

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 22. November 2021 und vom 03. August 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 3. November 2021 und vom 18. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 und 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist in den Jahren 2020 und 2021 in einem Unternehmen im Bereich der Lagerlogistik tätig gewesen. Er war für die Lagerungseingänge und den Lagerungsbestand zuständig und erzielte daraus Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit.

In seinen Anträgen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2020 und 2021 machte der Bf. Kosten für die Teilnahme am Universitätslehrgang „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ an der Donau-Universität Krems geltend.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 16.09.2021 zur Frage der Abzugsfähigkeit dieser Kosten als Fortbildungs- oder Umschulungskosten betreffend das Jahr 2020 gab der Bf. schriftlich am 22.09.2021 an, damals für die Lagerlogistik zuständig gewesen zu sein, demnach für die Lagerungseingänge und den Lagerungsbestand. Seine Ausbildung (Psychotherapeutisches Propädeutikum) habe nichts mit seiner derzeitigen beruflichen Tätigkeit zu tun, jedoch möchte er nach Abschluss des Studiums selbständig als Psychotherapeut tätig sein.

Die Teilnahmegebühr für das Studium würde insgesamt 6.280,00 € betragen, der Bf. habe seit Studienbeginn im Jahre 2020 für die Streitjahre jeweils Teilzahlungen in Höhe von 1.570,00 € bezahlt. Infolge von Covid19 und in weiterer Folge des Onlinestudiums wären weitere Gegenstände für das Studium angeschafft worden:

1. Laptop am 03.05.2020 (Gesamtwert 1.379,00 €; Teilzahlung im Jahr 2020 in Höhe von 344,76 €),
2. Schreibtisch am 02.05.2020 (415,00€)
3. Mehrfachsteckdosen, Cube am 08. 06.2020 (43,98 €)
4. Schreibtischsessel am 10.06.2020 (204,99 €)
5. Mauspad am 07.06.2020 (12,99 €), Maus am 07.06.2020 (39,32 €), Handflächenauflagen am 08.06.2020 (26,46 €), Ladeadapter am 07.06.2020 (13,99 €)
6. Fachliteratur: 11x Audible Abo (109,45 €) und diverse Fachbücher.

Das Finanzamt erkannte in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 2.927,00 € (für 2020) und in Höhe von 4.203,73 € (für 2021) nicht als Werbungskosten an; es wäre für das Streitjahr 2020 nicht absehbar gewesen, ob bzw. ab welchem Zeitpunkt mit Einnahmen aus einer Tätigkeit im Zusammenhang mit diesem Universitätslehrgang zu rechnen sei. Sollte der Bf. in den nächsten fünf Jahren Einkünfte aus dieser Tätigkeit erzielen, so könnten diese Aufwendungen zur Ausbildung im Zuge einer Bescheidberichtigung steuerlich anerkannt werden.

Für das Jahr 2021 begründete das Finanzamt die Nichtanerkennung der Werbungskosten damit, dass Umschulungsmaßnahmen als Psychotherapeut im Zusammenhang mit einer selbständigen Tätigkeit stünden. Es handelte sich um vorweggenommene Betriebsausgaben, die nur in Form einer Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden können.

Der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 am 22.11.2021 Beschwerde, er habe im Jahr 2020 die Umschulung zum Psychotherapeuten begonnen und strebe damit den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit an. Beweggründe für die berufliche Neuorientierung wären neben dem beruflichen Interesse auch die Möglichkeit zur Ausübung einer selbständigen Tätigkeit gewesen.

Das psychotherapeutische Propädeutikum sei der erste Teil einer zweistufigen Ausbildung zum Psychotherapeuten, welche im österreichischen Therapiegesetz genau definiert sei (BGBl.Nr.361/1990). Mit Absolvierung des Fachspezifikums erlange der Bf. die Berechtigung zur Ausübung des Berufes eines Psychotherapeuten. Da die entstandenen Kosten die Basis für

zukünftige Einkünfte wären - und dabei handle es sich nicht um eine bloße Absichtserklärungsursache der Bf. um Anerkennung der Aufwendungen im Jahr der Bezahlung.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung wiederholte das Finanzamt die Begründungsauführungen des Einkommensteuerbescheides 2020.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 03.08.2022 enthält als ergänzende Begründung, dass der Bf. seit dem Jahre 2018 nicht selbständig erwerbstätig sei, um sein Studium finanzieren zu können. Derzeit wäre es noch ungewiss, ob er in diesem Angestelltenverhältnis bliebe oder selbständig tätig werden würde. Angesichts der hohen Ausbildungskosten in Höhe von insgesamt ca. 60.000,00 € wäre es nicht absehbar, ob nach dem Studium eine sofortige selbständige berufliche Tätigkeit möglich sei, oder ob er Berufserfahrungen im Angestelltenverhältnis sammeln werde.

Das Finanzamt wies auch diese Beschwerde am 13.04.2023 als unbegründet ab, es sei nicht absehbar, ob bzw. ab welchem Zeitpunkt mit Einnahmen aus einer psychotherapeutischen Tätigkeit gerechnet werden könne. Falls der Bf. in den nächsten fünf Jahren Einkünfte aus dieser Tätigkeit (in Form einer nichtselbständigen Tätigkeit) erzielte, könnten die Aufwendungen zur Ausbildung im Zuge einer Bescheidberichtigung gem. § 295 BAO beantragt werden. Sollte, wie angekündigt, die Tätigkeit in Form einer selbständigen Tätigkeit erfolgen, könnten (wenn eine Einkünfteerzielung konkret feststünde) Einkommensteuererklärungen abgegeben werden und die Kosten in Form von vorweggenommenen Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Es wäre darüber hinaus zu prüfen, ob es sich um eine Liebhabereibetätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung handelte.

Dem vorgelegten Akt ist überdies zu entnehmen, dass über einen weiteren Vorhalt des Finanzamtes vom 28.06.2022 und vom 29.9.2023 der Bf. zunächst am 21.05.2023 schriftlich bekanntgab, den Lehrgang „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ voraussichtlich 2024 abzuschließen. Aufgrund dieses Studiums wäre der Bf. letztlich mit 01.01.2023 vom bisherigen Vorarbeiter im Unternehmen zur Führungskraft befördert worden, und wäre weiterhin vorrangig für administrative Tätigkeiten im Bereich des Wareneingangs und der Mithilfe im Lager zuständig gewesen. Demnach übe er seit seinem Aufstieg die Funktion eines Gruppenleiters in den Bereichen Logistik, Wareneingang und Lagersteuerung aus. Die Karrierechancen wären für den Bf. im bisherigen Unternehmen erst aufgrund seines Studiums möglich geworden, da ein psychologisches Hintergrundwissen für Führungskräfte von erheblicher Wichtigkeit sei. Aus diesem Grund wären die strittigen Kosten als Werbungskosten anzuerkennen, obgleich sich durch die Beförderung des Bf. sein ursprüngliches Vorhaben Psychotherapeut zu werden, geändert habe.

Hinsichtlich der weiteren geplanten Aufstiegschancen seien dem Arbeitgeber des Bf. neben der psychologischen Komponente auch fundierte wirtschaftliche Fachkenntnisse wichtig. Folglich wären dem Bf. vom Arbeitgeber der ÖH-Studienbeitrag (384,56 €) für das Studium

„Unternehmensführung“, das der Bf. voraussichtlich im Jahre 2025 beenden wird, finanziert worden.

In einem weiteren Antwortschreiben vom 04.10.2023 übermittelte der Bf. dem Finanzamt Studienerfolgsnachweise und eine Verordnung der Donau-Universität Krems über das Curriculum des Universitätslehrganges „Psychotherapeutisches Propädeutikum“. Der Bf. habe zum damaligen Zeitpunkt alle „Theoriekurse“ besucht und absolviere in der Folge sein Praktikum, um danach zur Abschlussprüfung anzutreten.

In seinen Vorlageanträgen verwies der Bf. auf seine bisherigen Ausführungen, dass er nach seinem Schulabschluss noch keine weitere berufliche Orientierung gehabt hätte, daher im Jahre 2018 als Arbeiter begonnen habe. Damals wäre ihm bereits anlässlich eines Eignungstests beim WIFI St. Pölten eine hohe soziale Kompetenz bescheinigt worden. Dabei habe sich bestätigt, dass der Bf. zu Menschen mit Problemen einen guten Zugang finde. Letztlich wäre wegen der mangelnden Berufschancen mit AHS-Matura am Arbeitsmarkt die Absolvierung dieses Studiums für einen erfolgreichen Berufsweg notwendig gewesen.

Außerdem legte der Bf. eine schriftliche Bestätigung seines Arbeitgebers vom 12.05.2023 vor, wonach der Bf. seit September 2020 eine Ausbildung „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ absolviere und alle Theorieeinheiten mit Juli 2023 abgeschlossen sein würden. Diese Ausbildung sei betriebsnotwendig, der Bf. könne die dort erlangten Fähigkeiten in seiner Funktion als Gruppenleiter gut einsetzen.

Weiters wurde ein Nachweis für den Studienerfolg für 2020 und 2021 im Ausmaß von 20 ECTS Punkten erbracht sowie für das Jahr 2022 bis zum März 2023 im Ausmaß von 41 ECTS Punkten. Während des gesamten Studiums seien 120 ECTS Punkte zu erreichen gewesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. besucht seit dem Jahre 2020 neben seiner Tätigkeit als Arbeiter bei einem Unternehmen im Bereich Warenlogistik, ein Curriculum des Universitätslehrganges „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ an der Donau Universität Krems.

Der Universitätslehrgang „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ umfasst mindestens fünf Semester, im Vollstudium wären es vier Semester (120 ECTS). In diesem werden die theoretischen Inhalte des allgemeinen Teils der Ausbildung zum Psychotherapeuten gemäß § 3. (1) des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990 vermittelt. Ziel dieses Universitätslehrganges ist eine Gleichstellung all jener für eine Psychotherapieausbildung

zugelassener Gruppen, die aus unterschiedlichen Arbeitsfeldern stammen und ein einheitliches psychotherapeutisches Grundlagenniveau erreichen sollen.

In den Streitjahren hat der Bf. insgesamt 20 ECTS Punkte erreicht. Danach bis zum März 2023 weitere 41 ECTS Punkte.

Der Bf. hat im Jahre 2018 nach seinem Schulabschluss als Arbeiter bei einem Unternehmen begonnen und hatte damals noch keine konkreten Vorstellungen über seinen beruflichen Werdegang. Auf Grund einer anlässlich einer Bewerbung vom Wirtschaftsförderungsinstitut (WiFi) attestierten hohen sozialen Kompetenz entschied er sich für das gegenständliche berufsbegleitende Studium.

Seine ursprünglichen Beweggründe zu Studienbeginn, den Beruf eines Psychotherapeuten entweder selbständig oder nichtselbständig ausüben zu wollen, änderten sich mit 01.01.2023, mit der Beförderung des Bf. im besagten Unternehmen vom Arbeiter zum Gruppenleiter im Bereich Warenlogistik, Wareneingang/Lagersteuerung, in welchem der Bf. von Anfang an tätig war.

Strittig ist, ob die im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Bf. geltend gemachten Aufwendungen des berufsbegleitenden Studiums „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ für 2020 und 2021 als Werbungskosten anzuerkennen sind.

2. Beweiswürdigung

Die als erwiesen angenommenen Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage, insbesondere dem Studiennachweis, der diesbezüglichen Verordnung der Universität (§§ 1 und 3) sowie den Ausführungen in den Beschwerden und den Vorlageanträgen über die Motivation des Bf. dieses berufsbegleitende Studium zu beginnen und voraussichtlich im Jahre 2024 abzuschließen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung 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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen.

Strittig ist zunächst, ob die konkreten Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit einer bereits ausgeübten Tätigkeit (oder verwandten Tätigkeit) stehen, was zur Folge hätte, dass nach der zitierten Bestimmung auch solche Bildungsmaßnahmen abzugsfähig sind, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090, vgl. *Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG ²¹, § 16 Tz 203/3).

Zu den Fortbildungskosten zählen in der Literatur und nach der Rechtsprechung des VwGH Aufwendungen des Steuerpflichtigen, wenn er „seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden“ (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0226, VwGH 21.12.2005, 2001/14/0102, 2006, 246; VwGH 28.9.2004, 2001/14/0020), sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung (zB Geselle – Meister im selben Handwerk, Konzipient – Rechtsanwalt, Universitätsassistent - Universitätsprofessor; vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143, 2007, 220, VwGH 19.3.1997, 95/13/0238, 1998, 159; *Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 21, § 16 Tz 203/2).

Die Tätigkeit eines Psychotherapeuten ist nach der Verkehrsauffassung nicht verwandt mit einer Tätigkeit im Bereich der Warenlogistik. Denn diese Tätigkeiten (Berufe) werden üblicherweise nicht gemeinsam am Markt angeboten, wie dies beispielsweise bei einer Friseurin und Kosmetikerin bzw. einem Dachdecker und Spengler oder im Falle von Tätigkeiten, die im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (zB Elektrotechniker – EDV-Techniker), zutrifft.

Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit wird insbesondere dann zu bejahen sein, wenn die durch die Bildungsmaßnahmen erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können. Es reicht aber auch ein weniger enger Zusammenhang mit der ausgeübten bzw der verwandten Tätigkeit (vgl Taucher, FJ 2005, 341).

Für den Beschwerdefall lässt sich daraus ableiten, dass die Prüfung inwieweit das Curriculum „Propädeutikum“ in einem hinreichenden, konkreten und objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einkünften aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit steht, entscheidungsrelevant ist.

Ein solcher Bezug des „Psychotherapeutischen Prpädeutikums“ ist in Hinblick auf die vom Bf. ausgeübte Tätigkeit eines Gruppenleiters im Bereich der Warenlogistik bzw. selbst unter der Annahme weiterer Beförderungen in diesem Tätigkeitsfeld, zu verneinen. Dies deshalb, da eine psychotherapeutische Tätigkeit mit der derzeitigen Tätigkeit des Bf. als nicht artverwandt beurteilt werden kann. Denn die Arbeit als Gruppenleiter im Bereich der Warenlogistik verlangt

keineswegs grundlegende Kenntnisse im psychologischen Bereich, wie dies im Falle der verwandten Berufe eines Pastoralassistenten und Psychologen angesehen würde. (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 16 Tz 203/2).

Logistik umfasst alle Prozesse der Warenbewegung und der Sicherstellung von Rohstoffen und Materialien von der Produktion bis zur Bestellung durch den Kunden bis zur Auslieferung. Die Funktion des Gruppenleiters in diesem Bereich erfordert zwar im Umgang mit den Mitarbeitern die Fähigkeit bzw. Kompetenzen diese zu motivieren, zu fördern und zu führen. Voraussetzung dafür ist, aus Sicht des Bundesfinanzgerichts, jedoch keineswegs die Absolvierung eines mehrere Jahre dauernden „Propädeutikums“, das Teil eines Psychologischen Studiums ist.

Nach dem unstrittigen Sachverhalt wird der Bf. im bisherigen Unternehmen künftig auch nicht im Bereich des Konfliktmanagements und der Mediation eingesetzt, wofür die gegenständliche Ausbildung in einem engeren Zusammenhang stünde (vgl. BFG 22.11.2017, RV/7100864/2017).

Da der Bf. infolge seines beruflichen Aufstiegs innerhalb des Unternehmens seit dem 01.01.2023 sogar seine ursprüngliche Absicht, den Beruf eines Psychotherapeuten auszuüben geändert hatte, ergibt eine Gesamtbetrachtung für den Streitzeitraum, dass sich die Absolvierung des „Psychotherapeutischen Propädeutikums“ auch nicht als Umschulungsmaßnahme gem. § 4 Abs. 4 Z 7 EStG, im Sinne des Gesetzes für die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes (Psychotherapeuten) qualifiziert.

Zu dieser Darlegung kommt das Bundesfinanzgericht auf Grundlage des Lehrgangszieles des „Psychotherapeutischen Propädeutikums“, der Vermittlung der theoretischen Inhalte des allgemeinen Teils der Ausbildung zum Psychotherapeuten gem. § 3 Abs. 1 des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990.

Demnach erwarb der Bf. in den Streitjahren zwar Fähigkeiten, im psychotherapeutischen Bereich tätig zu werden, es konnte jedoch in diesem Zeitraum kein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen festgestellt werden. Es müssten dagegen Umstände vorliegen, die über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 23.05.2013, 2011/15/0159, VwGH 28.02.2012, 2009/15/0105).

Im Gegensatz dazu hatte der Bf. nach seiner Beförderung zum Gruppenleiter ab dem 01.01.2023 und angesichts weiterer bestehender Aufstiegsmöglichkeiten im Unternehmen, seine Absicht, Psychotherapeut zu werden, geändert. Selbst wenn er die Ausübung einer psychotherapeutischen Tätigkeit derzeit nicht ausschließen könnte, wäre dies lediglich eine allgemeine Absichtserklärung und folglich keine Grundlage für das Vorliegen einer erwerbsorientierten Umschulung. Im Beschwerdefall lassen auch konkrete Umstände möglicher Aufstiegschancen im Bereich der Warenlogistik nicht den Schluss zu, dass diese

Ausbildung mit dem Ziel erfolgte, einen psychotherapeutischen Beruf auch tatsächlich auszuüben.

Die in Streit stehenden Aufwendungen waren daher weder als Fortbildungskosten noch als Umschulungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu beurteilen und demzufolge einkommensteuerrechtlich nicht abzugsfähig.

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.

Das Bundesfinanzgericht folgte der in seinem Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorlag und die Revision nicht zulässig war.

Wien, am 28. Februar 2024