

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Klaudia Wolkowitsch, Tesarekplatz 1 Lokal 2, 1100 Wien, über die Beschwerden vom 13. Februar 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 24. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 -2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren 2016-2018 als Kindergartenpädagogin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In den Erklärungen zur Durchführung der ArbeitnehmerInnenveranlagung für die Jahre 2016-2018 beantragte die Bf. u.a. Aufwendungen iHv 4.100,99 € (2016), 5.962,89 € (2017) und 4.691,83 € (2018) für den in den Streitjahren an der Donau-Universität Krems absolvierten Universitätslehrgang „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ sowie das ab dem Wintersemester 2018 im Rahmen der Ausbildung zur Psychotherapeutin besuchte Fachspezifikum "Integrative Therapie" als Werbungskosten.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde wurden die geltend gemachten Werbungskosten von der Bf. belegmäßig nachgewiesen.

In den Einkommensteuerbescheiden (Arbeitnehmerveranlagungen) 2016-2018 vom 24.01.2020 wurden die geltend gemachten Aufwendungen vom Finanzamt nicht anerkannt. Die Nichtabzugsfähigkeit wurde nach Anführung der maßgeblichen Bestimmungen der §§ 16 (1) und 20 (1) Z.2 lit. a im Wesentlichen damit begründet, dass Aufwendungen, die mit den Einnahmen in keinem oder nur in einem mittelbaren Zusammenhang stünden, nicht als Werbungskosten absetzbar wären.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide erhobenen Beschwerden vom 13.02.2020 brachte die Bf. vor, dass sie derzeit als dipl. Kindergartenpädagogin tätig sei und am 18.03.2016 mit einer psychotherapeutischen Fortbildung an der Donau-Universität Krems - psychotherapeutisches Propädeutikum – begonnen habe. Diese psychotherapeutische Fortbildung bzw. Ausbildung verbessere nicht nur ihre Kenntnisse und Fähigkeiten in ihrer Tätigkeit als Kindergartenpädagogin, sondern sie könne mit dieser Fortbildung von ihrem Arbeitgeber auch speziell für verhaltensauffällige Kinder zu Rate gezogen und als Fachkraft für Erziehungsfragen eingesetzt werden, d.h. Aufstiegschancen = Werbungskosten.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 28.04.2020, vom 30.04.2020 und vom 05.05.2020 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und in der Begründung ausgeführt, dass das psychotherapeutische Fachspezifikum für Sozialpädagogen keine Fortbildung sei. Beim psychotherapeutischen Fachspezifikum handle es sich um die zweite Ausbildungsstufe der Ausbildung zum Psychotherapeuten. Die Anforderungsprofile (Sozialpädagoge/Jugendbetreuung: Erziehung, Psychotherapeut: Anwendung wissenschaftlich-psychotherapeutischer Behandlungsmethoden) und die Berufszulassungsvorschriften für Psychotherapeuten (die Ausübung der Psychotherapie setzt die Eintragung in die Liste der Psychotherapeuten voraus) würden die Artverwandtschaft mit der Berufsgruppe der Sozialpädagogen ausschließen (siehe RV/0458-W/03-RS1)

In den rechtzeitig eingebrachten Vorlageanträgen führte die Bf. aus, dass sie zwar derzeit als Kindergartenpädagogin tätig sei, ihre Berufung aber in der Psychotherapie sehe. Der enorme Zeitaufwand und die hohen Kosten, sowie die Umstände (Studium an der Donau-Universität Krems, aber wohnhaft in Wien) ließen wohl nur auf ein ernsthaftes Streben auf Ausübung der angestrebten Tätigkeit als Psychotherapeutin schließen. Ein weiteres Indiz für die Ernsthaftigkeit der Umschulung auf Psychotherapie stelle sicherlich auch die Beantragung der Bildungsteilzeitkarenz beim AMS dar.

Sie beantrage daher die Berücksichtigung dieser vorweggenommenen Werbungskosten als Umschulungskosten.

Mit Schreiben vom 12.04.2022 teilte die Bf. zur Anfrage des BFG mit, dass sie die Ausbildung zur Psychotherapeutin noch nicht abgeschlossen habe. Mit Ende November 2021 habe sie das letzte Pflichtseminar, alle erforderlichen Praktikumsstunden, Praktikums Supervisionsstunden, Lehrtherapiestunden, Literaturstunden und Wahlpflichtfächer absolviert. Offen sei noch eine Zwischenarbeit und die 600 Arbeitsstunden als Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision.

Weiters teilte die Bf. mit, dass sie seit November 2020 beim ***Verein*** als fachausgebildete Pädagogin beschäftigt sei. Ihr Tätigkeitsbereich umfasse insbesondere die umfangreiche Betreuung von Klientinnen des Projekt durch Organisation einer der Tagesstruktur dienenden Beschäftigungsmöglichkeit, Begleitung und Anleitung der Klientinnen vor Ort, Koordination der Arbeitsabläufe und der damit verbundenen administrativen Aufgaben.

Sie habe die Arbeitsstelle deshalb gewechselt, weil sie durch die Arbeit mit diesen Klientinnen, welche alle eine psychiatrische Diagnose haben, viel mehr Erfahrungen mit psychisch kranken Menschen sammeln könne als im Kindergarten. Diese Arbeit sei für ihren zukünftigen Beruf als Psychotherapeutin sehr wertvoll und diene auch zur Entscheidungsfindung, mit welchem Klientel sie in Zukunft arbeiten möchte. In diesem Fall trage sie zur Entscheidungsfindung, ob sie mit Straftätern- vor allem mit Sexualstraftätern - arbeiten möchte bzw. könnte, bei.

Als Beilagen übermittelte die Bf. die Studienbestätigung der Universität für Weiterbildung Krems und eine Übersicht Studienstatus sowie mit einem weiteren Schreiben vom 21.04.2022 eine Bestätigung der Donau-Universität Krems über den aktuellen Ausbildungsstand.

In einer über Aufforderung des BFG abgegebenen Stellungnahme zum Schreiben vom 12.04.2022 teilte die Abgabenbehörde mit, dass in Anbetracht des tatsächlich erfolgten Arbeitsplatzwechsels und des erfolgreichen Studienfortschrittes die Anerkennung der gegenständlichen Werbungskosten angemessen wäre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2016-2018 als Kindergartenpädagogin beschäftigt und erzielte nichtselbständige Einkünfte. Seit November 2020 übt sie ihre Tätigkeit als Pädagogin beim ***Verein*** im Rahmen des Projekt aus. Ihr Tätigkeitsbereich umfasst die umfangreiche Betreuung von psychisch kranken Klientinnen, insbesondere durch Organisation einer der Tagesstruktur dienenden Beschäftigungsmöglichkeit, Begleitung und Anleitung der Klientinnen vor Ort, Koordination der Arbeitsabläufe und der damit verbundenen administrativen Aufgaben.

Die Bf., die eine Tätigkeit als Psychotherapeutin anstrebt, hat im Jahr 2016 mit dem Universitätslehrgang „Psychotherapie (Master of Science)“ an der Donau-Universität Krems begonnen. Das Unterrichtsprogramm umfasst 1.740 Unterrichtseinheiten bzw. 116 Semesterstunden, das Studium dauert mindestens 7 Semester. In den Streitjahren hat die Bf. das „Psychotherapeutische Propädeutikum“ absolviert und ab dem Wintersemester 2018 das Fachspezifikum "Integrative Therapie" besucht. Laut Bestätigung der Universität vom 18.04.2022 hat die Bf. im überwiegenden Ausmaß Lehrveranstaltungen lt. Curriculum absolviert sowie das 2.Screening bestanden. Ausständig sind noch das supervidierte Praktikum II und eine schriftliche Arbeit.

Die Bf. begehrt die Anerkennung der im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin angefallenen Aufwendungen als Umschulungskosten. Aufgrund der von der Bf. in den Streitjahren ausgeübten Tätigkeit als Kindergartenpädagogin sowie den Beschwerdeausführungen ging die Abgabenbehörde zunächst naheliegend von Fortbildungskosten aus und verweigerte die Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten.

Auf Grund des im Jahr 2020 erfolgten Wechsels der Arbeitsstelle und des erfolgreichen Studienfortschrittes der Bf. wird nunmehr seitens der Abgabenbehörde laut Stellungnahme vom 01.06.2022 die Berücksichtigung der Aufwendungen als angemessen erachtet.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt, einer Abfrage im Datenbanksystem AIS-DB2, dem Vorbringen der Bf. und den dem BFG von der Bf. vorgelegten Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl I2004/180, sind Werbungskosten auch die Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 regelt, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

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

Die Ausbildung zum/zur PsychotherapeutIn erfolgt in Österreich nach dem Psychotherapiegesetz BGBl. Nr. 361/1990 und setzt sich aus dem Psychotherapeutischen Propädeutikum (1. Teil) und dem Psychotherapeutischen Fachspezifikum (2. Teil) zusammen.

Im Universitätslehrgang „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ werden die theoretischen Inhalte des allgemeinen, ersten Teils der Ausbildung zum/zur PsychotherapeutIn gemäß § 3. (1) des Psychotherapiegesetzes BGBl. Nr. 361/1990 vermittelt. Ziel ist die Gleichstellung all jener für eine Psychotherapieausbildung zugelassener Personen, die aus unterschiedlichen Arbeitsfeldern stammen und ein einheitliches psychotherapeutisches Grundlagniveau erreichen sollen (<https://www.donau-uni.ac.at/de/studium/psychotherapeutisches-propaedeutikum.html>).

Die von der Bf. noch in der Beschwerde vertretene Rechtsansicht, dass es sich bei den als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen im Hinblick auf die damit verbundenen verbesserten Aufstiegschancen im (damals) ausgeübten Beruf als Kindergartenpädagogin um solche für Fortbildungsmaßnahmen handle, wird insofern nicht mehr aufrechterhalten, als sie im Vorlageantrag vorbringt, dass sie ihre Berufung in der Psychotherapie sehe und nach Beendigung der Ausbildung als Psychotherapeutin tätig sein wolle. Dementsprechend beantragt sie die Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen als Umschulungskosten.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Aufgrund der im Gesetz ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des „Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs“ ist für den Werbungskostenabzug ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Einnahmen erforderlich und es müssen Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 16 Abs 1 Z 10 Rz 20; VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198).

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind nur 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 an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Im Beschwerdefall war daher zu prüfen, ob und inwieweit der Zweck der Absolvierung der Ausbildung zur Psychotherapeutin durch die Bf. darin besteht, tatsächlich eine andere Berufstätigkeit ausüben zu wollen. In diesem Fall lägen vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben vor.

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

Wenn die Bf. vorbringt, dass der mit dem Studium verbundene enorme Zeitaufwand und die hohen Kosten nur auf ein ernsthaftes Streben nach Ausübung der Tätigkeit als Psychotherapeutin schließen lassen, so ist ihr insofern beizupflichten, als es nach der allgemeinen Lebenserfahrung auszuschließen ist, dass jemand im Alter der Bf., die zu Beginn des Studiums 36 Jahre alt war, ein sowohl finanziell als auch zeitlich äußerst aufwändiges Studium nebenberuflich ohne die ernste Absicht, einen entsprechenden beruflichen bzw. wirtschaftlichen Nutzen daraus ziehen zu wollen, betreibt.

Auch die Tatsache, dass die Bf. mit Ende Oktober 2020 ihre Tätigkeit als Kindergartenpädagogin beendet und ab November 2020 beim ***Verein*** zu arbeiten begonnen hat, lässt zweifellos erkennen, dass die Bf. mit ihrer begonnenen Ausbildung tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt; ist es doch das erklärte Ziel des Vereins, der sich mit der Fürsorge für bedürftige Menschen befasst, soziale Probleme zu lösen, und Hilfestellungen und Bewältigungsstrategien für Menschen in Not, insbesondere in den Bereichen Wohnungslosigkeit, Straffälligkeit und Arbeitslosigkeit, differenziert anzubieten (https://***Verein***/). Laut ihren Angaben im Schreiben vom 11.04.2022 umfasst der Tätigkeitsbereich der Bf. die Betreuung von KlientInnen der sozialtherapeutischen Einrichtung „Projekt“. Dabei handelt es sich um eine forensische Nachbetreuungseinrichtung für Untergebrachte nach § 21/1 StGB, Personen, denen eine Einweisung gemäß § 21 StGB bedingt nachgesehen wird sowie Personen, die unter Anwendung gelinderer Mittel und entsprechender Weisung bedingt entlassen werden (Projekt).

Die Bf. hat überzeugend dargelegt, dass es ihr auf Grund der Tatsache, dass sie jetzt mit psychisch kranken Menschen arbeitet, möglich ist, wertvolle Erfahrungen im Hinblick auf den angestrebten Beruf als Psychotherapeutin zu sammeln.

Das Gesamtbild der Verhältnisse (Alter der Bf., Absolvierung eines finanziell als auch zeitlich äußerst aufwändigen Studiums, Jobwechsel, erfolgreicher Studienfortschritt) bietet daher hinreichende Hinweise dafür, dass die Bf. die Tätigkeit als Psychotherapeutin künftig tatsächlich ausüben will.

Angemerkt wird, dass auch nach der nunmehrigen Rechtsansicht der Abgabenbehörde die beantragten Werbungskosten anzuerkennen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, da die Entscheidung der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198).

Wien, am 8. Juni 2022