

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterMag. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18. September 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 17. September 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2017 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt wird. Im Übrigen bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) erzielte im Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und reichte am 13. März 2018 beim Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (im Folgenden: Finanzamt) seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung via Finanzonline für 2017 ein. In dieser machte er neben – zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens nicht strittigen – Aufwendungen für Arbeitsmittel (Laptop mit Ansatz eines Privatanteils von 40%, Toner und Internet ebenfalls unter Ansatz eines Privatanteils von 40%), Beiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a sowie lit. b EStG 1988, Fortbildungskosten von € 757,46 auch Kosten für einen Fernstudiengang „Bachelor Angewandte Psychologie“ in Höhe von € 2.155,99 als Werbungskosten geltend.

Mit Schreiben vom 27.8.2018 legte der Bf. die Belege für die Arbeitnehmerveranlagung 2017 dem Finanzamt vor. Darunter war auch eine Zahlungsbescheinigung der ***1*** vom

21.1.2018, dass der Bf. für den am Institut dieser Hochschule belegten Studiengang „Bachelor Angewandte Psychologie“ ***2*** € 1.992,00 an Studiengebühren im Zeitraum 1.1.2017 bis 1.11.2017 gezahlt habe. Überdies wurden Belege über ein Buch mit dem Titel „Thinking, Fast and Slow“, „Statistik für Psychologie“ sowie eine psychologische Zeitschrift „Gehirn und Geist“ vorgelegt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 5.9.2018 ersuchte das Finanzamt den Bf. mit Fristsetzung bis 17.10.2018 um die Beantwortung u.a. von folgenden Fragen:

Welche Tätigkeit hat der Bf. bei der ***3*** ausgeübt (kurze Arbeitsplatzbeschreibung)?
Wie hängen die Bildungsmaßnahmen (Studiengang Psychologie und Fernstudium ***4***) mit dem Beruf des Bf., einer besseren Position oder dem nächsten Berufswunsch zusammen?
Eine umfassende Umschulung in einen anderen Beruf wäre abzugsfähig, wenn der Bf. in absehbarer Zeit steuerpflichtige Einkünfte erziele. Welche konkreten Maßnahmen habe der Bf. dafür schon gesetzt?

Wann habe der Bf. den Übergang in die Ruhenspension geplant?
Hätten Arbeitgeber oder Förderstellen wie z.B. Land oder AMS die Kosten des Bf. ganz oder teilweise ersetzt? Bejahendenfalls wäre die Höhe bekanntzugeben.

Es wurde auch um Vorlage der Belege samt Kostenaufstellung betreffend die geltend gemachten Bildungsausgaben ersucht (Datum, Bezeichnung, Betrag).

Bereits am 6.9.2018 langte die Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens beim Finanzamt durch den Bf. ein, in dem er die gestellten Fragen wie folgt beantwortete:

Die ausgeübte Tätigkeit bei der ***3*** wäre eine IT-Tätigkeit sowie die Beratung von Bankmitarbeitern (Bankenvertrieb).

Die Frage nach dem Zusammenhang der Bildungsmaßnahmen (Studiengang Psychologie und Fernstudium ***4***) mit dem Beruf des Bf., einer besseren Position oder dem nächsten Berufswunsch, beantwortete der Bf. dahingehend, dass sein nächster Berufswunsch Psychologe wäre.

Zur Frage welche konkreten Maßnahmen der Bf. für den Fall, dass es sich um eine Umschulungsmaßnahme handelt, bereits gesetzt hat, um steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen, gab der Bf. an, dass er in zwei bis drei Jahren als Psychologe tätig sein werde.

Zur Frage zu welchem Zeitpunkt der Bf. den Übergang in die Ruhenspension geplant habe, führte der Bf. aus, dass er dazu noch keine Überlegung angestellt habe.

Die Frage betreffend den etwaigen gänzlichen oder teilweisen Ersatz von Kosten durch z.B. Land oder AMS wurde vom Bf. verneint.

Mit Bescheid vom 17.9.2018 erfolgte die Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2017, wobei die Kosten für den Fernstudiengang „Bachelor

Angewandte Psychologie“ nicht als Werbungskosten berücksichtigt wurden. Dies wurde wie folgt begründet:

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen wären nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen. Die Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten wäre nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Der Bf. würde nach seinen Angaben IT-Tätigkeiten und Beratung von Bankmitarbeitern ausüben. Es würde daher kein Zusammenhang mit der angestrebten Psychologenausbildung bestehen.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen wären dann abzugsfähig, wenn sie derart umfassend wären, 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 würden.

Da sich der Bf. derzeit bereits in Altersteilzeit befinden würde, wäre die Stichtagspension bereits fixiert und damit hätte der Bf. nach Beendigung der Ausbildung bereits das Pensionsalter erreicht.

Für eine erwerbsorientierte Umschulung würde es sprechen, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt. Da ein Pensionist keine Erwerbstätigkeit ausübe, wären Bildungsmaßnahmen jedweder Art (Fortbildung, Ausbildung, Umschulung) grundsätzlich nicht als Werbungskosten absetzbar (siehe auch VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050). Davon ausgenommen wäre ein Frühpensionist, der nachweist oder glaubhaft machen könne, dass er die Bildungsmaßnahme zum beruflichen Wiedereinstieg absolviert und somit tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt.

Die Aufwendungen für den Studiengang "Bachelor Angewandte Psychologie" an der ***5*** in ***6*** i. H. von 2.115,99 € (Kursgebühr 1992 € + Fachzeitschriften 123,99 €) wären daher nicht anerkannt worden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Schreiben vom 18.9.2018 fristgerecht Beschwerde in der er ersucht, die Aufwendungen für den Studiengang „Bachelor Angewandte Psychologie“ anzuerkennen. Begründet wurde diese Beschwerde damit, dass der Bf. nach dem Studium Psychologie eine selbständige Arbeit aufnehmen werde und würde dies in zwei bis drei Jahren sein. Der Bf. wäre derzeit in Altersteilzeit mit 60%, damit er seine wesentliche bisherige Tätigkeit einschränken könne, um seine Bildungstätigkeit ausüben zu können. Als Person in zukünftiger Alterspension mit 65 Jahren stünde es dem Bf. offen uneingeschränkt zu verdienen und eine selbständige Tätigkeit aufzunehmen und natürlich auch Einkommensteuer zu zahlen. Nach Beratungsgesprächen mit der Wirtschaftskammer hätte er alle Fragen klären können.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 1.2.2019 wurde der Beschwerde vom 18.9.2018 inhaltlich nicht Folge gegeben, sondern wurde – in der gesondert ergangenen

Bescheidbegründung – ausgesprochen, dass ein vorläufiger Bescheid ergeht. Diese Beschwerdeentscheidung enthielt die nachstehend wiedergegebene Begründung:

Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 wären 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. Der Bf. würde sich im 63. Lebensjahr und in Altersteilzeit befinden, der Zeitpunkt seines Pensionsantrittes würde daher feststehen. Am 18.9.2018 hätte der Bf. angegeben, dass er beabsichtigen würde, in 2-3 Jahren nach Beendigung des Studiums „Psychologie“, eine selbständige Tätigkeit aufzunehmen und es ihm aufgrund des Umstandes, dass er sich zu diesem Zeitpunkt bereits in Alterspension befinde offenstehen würde, uneingeschränkt zu verdienen.

Diese beabsichtigte selbständige Tätigkeit würde in keinem Zusammenhang mit der jetzigen beruflichen Tätigkeit stehen. Im Studium der Psychologie könne allenfalls eine mögliche umfassende Umschulung im Sinne der oben dargestellten gesetzlichen Bestimmung erkannt werden. Diesfalls würden allenfalls vorweggenommene Betriebsausgaben vorliegen. Der Zweck der Umschulung müsse allerdings darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen (keine bloß hobbymäßige Verwertung). Es müssten grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.

Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt könne allerdings nicht erkannt werden, ob der Bf. die geplante selbständige Tätigkeit tatsächlich in einem entsprechenden Ausmaß ausüben werde. Es bestünde aber zumindest die Möglichkeit, dass der Bf. hierdurch eine neue Einkunftsquelle eröffnen werde. Außer der Absichtserklärung würden jedoch bis dato keine konkreten Umstände vorliegen, die auf ein tatsächliches Abzielen einer Einkünfteerzielung im Bereich der Psychologie schließen lassen. Eine endgültige Beurteilung dieses Sachverhaltes zum gegenwärtigen Zeitpunkt wäre daher noch nicht möglich. Erst wenn es dem Bf. gelinge nachzuweisen, dass die Tätigkeit tatsächlich zur Erzielung von (positiven) Einkünften geeignet sei, könne eine endgültige Beurteilung vorgenommen werden. Die gesetzliche Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO würde es der Abgabenbehörde erlauben eine Abgabe vorläufig festzusetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Gem. Abs. 2 leg.cit. wäre die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Aufgrund dieser Tatsachen würden die streitgegenständlichen Bildungsaufwendungen betreffend das Jahr 2017 vorläufig nicht berücksichtigt. (Siehe auch UFSL vom 13.01.2012, RV/0075-L/11).

Mit Schreiben vom 25.2.2019 (beim Finanzamt am 26.2.2019) eingelangt stellte der Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag betreffend die Beschwerde vom 18.9.2018 und führte folgendes in Ergänzung zur Beschwerde aus:

Neben seinem Psychologiestudium hätte der Bf. mit Sommersemester 2019 den Universitätslehrgang Psychosoziale Beratung (akademisch) / Lebens- und Sozialberater an der ***7*** belegt. Dieses umfangreiche Studium von 6 Semestern würde es dem Bf. ermöglichen das Gewerbe des Lebens- und Sozialberaters auszuüben und ginge weit über ein Hobby hinaus. In der Anlage wären einige Unterlagen angeschossen, die einen (Anmerkung: zu ergänzen wohl: Überblick über den) Umfang über den neuen Beruf geben.

Der Bf. beantrage daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheids, mit dem seinem Beschwerdevorbringen Rechnung getragen werde.

Diesem Vorlageantrag waren ein Informationsblatt der WKO vom 20.3.2006 über den Tätigkeitskatalog des Gewerbes der Lebens- und Sozialberatung (§ 119 GewO 1994), eine Rechnung der ***7*** vom 16.1.2019 über eine Teilnahmegebühr von insgesamt € ***8*** für einen Universitätslehrgang „Psychosoziale Beratung“ ab dem Sommersemester 2019 mit einer Studiendauer von sechs Semestern sowie eine Teilnahmebestätigung ebenfalls der ***7*** vom 3.2.2019 über den die Teilnahme an einer Lehrveranstaltung des Studiums „Psychosoziale Beratung“ vom 1.2. bis 3.2.2019 angeschossen.

Mit Vorlagebericht vom 30.4.2019 wurde die Beschwerde vom 18.9.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 17.9.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und in der Stellungnahme vom Finanzamt folgendes ausgeführt:

Das Finanzamt würde beantragen, den Einkommensteuerbescheid 2017 im Sinne der von der Abgabenbehörde erlassenen BVE abzuändern (vorläufige Nichtanerkennung der Kosten). Im Vorlageantrag würde der Bf. nunmehr bekanntgeben, er habe neben seinem Psychologiestudium im Jahr 2019 den Universitätslehrgang „Psychosoziale Beratung/Lebens- und Sozialberater“ an der ***7*** belegt und führt an, dass ihm dieses umfangreiche Studium die Ausübung des Gewerbes „Lebens- und Sozialberater“ ermöglichen werde. Dem Vorlageantrag wurde das Informationsblatt für Gewerbebehörden zum Tätigkeitskatalog des Gewerbes der Lebens- und Sozialberatung beigelegt.

Wie in der BVE begründend vom Finanzamt ausgeführt worden wäre, müsse der Zweck der Umschulung darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen (keine bloß hobbymäßige Verwertung) und es müssten grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen würden.

Der ursprüngliche Plan des Bf., ab Erreichen des Alters von 65 Jahren als Psychologe zu arbeiten, wäre mittlerweile offensichtlich wieder verworfen worden. Im Vorlageantrag würde

der Bf. nun angeben, dass er die Möglichkeit haben werde, als Lebens- und Sozialberater zu arbeiten.

Weitere Fakten zum Fernstudium des Bf. wären im Internet unter https://www.***9*** unter „FAQ“ abrufbar.

Es wäre nicht außergewöhnlich, dass Menschen am Ende des Berufslebens Bildungsmaßnahmen aus unterschiedlichsten Beweggründen ergreifen. Eine „umfassende Umschulung“ im Sinne der steuerlichen Bestimmungen, mit deren Absetzbarkeit Menschen gefördert werden sollen, die ihren Arbeitsplatz verloren haben, bzw. die sich beruflich neu orientieren wollen (oder müssen), könne aber damit nicht automatisch verbunden werden.

Bei der großen Anzahl an Lebens- und Sozialberatern würde es auch sehr ungewiss erscheinen, ob mit einer neu begonnenen selbständigen Tätigkeit als solcher, in absehbarer Zeit steuerlich relevante Ergebnisse (Gewinne) erwirtschaftet werden können. Bildungsmaßnahmen die aus allgemeinem Interesse getätigt werden, wären steuerlich nicht absetzbar.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist im Februar 1956 geboren. Er hat im Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer der ***12*** bezogen und übte er IT-Tätigkeiten aus. Daneben war der Bf. für die Beratung von Bankmitarbeitern betreffend den Vertrieb von Produkten seines Dienstgebers über Banken zuständig.

Der Bf. hat sich seit 1.7.2016 in Altersteilzeit (60%) befunden und bezieht seit 1.3.2020 eine Alterspension.

Im Zeitraum 1.1.2017 bis 1.11.2017 hat der Bf. an der ***11*** in ***6*** einen Studiengang „Bachelor Angewandte Psychologie“

13 besucht wofür Teilnahmegebühren von € 1.992,00 angefallen sind. Weder von öffentlichen Stellen noch von seinem Dienstgeber hat er dafür Ersätze erhalten. An Kosten für Bücher bzw. Zeitschriften im Zusammenhang mit diesem Studiengang sind dem Bf. € 123,99 erwachsen.

Gegenstand des Fernstudienganges „Bachelor Angewandte Psychologie“ ist Folgendes:

Dieser Studiengang vereint die drei großen Themenfelder Psychologie, Gesundheit und Wirtschaft bzw. Management durch ein praxisnahes und an den Anforderungen des Arbeitsmarktes orientiertes Curriculum. Mit dieser fachlichen Ausrichtung ist er auf die

dynamischen und komplexer werdenden Prozesse der Gesellschaft und Arbeitswelt abgestimmt.

[...]

Bei diesem Studiengang überwiegt der Anteil psychologischer Anwendungsfächer (wie beispielsweise Gesundheitspsychologie, Arbeits- und Organisationspsychologie, Gerontopsychologie, Markt- und Konsumpsychologie), ohne aber auf notwendige psychologische Grundlagenfächer (Allgemeine Psychologie, Persönlichkeitspsychologie, Sozialpsychologie, Entwicklungspsychologie) zu verzichten, weil diese Fächer benötigt werden, damit nachvollziehbar ist, wie sich psychologisches Grundlagenwissen in die Praxis integrieren lässt. Ziel des Studiengangs ist es, insbesondere für die Berufspraxis notwendige Fertigkeiten und Kompetenzen zu vermitteln. Daher orientiert sich der Studiengang an den Bedürfnissen von Unternehmen, die sich eine stärkere Anwendungsorientierung von Studiengängen wünschen.

Es gibt folgende Wahlpflichtfächer:

Betriebliches Gesundheitsmanagement (Schwerpunkt Arbeit und Gesundheit)

Werbe- und Marketingpsychologie (Schwerpunkt Marketing und Gesundheit)

Pädagogische Psychologie (Schwerpunkt Bildung und Gesundheit)

Gerontopsychologie (Schwerpunkt Alter und Gesundheit)

Sportpsychologie (Schwerpunkt Sport und Gesundheit)

[...]

Die potentiellen Arbeitsbereiche eines Absolventen dieses Fernstudienganges beschreibt die ***11*** wie folgt:

Absolventen des Studiengangs „Angewandte Psychologie“ finden ihre Einsatzfelder in ganz unterschiedlichen Arbeitsgebieten. Die Spannbreite reicht von Personal- oder Marketingabteilungen/-agenturen über die Arbeit in öffentlichen Beratungsstellen, in Wirtschaft und Verwaltung, bis hin zu Forschung und Lehre. Psychologen arbeiten in der Regel entweder im Angestellten- oder Beamtenverhältnis oder machen sich selbständig und bieten ihre Dienstleistungen oder Produkte auf dem freien Markt an.

[...]

Der Fernstudiengang “Angewandte Psychologie” steht in keinem Zusammenhang mit der vom Bf. für die ***12*** ausgeübte Tätigkeit.

Konkrete Maßnahmen zur Ausübung einer selbständigen Tätigkeit und zwar insbesondere zur Ausübung eines Lebens- und Sozialberaters hat der Bf. bis dato – bis auf eine Erkundigung bei der Wirtschaftskammer welche Tätigkeiten im Rahmen des Gewerbes Lebens- und

Sozialberatung ausgeübt werden können – nicht gesetzt und ist auch nicht absehbar, wann solche Schritte zur konkreten Ausübung dieser Tätigkeit, die zur Erzielung von Einkünften aus dieser Tätigkeit führt, gesetzt werden.

Im Sommersemester 2019 hat der Bf. mit einem Studium an der ***7*** „Psychosoziale Beratung“ mit einer Studiendauer von sechs Semestern begonnen.

Bis dato verfügt der Bf. über keine Gewerbeberechtigung und zwar insbesondere nicht für das Gewerbe eines Lebens- und Sozialberaters gemäß § 119 GewO 1994.

2. Beweiswürdigung

Der Umstand, dass der Bf. im Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer der ***12*** bezogen hat, ergibt sich aus dem vorliegenden Lohnzettel. Die Feststellung, dass er für seinen Arbeitgeber IT-Tätigkeiten ausübte und auch für die Beratung von Bankmitarbeitern betreffend den Vertrieb von Produkten seines Dienstgebers über Banken zuständig war, ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 6.9.2018 und ist zwischen den Parteien nicht strittig.

Dass sich Bf. seit 1.7.2016 in Altersteilzeit (60%) befunden hat und seit 1.3.2020 eine Alterspension bezieht, ergibt sich aus den an die Finanzverwaltung übermittelten Lohnzetteln.

Dass der Bf. im Zeitraum 1.1.2017 bis 1.11.2017 an der ***11*** in ***6*** einen Studiengang „Bachelor Angewandte Psychologie“ besucht hat und die Höhe der Teilnahmegebühren folgt aus der vom Bf. vorgelegten Zahlungsbescheinigung der angeführten Hochschule vom 21.1.2018. Die Höhe der Aufwendungen für Bücher bzw. Zeitschriften für diesen Studiengang ergibt sich aus den ebenfalls vom Bf. vorgelegten diesbezüglichen Belegen (Rechnungen ***14*** über € 13,99 und € 20,60 sowie Überweisungen an die ***15*** vom 23.1.2017 [€ 4,20] und vom 5.5.2017 [€ 38,40]).

Der Gegenstand des Fernstudienganges „Bachelor Angewandte Psychologie“ sowie die potentiellen Arbeitsbereiche eines Absolventen dieses Fernstudienganges ergeben sich aus den Ausführungen auf der Homepage der ***11*** (https://www.***16***/).

Der Umstand, dass der Fernstudiengang „Angewandte Psychologie“ in keinem Zusammenhang mit der vom Bf. für die ***12*** ausgeübte Tätigkeit steht, ergibt sich bereits aus dem Vorbringen des Bf. in der Beschwerde bzw. ist auch für das Bundesfinanzgericht kein Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit erkennbar.

Die Feststellung, dass der der Bf. bis dato keine konkreten Maßnahmen zur Ausübung einer selbständigen Tätigkeit und zwar insbesondere zur Ausübung eines Lebens- und Sozialberaters gesetzt hat und auch nicht absehbar ist, wann solche Schritte zur konkreten Ausübung dieser Tätigkeit, die zur Erzielung von Einkünften aus dieser Tätigkeit führt, gesetzt werden, ergibt sich zum einen aus dem Beschwerdevorbringen selbst, wenn der Bf. lediglich unbestimmt ausführt, dass es ihm als Person in zukünftiger Alterspension mit 65 Jahren offen stünde uneingeschränkt zu verdienen und eine selbständige Tätigkeit aufzunehmen. Auch im Vorlageantrag findet sich diesbezüglich kein Vorbringen obwohl das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung, der nach ständiger Rechtsprechung der Charakter eines Vorhaltes zukommt (vgl. zB VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; BFG 14.01.2020, RV/7103753/2019), festgestellt hat, dass bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht erkannt werden kann, ob der Bf. die geplante selbständige Tätigkeit tatsächlich in einem entsprechenden Ausmaß ausüben wird. Dabei ist weiters zu berücksichtigen, dass das Finanzamt bereits im Ergänzungsersuchen vom 5.9.2018 den Bf. ersucht hat anzugeben welche konkreten Maßnahmen der Bf. zur Erzielung von steuerpflichtigen Maßnahmen aufgrund des Studienganges Psychologie bereits gesetzt hat und der Bf. – ohne irgendwelche konkreten Schritte zu nennen – lediglich auf dieses Ersuchen erwidert habe, in zwei bis drei Jahren als Psychologe tätig zu sein. Schließlich ist auch darauf zu verweisen, dass der Bf. betreffend die Einkommensteuervorauszahlungen für 2021 mit Ersuchen vom 17.2.2021 gebeten wurde, bekanntzugeben, in welcher Höhe er die Einkommensteuervorauszahlung leisten möchte bzw. wie hoch sein (geschätztes) steuerpflichtiges Einkommen im Veranlagungsjahr 2021 sein wird. Dieses Ersuchen wurde am 28.2.2021 vom Bf. dahingehend beantwortet, dass seine Privatpension schon komplett von der PVA versteuert werde und daher keine Vorauszahlung nötig wäre. Damit gibt der Bf. zu erkennen, dass er entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde auch im Jahr 2021 (also nach dem Beginn des Bezuges der Alterspension und nach drei Jahren gerechnet ab Einbringung der Beschwerde) keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen und daher auch 2021 eine solche nicht beginnen wird.

Die Feststellung, dass der Bf. bis dato über keine Gewerbeberechtigung und zwar insbesondere nicht für das Gewerbe eines Lebens- und Sozialberaters gemäß § 119 GewO 1994 verfügt, ergibt sich aus einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage des Gewerbeinformationssystems Austria (GISA).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 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.

Im gegenständlichen Fall ist lediglich zu prüfen, ob der vom Bf. im Jahr 2017 besuchte Fernstudiengang „Angewandte Psychologie“ eine umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne der angeführten gesetzlichen Bestimmung darstellt, weil unstrittig keine Aus- bzw. Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit dem vom Bf. im Jahr 2017 ausgeübten Beruf bzw. einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit (im IT-technischen Bereich bzw. dem Vertrieb von Versicherungsprodukten) besteht.

Unter Umschulung sind Bildungsmaßnahmen zu verstehen, die keinen Zusammenhang mit der aktuell oder zuletzt ausgeübten Tätigkeit aufweisen. Seit der rückwirkend in Kraft getretenen Änderung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 mit dem AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) ist es erforderlich, dass die Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die Beweggründe für Umschulungsmaßnahmen können vielfältig sein, sie können zum einen beispielsweise in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder auch nur einem Interesse an einer Neuorientierung entspringen. Ob der Wille besteht, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich auszuüben oder ob andere Motive des Steuerpflichtigen der Umschulungsmaßnahme zu Grunde liegen (z.B. hobbymäßige Verwertung), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Die ausdrücklich im Gesetz genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist daher zum einen mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988) zum anderen aber auch mit den Grundsätzen der Liebhabereibeurteilung zu sehen.

Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes bzw. einer selbständigen Tätigkeit zu verschaffen, ist sohin im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321; VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159). Eine bloße Absichtserklärung des Steuerpflichtigen ist nicht ausreichend, dh. es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. wiederum VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich, dass bis dato vom Bf. konkrete klar und deutlich nach außen tretende Schritte bzw. Maßnahmen für eine neue selbständige Tätigkeit als Lebens- und Sozialberater bzw. einer anderen Tätigkeit, für die das im Rahmen des Fernstudienganges „Angewandte Psychologie“ erworbene Wissen verwertet werden kann, nicht gesetzt wurden, sondern vielmehr aufgrund des Vorbringens im Vorlageantrag davon ausgegangen werden muss, dass vor dem Abschluss des im Sommer 2019 begonnenen Studiums „Psychosoziale Beratung“ keine konkreten Schritte in Hinblick auf die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit gesetzt werden. Vielmehr ist es so, dass die vom Bf. bis dato gesetzten

Handlungen über eine reine Absichtserklärung zur Erzielung von künftigen Einnahmen nicht hinausgehen.

Die bloße Möglichkeit einer neuen Berufsausübung bzw. selbständigen Tätigkeit reicht somit nicht aus, insbesondere da es sich bei der vom Bw. absolvierten Ausbildung um Aufwendungen im Zusammenhang mit einer bisher noch nicht ausgeübten Tätigkeit handelt, die zudem einen starken Bezug zur Lebensführung aufweist.

Es kann allerdings derzeit nicht zweifelsfrei festgestellt werden, ob es in Zukunft (2022 oder noch später, dh. nach Abschluss des Studiums „Psychosoziale Beratung“) tatsächlich zu einer diesbezüglichen selbständigen Tätigkeit des Bf. kommen wird oder nicht, weswegen der angefochtene Bescheid – in Übereinstimmung mit der ergangenen Beschwerdeverentscheidung – dahingehend abzuändern ist, dass die Einkommensteuer für 2017 vorläufig gemäß § 200 BAO festgesetzt wird.

Da bis dato keine über die Absichtserklärung des Bf. hinausgehende Umstände vorliegen, dass dieser seine Ausbildung im Rahmen einer neuen Tätigkeit mit Einkunftsquellencharakter auch verwerten wird, können die geltend gemachten Aufwendungen vorläufig nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden, weswegen die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten ist das Bundesfinanzgericht der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Darüber hinaus hing die Entscheidung von den Umständen des Einzelfalles, nämlich von Sachverhaltsfragen ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Linz, am 7. Mai 2021