

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria Grohe in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***stV2*** über die Beschwerde vom 27. August 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Juli 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, 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 dem beigeschlossenen Berechnungsblatt 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

1. Verfahrensgang

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf.), der im Streitjahr bei ***DG** als Projektleiter nicht selbständig beschäftigt war, machte in seinem elektronisch eingereichten Antrag auf **Arbeitnehmerveranlagung 2013** Ausbildungskosten und Fachliteratur in Höhe von € 3.579,00 als Werbungskosten sowie Krankheitskosten in Höhe von € 4.015,00 als außergewöhnliche Belastung geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2013** wurden die Aufwendungen iZm dem psychotherapeutischen Präpodeutikum und Supervision mit folgender Begründung nicht als Werbungskosten anerkannt:

„In dem Ersuchen um Ergänzung vom 26.05.2014 wurden Sie um eine Aufstellung und die Kopie der Belege betreffend die beantragten Werbungskosten und Krankenkosten inkl. Kostenersatzes durch die Krankenkasse ersucht.

Da Ihrer Vorhaltsbeantwortung weder eine Aufstellung noch eine Erläuterung beilagen und aus dem Umfang der Belege für das Finanzamt nicht ersichtlich ist, welche Aufwendungen den Werbungskosten und welche der außergewöhnlichen Belastung zuzuordnen sind, konnten die beantragten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.“

In seiner dagegen erhobenen **Beschwerde** rügt der Bf., dass bei der Berechnung der ANV erhöhte Werbungskosten und Krankenkosten zu Unrecht nicht anerkannt worden seien und wird die Berücksichtigung von € 5.886,10 beantragt.

Die belangte Behörde wies in ihrer abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 20.11.2014 begründend darauf hin, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, deshalb nicht berücksichtigt worden seien, da sie den Selbstbehalt iHv € 3.594,21 nicht überstiegen.

Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem psychotherapeutischen Präpodeutikum und der Supervision seien aus folgenden Gründen nicht als Werbungskosten anerkannt worden:

„Bei der Anerkennung von Fortbildungskosten im ausgeübten Beruf ist es notwendig, dass es sich um berufsspezifische Fortbildung handelt. Das ergibt sich aus der Kurszusammensetzung (Teilnehmerkreis). Dass der Lehrgang nützlich und sinnvoll und darüber hinaus im Interesse des Arbeitgebers gelegen ist, steht nicht in Streit, seine Erforderlichkeit ist aber nicht erkennbar. Diese Ansicht ändert aber auch die Bestätigung des Arbeitgebers nicht.

Der Kurs Psychotherapeutisches Präpodeutikum ist eine Ausbildungsstufe zum Beruf des Psychotherapeuten und stellt einen psychosozialen Grundlehrgang dar.

Nach ho. Ansicht ist bei den gegenständlichen Kursen kein Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf zu erkennen, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen war.“

In seinem **Vorlageantrag** wendet sich der Bf. gegen die Nichtanerkennung der Fortbildungskosten mit folgender Begründung:

„In Ihrer Begründung führen Sie an, dass die Erforderlichkeit der angeführten Fortbildungskosten nicht gegeben sei.

*Ein Teil meiner Tätigkeit innerhalb der ***DG** umfasst seit Oktober 2013 ein supervisorisches Setting (rund 10% meiner Gesamttätigkeit inkl. Vor- und Nachbereitung). Konkret handelt es sich dabei zunächst um ein regelmäßig, (alle vier Wochen) stattfindendes Gruppensetting im Bereich Supply Chain Management, welches zum Ziel hat, komplexe, oft belastende Arbeitssituationen zu analysieren, und unterstützend bei Selbstreflexion und der Bewältigung von Problemen tätig zu sein. Ziel ist es, diese Tätigkeit auch anderen Bereichen im Unternehmen anzubieten, und so meine in der Ausbildung erlernten Inhalte regelmäßig und direkt in den Arbeitsalltag zu übertragen. Dieses Arbeitssetting trägt im Weiteren dazu bei, meine beruflichen Weiter- und Aufstiegsmöglichkeiten innerhalb des Unternehmens als interner Berater und Supervisor zu sichern.*

Der parallel zur Supervisionsausbildung absolvierte psychosoziale Grundlehrgang Psychotherapeutisches Propädeutikum hilft mir dabei im oben beschriebenen Arbeitssetting handlungsfähig zu bleiben und ggf. richtige Interventionen zu setzen.

Die Kosten für die Ausbildung werden nicht vom Unternehmen getragen da auf Grund von Sparmaßnahmen die Schulungskosten für Mitarbeiterinnen sehr stark reduziert wurden. Da für meinen weiteren beruflichen Werdegang eine permanente Weiterentwicklung unbedingt notwendig ist, habe ich mich entschlossen, die hohen Kosten selbst zu tragen. Die Seminare sind für die Entwicklung meiner beruflichen Rolle innerhalb des Unternehmens aber auch für eine professionelle Bewältigung meiner herausfordernden Aufgaben essentiell, (siehe „Bestätigung der Arbeitgebers“ welche bereits dem FA vorliegt.)

*Auf Grund meiner Ausführungen sehe ich die Fortbildungskosten in einem direkten Zusammenhang mit meiner Verwendung im Unternehmen der ***DG** als gegeben und beantrage daher diese anzuerkennen.*

Weiters verweise ich auf die Ausführungen in meiner Beschwerde und beantrage diese dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorzulegen.“

In ihrem **Vorlagebericht** an das Bundesfinanzgericht nimmt die **belangte Behörde** wie folgt Stellung:

Der Beschwerdeführer (Bf.) macht im Zuge der eingereichten Arbeitnehmerveranlagung 2013 Ausbildungskosten und Fachliteratur als Werbungskosten bzw. Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen geltend. Diese wurden nach dem durchgeführten Vorhalteverfahren im Zuge der Erlassung des Erstbescheides vom 28.7.2014 bzw. der Beschwerdeentscheidung vom 20.11.2014 steuerlich mangels Zuordnung der Aufwendungen zu den jeweiligen Abzugsposten bzw. mangels erkennbaren Zusammenhanges mit dem ausgeübten Beruf nicht anerkannt.

*Im Zuge des Beschwerdeverfahrens machte der Bf. geltend, dass ihn die Inhalte der strittigen Ausbildung vor allem dabei unterstützen, die im Rahmen seiner Stellenbeschreibung geforderten Inhalte zu erarbeiten und seine Vorgehensweise im Unternehmen zu professionalisieren. Auch wurde eine "Bestätigung" des Arbeitgebers mit einem vergleichbaren Wortlaut eingereicht. Selbst im Zuge des Vorlageantrages vom 18.12.2014 stellte der Bf. noch fest, dass ein Teil seiner Tätigkeit, seit Oktober 2013, ein supervisorisches Setting beinhalte (nur ca. 10% der Gesamttätigkeit inklusive Vor- und Nachbereitung). Die Seminare seien für die Entwicklung seiner beruflichen Rolle innerhalb des Unternehmens aber auch für eine professionelle Bewältigung seiner herausfordernden Aufgaben essentiell. Deswegen sehe er einen direkten Zusammenhang zwischen den Fortbildungskosten und seiner Verwendung im Unternehmen der ***DG** als gegeben an. Erst im Zuge der Beantwortung des letzten Vorhalts (der am 10.12.2015 versandt worden ist) wurde durch die steuerliche Vertretung erstmals in den Raum gestellt, dass es sich bei den beantragten Werbungskosten eigentlich um vorweggenommene Betriebsausgaben handle, da sein Mandant eigentlich eine Umschulung für seine "ab 2016 geplante gewerbliche Tätigkeit im Bereich der biopsychosozialen Beratung" vornehme. Nach Abschluss der Umschulung werde sein Mandant die nichtselbständige Tätigkeit kündigen und nur noch Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit beziehen.*

Beweismittel: Im Zuge der Vorhalteverfahren eingereichte Honorarnoten, Belege und "Bestätigungen" des Arbeitgebers

Stellungnahme: Bei den eingereichten Belegen handelt es sich um Teilnahmebestätigungen der ÖAGG-Akademie zu Kursen wie "Erste Hilfe für die Seele" und ein Einführungsseminar für Supervision/Coaching, die teilweise dem Psychotherapeutischen Propädeutikum zuzurechnen sind, sowie Honorarnoten einer Psychotherapeutin, die vom Abgabepflichtigen mit dem Vermerk "Selbsterfahrung im Zuge der Supervisionsausbildung bzw. Propädeutikum" versehen worden sind.

Hierbei handelt es sich um Aufwendungen, die auch dem Kreis der privaten Lebensführung zuzurechnen sein könnten, weswegen ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen ist (vgl. VwGH 22.09.2000, 98/15/0111).

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, bei denen jedoch ebenso ein Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung nicht auszuschließen ist, liegen nur dann abzugsfähige Kosten vor, wenn sich die Aufwendungen für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 30.05.2001, 2000/13/0163). Die Notwendigkeit ist dabei dahingehend zu verstehen, ob die Aufwendungen objektiv für die Erwerbstätigkeit sinnvoll sind (VwGH 12.04.1994, 91/14/0024). Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar

trägt oder beispielsweise Seminare für Lehrer vom pädagogischen Institut (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet werden, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit.

Der Umstand, dass der Arbeitgeber die Inhalte der Ausbildung zwar für hilfreich erachtet, gleichzeitig aber davon Abstand nimmt, wenigstens einen wesentlichen Teil der Kosten zu tragen, deutet darauf hin, dass eine Notwendigkeit dieser Kurse im Rahmen der Ausübung der aktuellen nichtselbständigen Tätigkeit tatsächlich nicht vorliegt. Es ist davon auszugehen, dass sich die steuerliche Vertretung dieses Umstandes bewusst ist, sodass die erstmals im Zuge der letzten Vorhaltsbeantwortung vorgebrachte Behauptung, der Bf. plane eine umfassende Umschulung hin zu einer gewerblichen Tätigkeit nach Ansicht des ho. Finanzamtes einer besonders kritischen Würdigung zu unterziehen ist. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.11.1992, 91/13/0030; und 31.10.1991, 90/16/0176) entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die jeweils erste Äußerung des Verfahrensbeteiligten der Wahrheit am nächsten kommt.

Darüber hinaus ist ein Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit fraglich. Denn von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können. Allerdings beinhalten laut Angaben des Bf. nur 10% der Gesamttätigkeit ein supervisorisches Setting.

Bei Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handelt es sich jedenfalls um vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. Die Umschulungsmaßnahme muss laut Gesetzestext auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 25.6.2000, 95/14/0134, VwGH 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Gleiches gilt für vorweggenommene Betriebsausgaben, welche bereits vor Betriebseröffnung anfallen können, allerdings nur wenn die Eröffnung eines Betriebes tatsächlich ernsthaft beabsichtigt ist. Die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss für die Außenwelt erkennbar sein (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 4 Anm 57). Die Umschulungen müssen darüber hinaus umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (Doralt, EStG, § 16 Tz 203/4/2, Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621; zitiert in UFSW GZ. RV/1938-W/07 vom 31.3.2008).

Das bisher im Zuge der letzten Vorhaltsbeantwortung vage vorgebrachte Vorbringen, der Bf. plane ab 2016 eine gewerbliche Tätigkeit im Bereich der biopsychosozialen Beratung, ist nach

Ansicht des ho. Finanzamtes noch nicht geeignet, um umfassende Umschulungsmaßnahmen iSd § 4 Abs. 4 Z 7 EStG entsprechend steuerlich geltend zu machen.

Hinsichtlich der Fachliteratur wird darauf verwiesen, daß es Sache des Steuerpflichtigen ist, die Berufsbezogenheit aller Druckwerke im Einzelnen darzutun. Mangelt es an der Offenlegung, ist den Aufwendungen zur Gänze die Abzugsfähigkeit zu versagen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Betreffen derartige Aufwendungen sowohl die selbständige als auch die nichtselbständige Tätigkeit, hat eine Aufteilung auf beide Einkunftsquellen zu erfolgen (VwGH 29.5.1996, 93/13/0008; handelt es sich z.B. bei den Buch Supervisions-Tools um Werbungskosten oder vorweggenommene Betriebsausgaben?).

In dem Ausmaß, in dem eine Krankheit vorliegt, wird beantragt, die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen, Rezeptgebühren u.ä. als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zuzulassen. Nach derzeitigem Kenntnisstand wird jedenfalls beantragt, die Bescheidbeschwerde hinsichtlich der Fortbildungskosten bzw. umfassenden Umschulungsmaßnahmen gem. § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen.

Nach einem zwischenzeitigen Wechsel der steuerlichen Vertretung des Bf. übermittelte diese dem BFG die folgende „**Ergänzende Stellungnahme**“ vom **5.4.2018** :

*Wie am 13.3.2018 telefonisch abgestimmt, darf ich Ihnen unsere **ergänzende Stellungnahme** zu dem am 22.12.2015 ausgefertigten Vorlagebericht betreffend unseren Klienten übermitteln.*

1. Sachverhalt

*Im Folgenden wird der bisherige Verlauf der für 2013 noch offenen Arbeitnehmerveranlagung unseres Klienten (Steuernummer ***BF1StNr1***) im Wesentlichen dargestellt:*

- Im per 31.3.2014 eingebrachten L1 wurden seitens des Steuerpflichtigen Umschulungskosten iHv EUR 3.044,00 und Kosten für Fachliteratur iHv EUR 535,00 als Werbungskosten geltend gemacht.

- Diese Werbungskosten wurden vom zuständigen Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf nicht anerkannt, da der Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf nach der Begründung des Finanzamts fehlen würde.

- Die Vorhaltsbeantwortung zum Vorlageantrag vom 18.12.2014 erfolgte durch den zu diesem Zeitpunkt bevollmächtigten steuerlichen Vertreter. Darin wurde dargelegt, dass die Werbungskosten aus Umschulungsmaßnahmen mit Zielsetzung einer selbständigen Tätigkeit resultieren.

— Im Vorlagebericht vom 22.12.2015 an das BFG wurde seitens der Abgabenbehörde beantragt, die Bescheidbeschwerde im Hinblick auf die Fortbildungskosten bzw. umfassenden

Umschulungsmaßnahmen abzuweisen. Hinsichtlich der Fachliteratur wurde darauf hingewiesen, dass die Berufsbezogenheit der Druckwerke vom Steuerpflichtigen im Einzelnen darzulegen wäre.

Der bisher dargelegte Sachverhalt soll nunmehr ergänzt und nochmals dargelegt werden, warum es sich gegenständlich nur um eine steuerlich abzugsfähige Umschulungsmaßnahme handeln kann.

Die angesetzten Krankheitskosten stehen nicht in Zusammenhang mit den Umschulungen unseres Klienten und werden hier daher nicht thematisiert.

2. Stellungnahme

Aufgrund folgender Punkte handelt es sich bei den angesetzten Kosten jedenfalls um vorweggenommene Werbungskosten (vgl LStR 2002 RZ 361) im Rahmen einer erwerbsorientierten und ernsthaften Umschulung:

— Aus Interesse an einer beruflichen Neuorientierung hat unser Klient in den vergangenen Jahren während seines Angestelltenverhältnisses umfassende Qualifizierungsmaßnahmen abgeschlossen bzw. wesentliche Teile absolviert, um konkret im Bereich der Supervision/Psychotherapie selbständige Einkünfte zu erzielen.

- Im Jahr 2013 startete unser Klient mit einem Supervisionslehrgang bei dem Anbieter Österreichischer Arbeitskreis für Gruppentherapie und Gruppendynamik (kurz ÖAGG; eine der größten anerkannten psychotherapeutischen Ausbildungsorganisationen in Österreich) und schloss diesen im Frühjahr 2017 erfolgreich ab.

Im Curriculum mit einer Mindestdauer von 2,5 Jahren ist neben einem umfangreichen Theorieteil (590 Arbeitseinheiten) das eigenständige Abhalten von Supervisionen vorgeschrieben. Verpflichtender Bestandteil des Lehrgangs ist es zudem, diese Praxiserfahrungen im Rahmen von Supervisionen durch bereits ausgebildete Supervisoren wiederum selbst zu reflektieren (sog. Eigen-Supervision mit insgesamt 60 Einheiten).

Fachbücher sind im Rahmen der Theorieseminare sowie va der für die Graduierung notwendigen Abschlussarbeit notwendig.

Zur Ermöglichung des Abschlusses dieses Lehrganges fielen für den Steuerpflichtigen 2013 also Kosten für die Theorieseminare, die Eigen-Supervisionen sowie Fachbücher an.

— Um künftig eine erweiterte Dienstleistungspalette von „Beratung“ bis „therapeutischer Heilung“ anbieten zu können, begann unser Klient 2014 zudem mit der Ausbildung zum Psychotherapeuten.

Das Curriculum zum Psychotherapeuten umfasst gem. § 2 Psychotherapiegesetz folgende Ausbildungsteile:

- Allgemeiner Teil (sog Propädeutikum mit zeitlichem Ausmaß von rd. 4 bis 5 Semester). Diesen hat unser Klient im März 2016 abgeschlossen.
- Spezieller Teil (sog Fachspezifikum; im Falle von Hrn ***1*** mit einer Dauer von zumindest 7 Semestern und Möglichkeit eines akademischen Abschlusses). Unser Klient hat mit diesem zweiten Teil im Oktober 2016 begonnen. Ab aus heutiger Sicht Juli 2018 ist er befugt, sein bisheriges Beratungsangebot um psychotherapeutische Heilmaßnahmen (unter Eigen-Supervision) entgeltlich zu erweitern.

Konkrete Gespräche für einen Ausstieg aus dem bis dahin bestehenden Angestelltenverhältnis (bei ***DG** als kaufmännischer Projektmitarbeiter) wurden im April 2015 seitens Hrn ***1*** mit seinen Vorgesetzten geführt. Mitte August 2016 hat unser Klient sein Dienstverhältnis aufgegeben und konnte sich dadurch auf den Aufbau seiner selbständigen Beratungstätigkeiten fokussieren (Gewerbeschein für Unternehmensberatung wurde per 8/2016 gelöst).

V.a. durch absolvierte Praktika und seinen „Außenauftritt“, bspw über die seit 2016 in Betrieb befindliche Homepage, hat Hr ***1*** das für das künftige, selbständige Beratungsangebot notwendige Netzwerk bereits zielstrebig aufgebaut. Erste Klienten konnten — bspw im Rahmen einer durch den Verein Männerberatung vermittelten Trainingsgruppe — bereits akquiriert werden. Je nach weiteren Akquiseerfolgen ist eine selbständige, beraterische Haupttätigkeit geplant (wobei gem. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321 Umschulungsmaßnahmen auch dann steuerlich anzuerkennen sind, wenn der angestrebte neue Beruf nicht als Haupttätigkeit ausgeübt wird).

Folgende Entwicklung der bereits erzielten selbständigen Einnahmen, die aus der Tätigkeit als (im Rahmen des beschriebenen "ÖAGG-Lehrgangs ausgebildeter) Supervisor erzielt wurden (dzt im Rahmen der Kleinunternehmerregelung), kann jedenfalls bereits festgehalten werden:

2016	2017	1. Quartal 2018
EUR 350,00	EUR 2 .670,00	EUR 1.152,00

3. Conclusio

Insgesamt ist unser Klient aus den genannten Gründen ernsthaft bemüht, den neuen Beruf, auf den die Umschulungsmaßnahmen abzielen, tatsächlich als Haupttätigkeit auszuüben und die daraus bereits erzielten Einnahmen schrittweise auszuweiten.

Wie in der Entscheidung BFG 12.04.2016, RV/7102464/2011 ausführlich dargestellt, „zielt das Absolvieren des Psychotherapeutischen Propädeutikums auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs hin, da nach der allgemeinen Erfahrung niemand die Zeit aufwendet, die [...] It Studienplan und Studienbestätigung aufgewendet worden ist, um die Ausbildung abzuschließen, wenn „nur“ hobbymäßig studiert wird.“ Die gegenständliche Supervisionsausbildung unseres Klienten weist eine mindestens ebenso hohe Intensität wie das Psychotherapeutische Propädeutikum auf und ist somit in der Intention der zitierten Judikatur keinesfalls dem Kreis der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Aus diesen Gründen sind die in der Arbeitnehmerveranlagung 2013 angesetzten Kosten (Umschulungskosten und Kosten für Fachliteratur) als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 iHv gesamt EUR 3.579,00 anzuerkennen (vgl LStR 2002 Rz 365 und 366).

Wie besprochen erteilen wir gem § 300 Abs 1 BAO unsere Zustimmung zur Bescheidaufhebung durch das zuständige Finanzamt, um in der Folge eine nochmalige Bearbeitung des Sachverhalts anhand der hier vorgelegten Informationen durch die Abgabenbehörde direkt zu ermöglichen.“

Das **Bundesfinanzgericht** hat in weiterer Folge der belangten Behörde mit **Beschluss vom 10.4.2018 gemäß § 300 Abs. 1 lit. b BAO** die Zustimmungserklärung des Bf. zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Setzung einer Frist von zwei Monaten weitergeleitet und angeregt, das Finanzamt möge die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Umschulungskosten unter dem Titel Werbungskosten unter Berücksichtigung der ergänzenden Stellungnahme des Bf. erneut einer Prüfung unterziehen.

Das Finanzamt erstattete hierauf mit Schriftsatz vom 9.5.2018 die folgende Stellungnahme:

Stellungnahme der belangten Behörde zu dem Beschluss gem. § 300 BAO vom 9.5.2018:

*„Wie bereits im Zuge der Stellungnahme zu dem Vorlagebericht vorgebracht, betrachtet es die Abgabenbehörde als wichtiges Indiz hinsichtlich der Intention des Abgabepflichtigen zu den geltend gemachten Werbungskosten bzw. vorweggenommenen Betriebsausgaben, dass im Zuge der Vorhaltsbeantwortungen durch den Abgabepflichtigen selbst von Fortbildungskosten die Rede gewesen ist und erst seit dem Vorliegen einer steuerlichen Vertretung (11.2.2015 - ***stV1***) - und somit nach dem Vorlageantrag - auf einmal von umfassenden Umschulungsmaßnahmen gesprochen wird.*

Nachdem nun eine ab 2016 geplante gewerbliche Tätigkeit vorliegen soll, können hiermit nur vorweggenommene Betriebsausgaben gemeint sein. Wie auch § 16 Abs. 1 Z 10 EStG setzt § 4 Abs. 4 Z 7 EStG, seit seiner Neufassung im Rahmen des AbgAG 2004, nunmehr einschränkend voraus, dass umfassende Umschulungsmaßnahmen nur noch dann steuerlich absetzbar sind, wenn sie „auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen“ (siehe RdW 581).

Denn die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein (Doralt, EStG Kommentar, §16, Tz 203/4/2 zu Umschulungsmaßnahmen). Das Gesetz verlangt, wie bereits erwähnt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs „abzielt“. Es ist daher ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden (Betriebs-) Einnahmen erforderlich (Doralt, EStG Kommentar, § 4, Tz 314 zu Umschulungsmaßnahmen).

Der Abgabepflichtige legte seine Intention im Rahmen der zweiten Vorhaltsbeantwortung vom 10.11.2014 eindeutig offen:

*„Die Ausbildung soll mir in Zukunft die Möglichkeit der Weiterentwicklung innerhalb des Unternehmens ***DG*** ermöglichen. Ziel ist die Professionalisierung meiner Projektleitertätigkeit und den damit einhergehenden Auftritt als interner Berater zu stärken. Sofern sich an meinem Dienstverhältnis nichts ändert, ist deshalb von meiner Seite nicht geplant, in naher Zukunft, weitere oder zusätzliche Einkünfte aus einer selbständigen bzw. unselbständigen Tätigkeit zu erzielen.“*

Das ho. Finanzamt zweifelt nicht daran, dass dem Abgabepflichtigen hohe Ausgaben iZm dem Supervisionslehrgang (2013 bis Frühjahr 2017) und der Ausbildung zum Psychotherapeuten (Propädeutikum 2014 bis März 2016 und Fachspezifikum Oktober 2016 bis Juli 2018) erwachsen sind.

Da allerdings die Intention zur Einkünfteerzielung iSd Aufwendungen iZm einer umfassenden Umschulungsmaßnahme nachweislich frühestens im Laufe des Jahres 2015 gereift sein kann, u.U. mit April 2015 als konkrete Gespräche mit dem Vorgesetzten hinsichtlich eines Ausstieges geführt worden sind, kommt mangels ernsthafter Absicht zur Einkünfteerzielung im Zeitpunkt der Entstehung der Kosten in dem strittigen Veranlagungsjahr 2013 keine Berücksichtigung als vorweggenommene Betriebsausgaben in Betracht. Auch liegt kein Sachverhalt vor, hinsichtlich dessen erst in Zukunft beurteilt werden konnte, ob von Anfang an eine solche ernsthafte Absicht bestanden hat, was als rückwirkendes Ereignis gewertet werden kann.

Somit erübrigt sich auch eine weitergehende Prüfung welcher Zusammenhang zwischen Aufwendungen zur Supervisionsausbildung und Einnahmen aufgrund einer Unternehmensberatung, die bloß auf Logistikberatung eingeschränkt ist, überhaupt besteht (siehe Auszug aus dem Gewerberegister) und ob daher überhaupt bereits mit den strittigen Aufwendungen zusammenhängende Einnahmen erzielt worden sind; eine Annahme, die vom ho. Finanzamt kritisch hinterfragt wird. So kann auch eine von den Aufwendungen unabhängige Einkunftsquelle begründet worden sein.

Falls sich das Bundesfinanzgericht den Ausführungen des ho. Finanzamtes nicht anschließen sollte, wird jedenfalls ersucht, zu prüfen, ob ein solcher Zusammenhang tatsächlich vorliegt.

*Nachdem somit zusammenfassend die Voraussetzungen für vorweggenommene Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 Z 7 EStG nicht vorliegen weil zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten nachweislich keine ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung bestanden hat, sieht sich das ho. Finanzamt nicht dazu veranlasst, iSd § 300 BAO den angefochtenen Bescheid aufzuheben; **somit lebt die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes wieder auf** (Ritz, BAO Kommentar, § 300, Tz 12).“*

In der daraufhin erstatteten **Gegenäußerung** zum Schreiben der belangten Behörde vom 9.5.2018 führt der **Bf.** durch seine steuerliche Vertretung mit Schriftsatz **vom 14.6.2018** folgendes aus:

„1. Sachverhalt

Streitgegenständlich ist die Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten inkl Kosten für Fachliteratur in Höhe von EUR 3.579,00 geltend gemacht im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2013 durch unseren Klienten. Es handelt sich dabei um Aufwendungen für einen von unserem Klienten 2013 begonnenen mehrjährigen Supervisions- und Coachinglehrgang, angeboten durch den Österreichischen Arbeitskreis für Gruppentherapie und Gruppendynamik (kurz ÖAGG), und inkludiert die Seminarbeiträge ebenso wie die Kosten für die im Rahmen des Lehrgangs verpflichtend zu absolvierende Eigen-Supervision. Ebenso enthalten sind die Kosten für die im Lehrplan vorgesehenen Fachbücher sowie Kosten für erste Einführungsseminare aus dem Curriculum des psychotherapeutischen Propädeutikums.

Im Zuge der Erlassung des Erstbescheids bzw. der Beschwerdeverentscheidung sowie im Rahmen des Vorlageberichts (vom 22. Dezember 2015) wurde die Abzugsfähigkeit als Fortbildungs- aber auch als Umschulungskosten seitens der Behörde verneint, da aus deren Sicht der Zusammenhang mit dem damals noch ausgeübten Beruf fehle bzw lediglich „vage“ ein beruflicher Umstieg geplant sei.

Bezugnehmend auf diesen Vorlagebericht der zuständigen Behörde iZm dieser strittigen Veranlagung erfolgte am 5. April 2018 unsererseits eine ergänzende Stellungnahme mit dem Nachweis von in der Zwischenzeit erzielten Einnahmen sowie unsere Zustimmung zur Bescheidaufhebung gem § 300 Abs 1 BAO durch das zuständige Finanzamt.

Da daraufhin nach neuerlicher Prüfung aus Sicht des Finanzamts als Voraussetzung für vorweggenommene Betriebs- bzw Werbungskosten zum Zeitpunkt der Entstehung der genannten Kosten keine ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung beim Steuerpflichtigen feststellbar sei, lebt die Zuständigkeit des BFG

wieder auf.

Nachstehend dürfen wir daher den seitens des Finanzamts in seiner Stellungnahme vorn 9. Mai 2018 skizzierten Sachverhalt ergänzen und nochmals darlegen, weswegen es sich aus dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse heraus nur um steuerlich abzugsfähige Umschulungskosten handeln kann.

2. Stellungnahme

Die zuständige Behörde stützt in ihrer letzten Stellungnahme ihre verwehrte Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als Umschulungskosten bzw vorweggenommene Betriebsausgaben auf eine schriftlich im Zuge der Vorhaltsbeantwortungen im November 2014 von unserem Klienten getätigte Aussage. Im Folgenden soll ausgeführt werden, weswegen diese herangezogene „punktuelle“ Aussage des Steuerpflichtigen sich nicht eignet, um anhand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (vgl VwGH vom 15.9.2011, 2008/15/0321) beurteilen zu können, ob der Wille zu einem Berufswechsel vorhanden war:

- Auf die Ergänzungsfrage im Vorhalt vorn 22. Oktober 2014 „ab wann und mit welchen Einkünften zu rechnen ist“ antwortete Hr ***1***, dass sofern sich an seinem damals noch aufrechten Dienstverhältnis nichts ändert in naher Zukunft keine Einkünfte aus einer neuen Tätigkeit geplant sind. Der Abgabepflichtige — zum damaligen Zeitpunkt steuerlich nicht vertreten - interpretierte die Fragestellung dahingehend, eine konkrete Auskunft über einen kurzfristig bevorstehenden Berufsumstieg abgeben zu müssen. Da er sich zu dem Zeitpunkt der Beantwortung jedoch erst mitten in dem Lehrgang zum Supervisor/Coach (Start 2013) befand und außerdem weitere Qualifizierungsmaßnahmen geplant hatte, konnte er aus seiner Sicht noch keine fundierten Aussagen über Zeitpunkt und Höhe der angestrebten selbständigen Einkünfte abgeben. Sehr wohl zum Ausdruck brachte er dabei allerdings, dass er nach Beendigung des Dienstverhältnisses mittelfristig Einkünfte aus einer neuen Tätigkeit plane. Den Ausstieg aus seinem aus finanzieller Hinsicht notwendigen „Brotberuf“ forcierte Hr ***1*** zeitnah nach Beginn seiner Umqualifizierungsmaßnahmen bereits im Frühjahr 2015 durch erste Gespräche mit seinem damaligen Arbeitgeber. Sobald mittels Zertifizierung eine Tätigkeit als Supervisor möglich wurde und eine entsprechende finanzielle Absicherung zum Aufbau des zweiten Berufsstandbeins gewährleistet war (in Form einer Arbeitsstiftung), wechselte Hr ***1*** im Sommer 2016 in die angestrebte Selbständigkeit.

Die seitens der Behörde zitierte Aussage ist demnach nicht geeignet, eine Begründung gegen eine erwerbsorientierte Umschulung abzuleiten. Unser

Klient hat stetig einen strukturierten und durchgehenden Umschulungsweg (als Voraussetzung für Umschulungsmaßnahmen vgl UFS 9.1.2013, RV/0681-W/09) betrieben, wie folgendermaßen skizziert werden kann:

- Sep 2008 Start Wirtschaftsstudium (berufsbegleitend)
- Jän 2009 Berufskoaching
- März 2013 Abschluss Wirtschaftsstudium
- April 2013 Start Supervisions- und Coachinglehrgang
- Dez 2014 Start Psychotherapeutisches Propädeutikum
- Juli 2015 Start Auswahlverfahren für Psychotherapeutisches Fachspezifikum (in anerkannter Disziplin Psychodrama)
- März 2016 Abschluss Psychotherapeutisches Propädeutikum
- Okt 2016 Start Psychotherapeutisches Fachspezifikum
- März 2017 Abschluss Supervisions- und Coachinglehrgang
- Juni 2018 (geplanter) Teilabschluss Psychotherapeutisches Fachspezifikum mit Berufsberechtigung (sog Status in Ausbildung unter Supervision, kurz „iAuS“)
- Okt 2020 geplanter Abschluss Psychotherapeutisches Fachspezifikum

*Im Rahmen eines Berufskoachings (in Form von 12 Coachingeinheiten) legte Hr ***1*** Anfang 2009 seine Zielsetzung fest, in der psychosozialen Beratungsbranche tätig werden zu wollen (entsprechendes Grundinteresse an zwischenmenschlichen Fragestellungen kann aus dem 2003 begonnenen, aus finanziellen Gründen nicht abgeschlossenen Psychologiestudium in einer Fächerkombination abgeleitet werden). Direkt nach Abschluss einer wirtschaftlichen Grundausbildung zur Gewährleistung eines stabilen, finanziellen Auslangens startete der Abgabepflichtige mit den wie oben dargestellten direkt aneinandergereihten Qualifizierungsmaßnahmen, um seinen Berufswunsch psychosozialer Berater zu ermöglichen.*

Die Behörde sieht 2013 infolge der genannten Aussage des Steuerpflichtigen den tatsächlichen Willen zur Einkünfteerzielung in einem neuen Berufsfeld als nicht gegeben an. Die Voraussetzung, dass die Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gem. § 20 Abs 1 Z 2 EStG zu sehen (vgl BFG vom 4.6.2014, RV/2100743/2010 und LStR Rz 360).

Die Dauer der Ausbildung gesamthaft betrachtet von durchgehend 2013 bis voraussichtlich Mitte 2018 mit der Zertifizierung zum Supervisor und der Erlangung der Berufsbefähigung „Therapeut iAuS“ sowie die entsprechend hohe Kostenbelastung allein für den Supervisions/Coaching-Lehrgang zeigen jedoch unseres Erachtens zweifelsfrei, dass der Steuerpflichtige tatsächlich den Beruf des psychosozialen Beraters bzw. Therapeuten anstrebt und diese ganzheitliche Ausbildung nicht bloß in seiner „privaten Sphäre liegt“ (vgl. (vorläufige) Anerkennung von vorweggenommenen Betriebsausgaben in der Entscheidung des UFS vom 21.10.2009, RV/0044-S/08, iZm der Umschulung einer Bilanzbuchhalterin zur Shiatsu-Praktikerin durch eine mindestens dreijährige theoretisch/praktische Ausbildung).

Des Weiteren wird in diesem Zusammenhang — wie bereits in unserer ergänzenden Stellungnahme vom 5. April 2018 ausgeführt — auf die Entscheidung des BFG vom 12.04.2016, RV/7102464/2011 verwiesen. Darin wird festgehalten, „zielt das Absolvieren des Psychotherapeutischen Propädeutikums auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs hin, da nach der allgemeinen Erfahrung niemand die Zeit aufwendet, die [...] lt. Studienplan und Studienbestätigung aufgewendet worden ist, um die Ausbildung abzuschließen, wenn „nur“ hobbymäßig studiert wird.“ Die 2013 streitgegenständliche Supervisionsausbildung unseres Klienten vermittelt eine umfassende berufliche Qualifikation und weist eine mindestens ebenso hohe Intensität wie das Psychotherapeutische Propädeutikum auf. So umfasste der Lehrgang — nach 50 Arbeitseinheiten (kurz AE; 1 AE a 90 Minuten) vorbereitende Seminare/Trainings — 295 AE Theorieblöcke, 75 Stunden zu protokollierende Praxisübungen und 60 AE Eigen-Supervision. Zusätzliche Zeiten fielen va für Jour fixe (15 AE) und gemeinsame Fallbearbeitungen an. Der Umfang der für die Graduierung notwendigen Abschlussarbeit entspricht einer Bachelorarbeit. In der Intention der zitierten Judikatur können diese Aufwendungen also keinesfalls dem Kreis der privaten Lebensführung zugerechnet werden.

Auch spricht die „zeitliche Investition“ in Form einer hohen Anzahl an Wochenenden (Theorieblöcke fanden ausschließlich Freitag bis Sonntag mittags, Eigen-Supervisionen und Gruppentreffen unter der Woche statt) gegen einen Besuch des Lehrgangs rein aus privatem Interesse. Ebengleiches muss demzufolge für das Psychotherapeutische Fachspezifikum mit einer Minstdauer von 7 Semestern (exkl. dem davor verpflichtend zu absolvierenden Propädeutikum) gelten.

Zudem ergibt sich im Vergleich zum strittigen Veranlagungsjahr 2013 aus heutiger Sicht ein die tatsächliche Intention zum Berufswechsel unseres Klienten bestätigendes Gesamtbild. Nach außen hin-sichtbar sind seine Bestrebungen insbes durch Aktivierung seiner Homepage 2016 und durch Aufbau eines Netzwerkes bspw im Rahmen von Praktika im Zuge des Propädeutikums. Dadurch erzielt Hr ***1*** nach Beendigung seines Dienstverhältnisses (Mitte August 2016) bereits seit September 2016 Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit. Die ersten Einnahmen wurden bereits durch den verpflichtenden Praxisteil des Supervisions-/Coachinglehrgangs ermöglicht. Grundlage für den bisherigen Erfolg bei der Kundenakquise bildet die Zertifizierung zum Supervisor/Coach von einem anerkannten Ausbildungsinstitut wie dem ÖAGG. Nur anhand eines Zertifikats kann einem Klienten die Eignung für eine derart höchstpersönliche Dienstleistung dargelegt werden.

Insgesamt belaufen sich die bereits erzielten Einnahmen bis Februar 2018 auf rund EUR 4.100. Infolge erster „fixer“ Klientengruppen und der kurz bevorstehenden maßgeblichen Ergänzung des Angebots um Psychotherapie ist mit einer Ausweitung des künftigen Steuersubstrats zu rechnen (wobei gem VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321 Umschulungsmaßnahmen auch dann steuerlich anzuerkennen sind, wenn der angestrebte neue Beruf nicht als Haupttätigkeit ausgeübt wird; vgl auch Jakom, EStG, § 16, Rz 51). Die Sicherung des künftigen Lebensunterhalts wird seitens Hrn ***1*** jedenfalls durch seine Tätigkeit als psychosozialer Berater und Therapeut angestrebt. '

Selbst wenn die Behörde auf dem Standpunkt steht, dass die punktuelle Aussage des Abgabepflichtigen maßgeblich für die Beurteilung der tatsächlichen Absicht zur Umschulung ist, sind unseres Erachtens die streitgegenständlichen Aufwendungen 2013 ebenso als Fortbildungskosten absetzbar. So lässt sich aus der begonnenen Supervisions-/Coachingausbildung auch unmittelbar eine Notwendigkeit für die damalige Tätigkeit von unserem Klienten als Projektmanager bei der Fa ***DG** ableiten. Der Lehrgang richtet sich ua an Personen, die beratende Tätigkeiten ausrichten und wendet sich nicht an Personen mit privatem Eigeninteresse. Das Curriculum umfasst Coaching-Module wie Organisationsberatung, Projektmanagement sowie Großgruppenprozesse und -moderation. Die Notwendigkeit der darin vermittelten Fähigkeiten ergab sich insbes infolge der im Rahmen der Projektleitungen und Prozessimplementierungen erforderlichen Kommunikations- und Abstimmungstätigkeiten innerhalb des Unternehmens (vgl diesbzgl Bestätigung über die Relevanz der angestrebten

Ausbildung durch den damaligen Vorgesetzten bei ***DG** vom 11. August 2014). In der Entscheidung des UFS vom 17.5.2013, RV/1417-L/12, stellt die „positive Akzeptanz“ des Besuchs eines Lehrgangs durch den Arbeitgeber ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit dar. Mit dem Arbeitgeber wurde vereinbart, daß die Arbeitszeiten unter Einhaltung der Kernarbeitszeit zur Wahrnehmung der werktags stattfindenden Ausbildungstermine angepasst werden durften. Aufgrund der für den damaligen Zuständigkeitsbereich des Steuerpflichtigen notwendigen Lehrinhalte sind unseres Erachtens die dadurch entstandenen streitgegenständlichen Aufwendungen daher ebenso als absetzbare Werbungskosten für Fortbildungsmaßnahmen iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG argumentierbar. Jedenfalls wird dadurch erneut untermauert, dass es sich nicht um Aufwendungen für die private Lebensführung gem § 20 Abs 1 Z 2 EStG handeln kann.

3. Conclusio

Zusammengefasst stehen die 2013 in der Arbeitnehmerveranlagung abgesetzten Kosten in Zusammenhang mit erwerbsorientierten Umschulungsmaßnahmen. Es handelt sich dabei um den ersten Teil von umfangreichen Qualifizierungsmaßnahmen, die in weiterer Folge direkt aufeinander folgend mit hohem finanziellen ebenso wie zeitlichen Aufwand absolviert wurden und letztlich bereits zu Einnahmen in dem angestrebten neuen Berufsfeld geführt haben. Die ernsthafte Intention des Steuerpflichtigen zur Umschulung ist damit unseres Erachtens ausreichend dargelegt. Ein Zusammenhang mit Bildungsmaßnahmen, die bloß aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt wurden, ist ausgeschlossen.

Wird eine Umschulung trotz ursprünglich bestehender Absicht abgebrochen, dh resultiert daraus kein Steuersubstrat, ist dies für den Werbungskostenabzug nicht schädlich (vgl Jakom, EStG, § 16, Tz 51 und LStR RZ360). Noch viel eher müssen diese Kosten also absetzbar sein, wenn wie in gegenständlichem Sachverhalt zielgerichtet sehr intensive Maßnahmen mit daraus bereits erzielten Einnahmen getroffen wurden, der konkrete Umsetzungsplan inmitten des ersten Umschulungsabschnitts vom Steuerpflichtigen bloß noch nicht präzisiert werden konnte.

Die angesetzten Kosten sind daher unseres Erachtens als Werbungskosten bzw. vorweggenommene Betriebsausgaben iHv EUR 3.579,00 anzuerkennen.

Wir ersuchen um positive Erledigung."

Das **Finanzamt** untermauert seine bisherige Rechtsauffassung in seiner **Stellungnahme vom 3.8.2018** folgendermaßen:

*„Hinsichtlich der Frage, ob von umfassenden Umschulungsmaßnahmen auszugehen ist, wird nichts überzeugend Neues vorgebracht. Wie in der Stellungnahme zu dem Beschluss gem. § 300 BAO angeführt, hält es das ho. Finanzamt durchaus für denkmöglich, dass der Abgabepflichtige mittlerweile tatsächlich Einkünfte iZm den gegenständlichen Aufwendungen erzielen möchte, z.B. seit April 2015 als konkrete Gespräche mit dem Vorgesetzten hinsichtlich eines Ausstieges geführt worden sind. Der Umstand, dass der Abgabepflichtige mittlerweile tatsächlich eine lange Ausbildung durchlaufen und eine entsprechende Kostenbelastung zu tragen hatte, ändert jedoch nichts daran, dass zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten nach Überzeugung des ho. Finanzamtes eine Absicht zur Einkünfteerzielung nicht als erwiesen angenommen werden kann (siehe die zweite Vorhaltsbeantwortung vom 10.11.2014). Insofern ist die Zitierung diverser Erkenntnisse (UFS 21.10.2009, RV/0044-S/08; BFG 12.4.2016, RV/7102464/2011), die von einer tatsächlichen Intention im Zeitpunkt der Verausgabung ausgehen mögen, nicht zielführend. Nachdem auch, wie bereits in der Stellungnahme zu dem Beschluss gem. § 300 BAO angeführt, kein Sachverhalt vorliegt, hinsichtlich dessen erst in Zukunft beurteilt werden könnte ob von Anfang an eine solche ernsthafte Absicht bestanden hat was als rückwirkendes Ereignis gewertet werden kann, ist auch der mögliche Umstand, dass sich aus heutiger Sicht ein hinsichtlich der tatsächlichen Intention zum Berufswechsel bestätigendes Gesamtbild ergeben mag, nicht maßgeblich. Die nicht vorhandene Intention zur Einkünfteerzielung im Zeitpunkt der Verausgabung kann nicht rückwirkend geheilt werden. Im Zuge der Stellungnahme zu dem Beschluss gem. § 300 BAO hat das ho. Finanzamt auch den Zusammenhang zwischen Aufwendungen zur Supervisionsausbildung und Einnahmen aufgrund einer Unternehmensberatung, die bloß auf Logistikberatung eingeschränkt ist, siehe Gewerberegisterauszug, in Zweifel gezogen. Inwieweit ein Veranlassungszusammenhang besteht, wurde aber nicht überzeugend dargelegt bzw. nachgewiesen (z.B. durch Honorarnoten). Nachdem die steuerliche Vertretung zwischenzeitlich von umfassenden Umschulungsmaßnahmen ausgegangen ist, wird nun vorgebracht, dass die gegenständlichen Aufwendungen auch Fortbildungskosten der damaligen Tätigkeit bei der ***DG** seien (wie der Abgabepflichtige im Zuge der zweiten Vorhaltsbeantwortung bereits dargelegt: hatte). Um Fortbildung handelt es sich, wenn der Steuerpflichtige „seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.“ Hinsichtlich der - nicht mehr unmittelbar relevanten — Frage der Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Fortbildungsaufwendungen ist die Frage der Berufsidentität maßgeblich. Dabei wird auf Berufszulassungsregeln, Berufsgepflogenheiten sowie auf das Leistungsprofil*

Bedacht genommen. Sofern eine solche Berufsidetitt nicht vorliegen sollte, könnte noch eine Ausbildungsmaßnahme in Betracht kommen hinsichtlich welcher jedoch eine Verwertung der erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeit erforderlich ist.

Nach den Angaben im Vorlageantrag umfasst, seit Oktober 2013, ein Teil der Tätigkeit des Abgabepflichtigen (ca. 10%) ein supervisorisches Setting. Hierbei wird es sich wohl um die Moderationsrolle für regelmäßige Kommunikationsveranstaltungen im Bereich SCM handeln (siehe Referenzschreiben, Vorhaltsbeantwortung 3b). In der Tat handelt es sich hierbei nur um einen Bruchteil der Verantwortlichkeiten des Abgabepflichtigen. Wie im Zuge der Stellungnahme im Vorlagebericht dargelegt, geht das ho. Finanzamt hinsichtlich der strittigen Aufwendungen davon aus, dass diese dem Kreis der privaten Lebensführung zuzurechnen sein könnten, vgl. UFS Wien 31.5.2011, RV/4010-W/10, weswegen ein strenger Maßstab anzulegen ist (Notwendigkeit). Für die berufliche Notwendigkeit einer Bildungsmaßnahme spricht es, wenn sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zusammensetzt. Dass von einer fachspezifischen Fortbildung auszugehen wäre, die auf einen homogenen Teilnehmerkreis gerichtet ist, ist für das ho. Finanzamt nicht evident. Trägt der Arbeitgeber einen Teil der Kurskosten oder stellt er den Arbeitnehmer für die Zeit der Schulungsmaßnahme gegen Weiterbezug des Gehaltes dienstfrei, ist dies gleichfalls ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198; zitiert in Jakom,  16, Tz 52). Zwar kann eine begünstigte Bildungsmaßnahme vorliegen wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können; in Bezug auf Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung kann dies wegen der Nähe zum Bereich der privaten Lebensführung allerdings nur dann gelten, wenn iRd ausgeübten beruflichen Betätigung eine entsprechende Schulung erforderlich ist (VwGH 29.3.2012, 2009/ 15/0197; zitiert in Jakom,  16, Tz 52). Gemäß der Bestätigung des Arbeitgebers vom 25.8.2014 können die Inhalte der Ausbildung dem Abgabepflichtigen in der Erfüllung seines Aufgabengebietes helfen bzw. ihn unterstützen, erforderliche Inhalte zu erarbeiten bzw. seine Vorgehensweise zu professionalisieren. Daraus lässt sich jedoch, wie auch aus der halbherzigen Unterstützung des Arbeitgebers, nicht ableiten, dass die Schulung für die berufliche Tätigkeit erforderlich gewesen wäre. Daher ist nach Ansicht des ho. Finanzamtes auch nicht von Werbungskosten iZm einer Fortbildung auszugehen."

*In der hiezu durch den Bf. erstatteten abschließenden **Stellungnahme vom 21.9.2018 (zur Gegenäußerung des Finanzamtes vom 3.8.2018)** verweist der Bf. vorerst auf sein umfassendes Schreiben vom 14.6.2018 (siehe Darstellung oben) und führt weiter aus wie folgt:*

"Streitgegenständlich ist die Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten inkl. Kosten für Fachliteratur für einen mehrjährigen Coaching-/Supervisionslehrgang sowie die Anfangsveranstaltungen des Psychotherapeutischen Propädeutikums in Höhe von insgesamt EUR 3.579,00 geltend gemacht im Rahmen der ANV 2013 unseres Klienten.

Zusammengefasst und ausführlich dargelegt in unserem Schreiben vom 14. Juni 2018 sind wir aufgrund folgender Argumente jedenfalls der Meinung, dass es sich dabei um abzugsfähige Werbungskosten bzw. vorweggenommene Betriebskosten und keinesfalls um Aufwendungen der privaten Lebensführung handelt:

*- Das zuständige Finanzamt stützt sich bei seiner Verneinung der Abzugsfähigkeit als Fortbildungs- bzw. Umschulungskosten auf eine punktuelle Aussage seitens unseres Klienten, die unseres Erachtens nicht das richtige Gesamtbild der tatsächlichen Intention von Herrn ***1*** zum geplanten Berufswechsel bzw. zur angestrebten Einnahmenerzielung aus selbständiger Tätigkeit widerspiegelt.*

- Auf die Ergänzungsfrage im Vorhalt vom 22. Oktober 2014 "ab wann und mit welchen Einkünften zu rechnen ist" antwortete unser Klient, dass sich sofern sich an seinem damals noch aufrechten Dienstverhältnis nichts ändere in naher Zukunft keine Einkünfte aus der neuen Tätigkeit geplant sind.

*Herr ***1*** interpretierte diese Fragestellung dahingehend, dass er einen ganz konkreten zeitlichen Fahrplan inkl. Planumsätze für seinen Berufsumstieg in den unmittelbaren Folgejahren vorlegen solle. Dieses konnte er zum Zeitpunkt der Fragestellung allerdings noch nicht in ausreichend fundierter Weise, da er sich erst mitten im Lehrgang zum Supervisor/Coach befand, diesen Umstand wollte er mit Betonung auf "in naher Zukunft" in seiner Vorhaltsbeantwortung zum Ausdruck bringen.*

*-Aus dieser Vorhaltsbeantwortung abzuleiten, dass Hr. ***1*** die Schulungsmaßnahmen ausschließlich aus privaten Motiven ohne Einnahmenerzielungsabsicht absolviert hat, ist unseres Erachtens verfehlt. Ganz im Gegenteil wird der (schon damals vorhandene) immanente Wunsch unseres Klienten in die psychosoziale Beratungsbranche gänzlich umzusteigen durch die strukturierten, umfangreichen, von April 2013 bis Juni 2018 nahtlos hintereinander absolvierten Umschulungsmaßnahmen verdeutlicht. Dieser (bereits in einem eigenen Prozess der Berufsorientierung Anfang 2009 herausgearbeitete) Wunsch als Berater/Therapeut tätig zu werden, wurde also mit hohem zeitlichen und finanziellen Aufwand konsequent verfolgt. Ein Ausmaß an Aufwand jedenfalls, der ohne ein konkretes neues Berufsbild vor Augen zu haben, nicht auf sich genommen werden würde. Nicht zuletzt wird diese zielstrebig verfolgte Intention durch die tatsächliche Einnahmenerzielung aus selbständiger Tätigkeit unmittelbar seit Beendigung seines Dienstverhältnisses untermauert. Die Sicherung des künftigen Lebensunterhalts wird seitens Herrn ***1*** jedenfalls durch seine Tätigkeit als psychosozialer Berater und Therapeut angestrebt.*

Die angesetzten Kosten sind daher unseres Erachtens als Werbungskosten bzw. vorweggenommenen Betriebsausgaben iHv € 3.579,00 anzuerkennen."

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Ausgehend vom Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten, der Beschwerde und den umfassenden im weiteren Beschwerdeverfahren erstatteten –ergänzenden– Stellungnahmen des Bf. sowie den hiezu abgegebenen Gegenäußerungen der belangten Behörde, nimmt das Bundesfinanzgericht den folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bf. war im Streitjahr bei der Firma ***DG** als kaufmännischer Projektmitarbeiter angestellt.

Sein Ausbildungs- bzw. daran anschließender Umschulungsweg gestaltet sich von der Chronologie her folgendermaßen:

- Sep 2008 *Start Wirtschaftsstudium (berufsbegleitend)*
- Jän 2009 *Beruf coaching*
- März 2013 *Abschluss Wirtschaftsstudium*
- April 2013 *Start Supervisions- und Coachinglehrgang*
- Dez 2014 *Start Psychotherapeutisches Propädeutikum*
- Juli 2015 *Start Auswahlverfahren für Psychotherapeutisches Fachspezifikum (in anerkannter Disziplin Psychodrama)*
- März 2016 *Abschluss Psychotherapeutisches Propädeutikum*
- Okt 2016 *Start Psychotherapeutisches Fachspezifikum*
- März 2017 *Abschluss Supervisions- und Coachinglehrgang*
- Juni 2018 *(geplanter) Teilabschluss Psychotherapeutisches Fachspezifikum mit Berufsberechtigung (sog Status in Ausbildung unter Supervision, kurz „iAuS)*
- Okt 2020 *geplanter Abschluss Psychotherapeutisches Fachspezifikum*

Im Rahmen eines Beruf coaching (in Form von 12 Coachingeinheiten) legte der Bf. Anfang 2009 seine Zielsetzung fest, in der psychosozialen Beratungsbranche tätig werden zu wollen (entsprechendes Grundinteresse an zwischenmenschlichen Fragestellungen kann aus dem 2003 begonnenen, aus finanziellen Gründen nicht abgeschlossenen Psychologiestudium in einer Fächerkombination abgeleitet werden). Direkt nach Abschluss einer wirtschaftlichen Grundausbildung zur Gewährleistung eines stabilen, finanziellen Auslangens (-der erfolgreiche Abschluss des Wirtschaftsstudiums erfolgte im März 2013) startete der Bf. mit den oben dargestellten,

strukturierten, umfangreichen, von April 2013 bis Juni 2018 nahtlos hintereinander absolvierten Qualifizierungsmaßnahmen, um seinen Berufswunsch psychosozialer Berater zu ermöglichen. Daraus erwuchsen dem Bf. im Streitjahr Aufwendungen für einen 2013 begonnenen mehrjährigen Supervisions- und Coachinglehrgang, angeboten durch den Österreichischen Arbeitskreis für Gruppentherapie und Gruppendynamik (kurz ÖAGG), und inkludiert die Seminarbeiträge ebenso wie die Kosten für die im Rahmen des Lehrgangs verpflichtend zu absolvierende Eigen-Supervision. Ebenso darin enthalten sind die Kosten für die im Lehrplan vorgesehenen Fachbücher sowie Kosten für erste Einführungsseminare aus dem Curriculum des psychotherapeutischen Propädeutikums. Die Kosten wurden über Aufforderung der belangten Behörde entsprechend nachgewiesen und durch den Bf. in Höhe von € 3.579,00 als Werbungskosten unter dem Titel Fortbildung geltend gemacht.

Im Zuge der Erlassung des Erstbescheides bzw. der Beschwerdeentscheidung sowie im Rahmen des Vorlageberichts wurde die Abzugsfähigkeit als Fortbildungs- aber auch als Umschulungskosten seitens der belangten Behörde verneint, da aus deren Sicht der Zusammenhang mit dem damals ausgeübten Beruf des Bf. bei *****DG**** fehle bzw. lediglich „vage“ ein beruflicher Umstieg als Grundvoraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung als Umschulungsmaßnahme geplant sei. Das Finanzamt stützte diese verwehrte Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als Umschulungskosten bzw. vorweggenommene Betriebsausgaben auf eine schriftlich im Zuge der Vorhaltsbeantwortungen im November 2014 vom Bf. getätigte Aussage. Auf die abgabenbehördliche Ergänzungsfrage im Vorhalt vom 22. 10.2014 „ab wann und mit welchen Einkünften zu rechnen ist, antwortete der Bf., dass sofern sich an seinem damals noch aufrechten Dienstverhältnis nichts ändert, **in naher Zukunft** keine Einkünfte aus einer neuen Tätigkeit geplant seien. Aus Sicht des Finanzamtes war infolgedessen als Voraussetzung für vorweggenommene Betriebs- bzw. Werbungskosten zum Zeitpunkt der Entstehung der genannten Kosten keine ernsthafte Absicht zur Einkünfterzielung beim Bf. feststellbar und sei somit keine erwerbsorientierte Umschulung abzuleiten gewesen.

Der Bf. versuchte hingegen im Beschwerdeverfahren mit umfangreichen Argumenten diese Auffassung zu widerlegen und entsprechend nachvollziehbar darzulegen, weswegen es sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse heraus nur um steuerlich abzugsfähige Umschulungskosten handeln könne, da der Wille des Bf. zu einem Berufswechsel jedenfalls vorhanden war.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 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.**

Nicht abgezogen werden dürfen bei den einzelnen Einkünften demgegenüber gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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.

Strittig ist im Beschwerdefall die Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten inklusive Kosten für Fachliteratur für die Absolvierung eines mehrjährigen Coaching-/Supervisionslehrgangs, den der Bf. im Jahr 2013 neben seiner nicht selbständigen Tätigkeit bei der ***DG** begonnen hat sowie für die Anfangsveranstaltungen aus dem Curriculum des Psychotherapeutischen Propädeutikums in Höhe von insgesamt EUR 3.579,00 - geltend gemacht im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2013 unter dem Titel Fortbildung. Streitgegenständlich ist in dem Zusammenhang vor allem die Frage, ob es sich dabei um "umfassende Umschulungsmaßnahmen" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind.

Der Begriff der "Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat; Kosten der Erstausbildung ohne gleichzeitige oder früher bestehende Berufstätigkeit sind hingegen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung (vgl. VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159, und VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321, mwN).

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes "abzielt". Daraus ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahmen mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist und somit Umstände vorliegen müssen, die über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0065, und VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159, mwN). Abzugsfähig sind Aufwendungen, die 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 anhand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0065, und VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0069, mwN).

Laut VwGH ist es für die Annahme einer erwerbsorientierten Umschulungsmaßnahme ausreichend, dass die bisherige Tätigkeit wesentlich einschränkt wird. Diese muss jedoch nicht

vollständig aufgegeben werden. (vgl. VwGH 15.09.2011, 2008/15/0321, VwGH, 23.05.2013, 2011/15/0159). Umschulungskosten sind daher auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der andere Beruf, auf den die umfassende Umschulungsmaßnahme abzielt, nicht als Haupttätigkeit ausgeübt werden soll.

Laut VwGH vom 25.10.2011, 2011/15/0047 sind steuerlich zu berücksichtigende Umschulungskosten solche Aufwendungen, welche zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen.

Es handelt sich bei Umschulungskosten inhaltlich um „vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“. Voraussetzung für die Anerkennung solcher „vorweggenommener Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten“ ist, dass die Kosten in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Nicht ausreichend ist daher, dass die Umschulung eine Tätigkeit in einem neuen Beruf nur ermöglicht. Die angestrebte Tätigkeit muss überdies auch zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen.

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, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch führt eine am Zweck der Bestimmung orientierte Auslegung zu diesem Verständnis (vgl. VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0069, und VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159, mwN).

Auf Grund der eingangs 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.

Darüberhinausgehend 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.

Die Zielstrebigkeit der vom Bf. verfolgten Umschulungsmaßnahmen ist nach Auffassung des BFG jedenfalls in einer Gesamtbetrachtung des Sachverhalts klar nachvollziehbar.

Wenn das Finanzamt die Meinung vertritt, dass der Bf. von Beginn seiner Umschulungsmaßnahmen an nicht ausreichend ernsthaft den Wechsel in den selbständigen Beruf des psychosozialen Beraters beabsichtigt bzw. nach außen dokumentiert hat und diese Meinung auf eine einzige (mehrmals zitierte) punktuelle Antwort des damals steuerlich noch unvertretenen Beschwerdeführers zu einer von ihm falsch verstandenen behördlichen Vorhaltsfrage im November 2014 stützt, kann dem nicht gefolgt werden. Wie die steuerliche Vertretung zu Recht entgegnet, befand sich der Bf. zu diesem Zeitpunkt inmitten seiner erst im April 2013 begonnenen Umschulung zum Supervisor, hatte von diesem Lehrgang also noch rund zweieinhalb Jahre vor sich und konnte daher verständlicherweise Ende 2014 für ihn noch

nicht ausreichend fundiert abschätzen, bis wann erste Umsätze aus dieser Tätigkeit realisierbar sind. Da dies angesichts der langen Dauer des Lehrgangs für ihn „nicht in naher Zukunft“ lag – wie er sich in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10.11.2014 ausdrückte- und eine anfängliche Finanzierung der Ausbildung über seinen „Brotjob“ (seine Beschäftigung bei der ***DG***) erfolgen musste, erschien ihm die Verwertung der dabei erlernten Kenntnisse im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit naheliegender. Der Bf. interpretierte offenbar diese behördliche Fragestellung dahingehend, dass er einen ganz konkreten zeitlichen Fahrplan inkl. Planumsätze für seinen Berufsumstieg in den unmittelbaren Folgejahren vorlegen solle, was ihm im damaligen Stadium der Ausbildung naturgemäß nicht möglich war. Diesen Umstand wollte er mit Betonung auf „in naher Zukunft“ in seiner Vorhaltsbeantwortung zum Ausdruck bringen. Der Bf. weist in diesem Zusammenhang zu Recht daraufhin, dass es jedenfalls verfehlt wäre, aus dieser punktuellen Aussage abzuleiten, dass er die umfassenden Schulungsmaßnahmen (aus privaten Motiven) ohne Einnahmenerzielungsabsicht absolviert hat. Diese alleinige Äußerung reicht keinesfalls aus, um beurteilen zu können, ob der Wille zum Berufswechsel vorhanden war.

Der Bf. hat in diesem Zusammenhang nochmals eine umfassende Zusammenschau der durch ihn ab dem Jahr 2013 absolvierten Umschulungsmaßnahmen vorgelegt, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seine zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahmen ernsthafte Absicht, einen anderen Beruf auszuüben, klar und eindeutig dokumentieren soll.

- ☐ Im Rahmen eines Berufsscoaching legte der Bf. Anfang 2009 seine Zielsetzung fest, seinem Grundinteresse weiter nachzugehen (2003 hat er bereits mit einem Psychologiestudium als Fächerkombination begonnen) und in die psychosoziale Beratung (Supervision und Therapie) zu wechseln.
- ☐ Mit der Umschulung zum Supervisor begann er im ersten Quartal 2013 und ergänzte diese nahtlos mit den psychotherapeutischen Ausbildungsmodulen Propädeutikum und Fachspezifikum. Die direkt aneinandergereihten, ohne Pause zwischen den einzelnen Einheiten und teilweise parallel absolvierten Qualifizierungsmaßnahmen zeigen eindeutig die hohe Zielstrebigkeit des Bf. (ca 1 ½ Jahre für das Propädeutikum; 1 ¾ Jahre bis zur Berufsberechtigung Therapeut; 4 Jahre für den Lehrgang Supervisor), den Beruf „Supervisor/Therapeut“ so bald als möglich ausüben zu können (vgl betr Kriterium der Zielstrebigkeit BFG 11.10.2017, RV 7100195/2017). UE frühzeitig, und zwar im Frühjahr 2015 fanden erste Gespräche mit dem Arbeitgeber statt, um ein Ausstiegsszenario aus dem Angestelltenverhältnis (inkl Finanzierung über eine Arbeitsstiftung) zu erarbeiten.
- ☐ Um Supervision und Psychotherapie anbieten zu dürfen, sind sehr umfangreiche Qualifizierungsmaßnahmen notwendig, die ohne entsprechende ernsthafte Absicht, in diesen Bereichen tätig zu werden, nicht durchgeführt werden (vgl dazu auch bspw BFG

vom 12.4.2016, RV/7102464/2011 zur steuerlich absetzbaren Absolvierung des Propädeutikums). Das intensive, bereits erfolgreich durch den Bf. absolvierte Curriculum zeigt objektiv klar, dass diese Absicht von Beginn an bestanden haben muss, da der Bf. ansonsten die zeitliche (von 2013 bis Mitte 2018 zur Erlangung der Berufsberechtigung „Therapeut in Ausbildung unter Supervision“; tlws inkl Zeiten am Wochenende; inkl persönlicher Anstrengungen durch laufende Screenings der eigenen Psyche) und finanzielle Belastung nicht auf sich genommen hätte.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass das Finanzamt in seinem aktuellen Email von einer offenbar nicht ganz korrekten Berufswahl des Bf., und zwar dem Lebens- und Sozialberater (LSB) ausgeht. Der LSB ist jedoch in punkto Ausbildung – idR kürzer - und Tätigkeitsfeld - eingeschränkt auf rein praktische Lebensberatung im Vergleich zu einem Therapeuten, der psychische Erkrankungen behandeln darf - nicht mit streitgegenständlichem Berufsfeld Supervisor/Therapeut vergleichbar und auch nicht Teil der Umschulungen vom Bf.

- ☐ Im gegenständlichen Fall sichert der neue Beruf bereits den Lebensunterhalt des Bf. Erste Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wurden 2016 erzielt, im 1. Quartal des laufenden Jahres 2019 wurden Honorarnoten in einer Größenordnung von knapp EUR 17.000,00 gelegt (der gemeinsam mit unserem Klienten erstellte Plan lässt für das Gesamtjahr 2019 auf einen Jahresumsatz im Ausmaß von rund EUR 72.000,00 schließen). Die bestehenden Kooperationen mit anerkannten TherapeutInnen wie bspw einer seiner Ausbildungsleiterinnen oder mit institutionellen Einrichtungen wie dem Verein Männerberatung zeigen, dass die Dienstleistungen des Bf. am Markt mittlerweile etabliert sind. Die vom Finanzamt angesprochene Prüfung, ob eine von beschwerdegegenständlichen Aufwendungen unabhängige Einkunftsquelle begründet worden sei, erscheint uE nicht praxisrelevant, da eine derart höchstpersönliche Dienstleistung wie die des Supervisors und Therapeuten ohne Zertifizierung durch ein anerkanntes Ausbildungsinstitut nicht angeboten werden kann bzw darf (siehe bspw Psychotherapie-Gesetz § 2) und die seit 2016 erzielten Einnahmen eindeutig mit der Tätigkeit als Supervisor/Therapeut in Zusammenhang steht.

Abschließend fasst die steuerliche Vertretung des Bf. ihren Rechtsstandpunkt wie folgt zusammen:

„Zusammengefasst zeigt dieses Gesamtbild der Tatsachen, dass die umfangreichen, zielstrebigen von 2013 bis 2018 absolvierten Qualifizierungsmaßnahmen zu stetig ansteigenden Einkünften (2016 rd EUR 350,-; 2017: EUR 2.920,-; 2018: 6.900,-; 2019 geplant EUR 72.000,-) geführt haben. Die 2013 und in den Folgejahren abgesetzten Kosten stehen klar in Zusammenhang mit einer von Beginn an erwerbsorientierten Umschulung.“

Sollten diese vorbereitenden Umschulungskosten von unserem Klienten nicht steuerlich verwertet werden können, so ergäbe sich ein nicht sachgerechtes Ergebnis, da der Bf. demgegenüber seine dadurch erlernten Fähigkeiten bereits am Markt umsetzt und seine Einnahmen entsprechend versteuert. Letztlich käme es bei einer steuerlichen Nichtanerkennung der Umschulungskosten zu einer Verletzung eines der wesentlichen Prinzipien des österreichischen Einkommensteuerrechtes, und zwar dem Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit bzw dem daraus abgeleiteten objektiven Nettoprinzip, das im Wesentlichen besagt, dass Aufwendungen, die durch die Erzielung des Einkommens verursacht sind, für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung stehen und daher aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden sind (vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I¹¹, Tz 25)). Die Umschulung des Bf. stellt die Grundlage für seine erwirtschafteten Einnahmen dar, denn diese wären ohne die beschriebenen Zertifizierungsmaßnahmen nicht erzielbar.

Wir verweisen noch auf unsere ausführlichen, schriftlichen Detailausführungen vom 14.6.2018, 21.9.2018 sowie unser ergänzendes Email vom 1.4.2019 und ersuchen um positive Erledigung.“

Mit diesen Argumenten gelang es dem Bf. durchaus erfolgreich, die zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahmen ernsthafte Absicht des Bf. einen anderen Beruf auszuüben, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nachvollziehbar darzulegen. Das Bundesfinanzgericht sieht es nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen entgegen der Ansicht des Finanzamtes als erwiesen an, dass der Bf. bereits zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten den Beruf des psychosozialen Beraters bzw. Therapeuten ernsthaft angestrebt hat. Die Dauer der Ausbildung gesamthaft betrachtet von durchgehend 2013 bis voraussichtlich 2018 mit der Zertifizierung zum Supervisor und der Erlangung der Berufsbefähigung „Therapeut iAuS“ sowie die entsprechend hohe Kostenbelastung allein für den Supervisions/Coaching-Lehrgang zeigen zweifelsfrei, dass diese ganzheitliche Ausbildung nicht bloß in der privaten Sphäre des Bf. liegt, da nach der allgemeinen Erfahrung niemand die Zeit aufwendet, die laut Studienplan aufgewendet worden ist, um die Ausbildung abzuschließen, wenn „nur“ hobbymäßig studiert wird (vgl. BFG vom 12.4.2016, RV/7102464/2011).

Aufgrund der obigen Erwägungen sind die strittigen Umschulungskosten in der beantragten Höhe anzuerkennen.

*Zur Frage der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Werbungskosten **in eventu** als **Fortbildungskosten** bringt der Bf. ergänzend noch folgende Argumente vor:*

„Ergänzend erlauben wir uns nochmals darauf hinzuweisen, dass seit dem StRefG „auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden

Bildungsmaßnahmen. [...] Auch lässt sich der Nutzen einer konkreten Aus- oder Fortbildungsmaßnahme nicht an dem zeitlichen Ausmaß der möglichen Verwendung messen. Der Nutzen kann vielmehr auch darin gelegen sein, für fallweise eintretende Bedarfsfälle über entsprechende Kenntnisse zu verfügen.“ (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090) „Das kann auch für Bildungsmaßnahmen zum Erwerb oder zur Verbesserung von bestimmten Schlüsselqualifikationen gelten, zumal Sozialkompetenz (zB Konfliktfähigkeit, Kundenorientierung, Teamfähigkeit, Diskussionsfähigkeit und zielorientierte Kommunikation) und Methodenkompetenz (zB schriftliche und mündliche Ausdrucksfähigkeit, Präsentationstechniken, Fähigkeit zur Auswahl geeigneter Medien und Materialien) in jüngster Vergangenheit neben der Fachkompetenz zu einem weiteren zentralen Bereich in Personalwirtschaft und Personalentwicklung geworden sind und damit ein zusätzliches Element für die langfristige berufliche Beschäftigung bilden und somit der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.“ (vgl Rz 359 LStR)

*Für die Veranlagungsjahre 2013 und 2014 sind zum überwiegenden Ausmaß Kosten für einen mehrjährigen, umfangreichen Supervisions- und Coachinglehrgang streitgegenständlich (mit der mittlerweile bis zur Berufsberechtigung abgeschlossenen Psychotherapieausbildung hat der Bf. Ende 2014 begonnen). Dass die im Rahmen der Supervisions- und Coachinausbildung gewonnenen Fähigkeiten und Fertigkeiten bei der Arbeit als Projektleiter bei ***DG*** von Nutzen waren, ergibt sich uE eindeutig aus der Stellenbeschreibung unseres Klienten. Die Aufgabengebiete von Hrn ***1*** umfassten nämlich insbesondere die Leitung und Umsetzung von Logistikprojekten wie bspw umfangreiche Übersiedlungsprojekte von Betriebsstandorten von ***DG*** sowie die Entwicklung von Verbesserungsprozessen für das Gesamtunternehmen. Aufgrund der Projektkomplexität mussten eine Vielzahl von Mitarbeitern einzeln und in Form von Großgruppen koordiniert und angeleitet werden. Hr ***1*** konnte dabei die Inhalte des Lehrganges und die dabei vermittelten Fähigkeiten und Techniken direkt anwenden. Die Relevanz dieses Lehrganges wurde seitens des Arbeitgebers bestätigt (siehe Schreiben vom 11.8.2014). Die positive Akzeptanz des Besuchs eines Lehrganges durch den Arbeitgeber kann lt Rspr zudem als Indiz für die berufliche Notwendigkeit angesehen werden (vgl UFS vom 17.5.2013, RV/1417-L/12).“*

Im Hinblick auf die steuerrechtliche Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten als „umfassende Umschulungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erschien dem BFG eine weitere Auseinandersetzung mit der Frage, ob in eventu gegenständlich auch Fortbildungskosten vorliegen würden, als entbehrlich und nicht weiter entscheidungsrelevant, da selbst eine negative Beurteilung der Fortbildungskosten (-wie durch die belangte Behörde vorgenommen) im Beschwerdeverfahren zu keinem anderen Ergebnis führen würde.

Bezüglich der ursprünglich geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wird begründend auf die in diesem Beschwerdepunkt zutreffende Beschwerdevorentscheidung vom 20.11.2014 verwiesen, in der das Finanzamt zu Recht darauf

hinweist, dass diese (Krankheitskosten) deshalb keine Berücksichtigung fanden, weil sie den Selbstbehalt iHv € 3.597,21 nicht überstiegen. In diesem Punkt blieb die Entscheidung der belangten Behörde seitens des Bf. im weiteren Beschwerdeverfahren auch unwidersprochen. Darauf gründet sich die teilweise stattgebende Entscheidung des BFG im Spruch des vorliegenden Erkenntnisses.

Zu Spruchpunkt 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 und einheitlich geklärt ist. Eine Revision war nicht zuzulassen.

Wien, am 30. Dezember 2021