten für das psychotherapeutische Propädeutikum stellen nach Ansicht des Bf. notwendige Umschulungskosten dar, um ein zukünftiges Einkommen zu sichern.

Der Bf. ersuchte ergänzend Sonderausgaben in Höhe von € 4.345,83 Annuitätenbeitrag und € 2.158,- Krankenversicherung bei seiner Einkommensteuerveranlagung 2018 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ am 26.8.2019 eine abändernde Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2018. In dieser wurden Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von € 3.538,05 berücksichtigt, sowie die in der Beschwerde

ergänzend beantragten Sonderausgaben gem. § 18 EStG im Ausmass von einem Viertel nach Einschleifregelung in Höhe von € 145,70.

Die Einkommensteuer 2018 wurde in der Beschwerdeverentscheidung vom 26.8.2019 mit € 1.467,- festgesetzt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bf. in der Beschwerde angegeben habe, dass ein endgültiger Abschluss der Ausbildung als Psychotherapeut erst in 3 Jahren ab Beginn Herbst 2020, also erst nach Eintritt des Pensionsalters, realistisch sei. Bei der Ausübung einer neuen selbständigen Tätigkeit sei am Anfang mit Anlaufverlusten zu rechnen.

Ausbildungskosten lägen nicht vor, da die Ausbildung nicht mit dem ausgeübten Beruf zusammenhängt oder verwandt sei.

Die Aufwendungen seien nicht als Umschulungskosten anzuerkennen, weil im Streitjahr keine konkreten, die bestehende Absichtserklärung den neuen Beruf auszuüben, Umstände vorlägen.

Die Sonderausgaben seien in der Beschwerdeverentscheidung anerkannt worden.

Der Bf. stellte den Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und erklärte, dass eben der bevorstehende Pensionsantritt es nötig mache, eine zusätzliche Einkommensquelle aufzutun. Gerade aufgrund seiner betriebswirtschaftlichen und juristischen Ausbildung, sowie der jahrzehntelangen Erfahrung im Management werde es ihm als systemischer Familientherapeut möglich sein, Klienten im höherpreisigen Segment zu betreuen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob bei der Einkommensteuerveranlagung im Streitjahr 2018 im Zusammenhang mit der Absolvierung des psychotherapeutischen Propädeutikums angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Das Bundesfinanzgericht geht im gegenständlichen Fall von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bf. war aufgrund seiner betriebswirtschaftlichen Ausbildung jahrelang im Management tätig. Im Jahr 2018 war der im Jahr 1958 geborene Bf. 61 Jahre alt, in einer Firma und in einer Rechtsanwaltskanzlei tätig und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Bf. absolviert seit 2017 neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit das psychotherapeutische Propädeutikum.

Außerdem studiert der Bf. Jus, wobei die diesbezüglichen geltend gemachten Kosten als Werbungskosten im Jahr 2018 anerkannt wurden.

Im Jahr 2018 hat der Bf. im Zusammenhang mit dem psychotherapeutischen Propädeutikum folgende Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht:

€ 2.500,- für zwei Semester , € 200,- Prüfungsgebühren, Tagesdiäten € 369,60 und km Gelder von € 1.323,-.

Diese Aufwendungen im Zusammenhang mit dem psychotherapeutischen Propädeutikum wurden vom Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2018 im Bescheid vom 16.7.2019 nicht als Werbungskosten berücksichtigt, da derzeit nicht ersichtlich sei, ob jemals steuerrelevante Einkünfte aus der neuen Tätigkeit erzielt werden.

Der Bf. erklärt, dass er den mit einem etwaigen Pensionsantritt zu erwartenden Einkommensverlust vermeiden wolle und deshalb 2017 die Ausbildung zum Psychotherapeuten begonnen habe, deren erster Teil das psychotherapeutische Propädeutikum ist, welches er im Herbst 2020 abschließen wolle, plane anschließend das mehrjährige Fachspezifikum psychosoziale Familientherapie zu absolvieren und ab Herbst 2022 als Psychotherapeut in Supervision zu arbeiten.

Der Bf. beantragte die Kosten als Umschulungskosten anzuerkennen.

Die vom Bf. zusätzlich beantragten Sonderausgaben für Annuitätenbeitrag und Krankenversicherung wurden vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 26.8.2019 berücksichtigt, die Aufwendungen für das psychotherapeutische Propädeutikum jedoch nicht.

Rechtslage:

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

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 regelt, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Auf Grund der zitierten gesetzlichen Bestimmungen können Bildungsaufwendungen sowohl als Fort- und Ausbildungsmaßnahmen als auch als umfassende Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig sein (Doralt, Einkommensteuer, Tz 203/5 zu § 16).

Stehen derartige Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist (Jakom, EStG-Kommentar, Wien 2008, Tz 49 zu § 16). Auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind aber jedenfalls Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen (so auch in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage).

Aufwendungen für Fortbildungsmaßnahmen 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 (vgl. VwGH 22.11.1995, Zl. 95/15/0161).

Begünstigende Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 liegen nach der VwGH-Rechtsprechung also dann vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden.

Darüber hinausgehend können Maßnahmen für die Aus- und Fortbildung zum Abzug zugelassen werden, die - wenngleich für verschiedene Bereiche dienlich - im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen (vgl. VwGH 29.3.2012, Zl. 2009/15/0197). Ein und dieselbe Bildungsmaßnahme kann sowohl Ausbildungsmaßnahme für einen bestimmten Beruf als auch Fortbildungsmaßnahme bei einem anderen Beruf sein (vgl. VwGH 10.5.1994, Zl. 93/14/0182).

Psychotherapeutisches "Propädeutikum" und psychotherapeutisches "Fachspezifikum" sind die in §§ 3 - 8 des Bundesgesetzes vom 7. Juni 1990 über die Ausübung der Psychotherapie (PsychotherapieG) 1990 verwendeten Bezeichnungen für Lehrveranstaltungen und Praktika, deren Absolvierung Voraussetzung für die selbständige Ausübung der Psychotherapie ist (§ 2 PsychotherapieG 1990, § 11 leg.cit.).

Das psychotherapeutische Propädeutikum ist die erste mehrjährige Ausbildungsstufe für den Beruf des Psychotherapeuten und vermittelt Grundkenntnisse im Bereich der Psychotherapie, ermöglicht erste Praxiserfahrungen mit Patienten in Institutionen der psychosozialen Versorgung und persönlichen Motivationsklärung für den Beruf eines Psychotherapeuten .

Das psychosoziale Fachspezifikum ist die an das Propädeutikum anschließende zweite mehrjährige Ausbildungsstufe für den Beruf des Psychotherapeuten.

Nach Absolvierung dieser beiden mehrjährigen Bildungsmaßnahmen ist vorerst die Ausübung des Berufes als Psychotherapeut unter Supervision vor der Eintragung als selbständiger Psychotherapeut vorgesehen.

Rechtliche Würdigung:

Im vorliegenden Fall ist zu klären, welche Bildungsmaßnahme die Absolvierung des psychotherapeutischen Propädeutikums darstellt und ob diesfalls Werbungskosten vorliegen.

Die absolvierte Bildungsmaßnahme (psychotherapeutisches Propädeutikum) stellt keine Fortbildung im ausgeübten Beruf des Bf. als Manager dar, weil keine im derzeitigen oder einem diesen verwandten Beruf nötigen Kenntnisse erweitert werden.

Die Absolvierung des psychotherapeutischen Propädeutikums ist der Beginn einer zweistufigen mehrjährigen Ausbildung zum Psychotherapeuten.

Die Bildungsmaßnahme zielt auf eine Umschulung, weil eine Ausbildung in einem neuen Beruf absolviert wird.

Zu beurteilen ist nun, ob und inwieweit der Zweck der Absolvierung des psychotherapeutischen Propädeutikums durch den Bf. tatsächlich darin besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. In diesem Fall lägen vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben vor.

Um die Aufwendungen als Werbungskosten anerkennen zu könne, müssen jedoch über eine bloße Ansichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen.

Bei der Erforschung der Absicht des Bf. ist nicht nur auf das Streitjahr 2018, sondern auch im Rahmen einer Gesamtbeurteilung auch auf spätere Umstände abzustellen.

Der Bf. bezog im Streitjahr 2018 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und war die Möglichkeit in seinem lange Jahre ausgeübten Beruf Einkünfte zu erzielen nicht gefährdet.

Zu beachten ist das Alter des Bf., der Bf. ist 1958 geboren und war im Streitjahr 2018 61 Jahre alt. In seinen Beschwerdeausführungen gibt er an, dass sein Pensionsantritt bevorsteht.

Der Bf. wird - gemäß seinen eigenen Angaben - vor Ende seiner Ausbildung zum Psychotherapeuten in Pension gehen und dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist beziehen.

Eine Umschulungsmaßnahme muss die Ausübung der neuen Tätigkeit und die Erzielung von steuerrelevanten Einkünften daraus ermöglichen.

Der Bf. verweist darauf, dass er ab Herbst 2022 mit der Umschulung fertig sein werde und dann nach Pensionsantritt Einnahmen als Psychotherapeut in Supervision erzielen werde.

Einnahmen aus selbständiger Arbeit als Therapeut kann der Bf. frühestens ab 2023 erzielen und es ist aus heutiger Sicht keineswegs absehbar, ob und wann diese zu tatsächlich zu steuerrelevanten Einkünften führen; es wird hier zukünftig auch die Frage, ob Liebhabereieinkünfte vorliegen, zu beurteilen sein.

Die im gegenständlichen Fall vorliegende Absichtserklärung nach Ende der Umschulung und nach Pensionsantritt ab Herbst 2022 Einkünfte erzielen zu wollen, genügt unter Beachtung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht, die im Jahr 2018 angefallenen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem psychotherapeutischen Propädeutikum als Werbungskosten anzuerkennen.

Dem Lebensunterhalt als Pensionist dienen die zukünftigen Einkünfte in Form einer Pension, deren Erzielung gesichert ist, mag diese auch niedriger sein als die derzeitigen Erwerbseinkünfte.

Es war spruchgemäß zu entscheiden und der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2018 wird im Umfang der Berechnung der Beschwerde vorentscheidung vom 26.8.2019 abgeändert.

Der Bf. wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 295a BAO die Möglichkeit besteht bei tatsächlichem Vorliegen eines Einnahmenüberschusses aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses einen Antrag auf Bescheidänderung zu stellen.

Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, da die Frage inwiefern Umschulungskosten abzugsfähig sind von der Judikatur hinreichend geklärt ist. Eine Revision war nicht zuzulassen.

Wien, am 24. November 2020