

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Schlegl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch INTERFIDES Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, Haizingergasse 47 Tür 2, 1180 Wien, über die Beschwerde vom 1. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.

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

Die Beschwerdeführerin bezog im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrerin. In ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Veranlagungsjahr 2019 machte die Beschwerdeführerin unter anderem die nunmehr strittigen Kosten für die Ausbildung zur Psychotherapeutin in Höhe von (im Folgenden iHv) EUR 2.617,07 als Werbungskosten geltend.

Mit Bescheid vom 13. Juli 2022 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2019 ohne Berücksichtigung der beschwerdegegenständlichen Umschulungskosten mit EUR 748,00 fest. In der dagegen gerichteten Beschwerde vom 1. August 2022 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Umschulungskosten im

Beschwerdejahr als Werbungskosten/Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Die Beschwerdeführerin beabsichtige, sich nach der umfassenden Umschulung als Psychotherapeutin selbständig zu machen.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 31. Oktober 2022 wurden die von der Beschwerdeführerin beantragten Werbungskosten/Betriebsausgaben vom Finanzamt Österreich nicht anerkannt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die spätere Einnahmenerzielung durch bindende Vereinbarungen oder sonstige über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände zweifelsfrei nachgewiesen werden müsse. Gegen diese Beschwerdeentscheidung richtete sich der rechtzeitig eingebrachte Vorlageantrag.

Mit Vorlagebericht vom 2. Oktober 2023 legte die belangte Behörde die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war im strittigen Zeitraum 2019 als Volksschullehrerin beim Land Wien angestellt und bezog dafür Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Neben ihrer Tätigkeit als Lehrerin absolvierte sie seit dem beschwerdegegenständlichen Jahr den ersten Teil der Ausbildung zur Psychotherapeutin, das Psychotherapeutische Propädeutikum bei der ***Ausbildungs GmbH***. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 machte die Beschwerdeführerin die mit dieser Ausbildung im Zusammenhang stehenden Kosten iHv EUR 2.617,07 als Werbungskosten geltend.

Die geltend gemachten Umschulungskosten setzten sich aus jeweils zwei im Jahr 2019 getätigten Zahlungen an die ***Ausbildungs GmbH*** für die ersten zwei Semestergebühren iHv je EUR 1.222,50 für das „Psychotherapeutische Propädeutikum“ sowie aus den Fahrtkosten zu den ***Ausbildungs GmbH*** Häusern (409,7 Kilometer x EUR 0,42 Kilometergeld) zusammen.

Die Ausbildung zur Psychotherapeutin gliedert sich in zwei Teile, dem psychotherapeutischen Propädeutikum, das bei der ***Ausbildungs GmbH*** mit einer Dauer von zwei Jahren angesetzt ist und dem psychotherapeutischen Fachspezifikum, das mit einer ungefähren Dauer von fünf Jahren angesetzt ist.

Mittlerweile hat die Beschwerdeführerin das psychotherapeutische Propädeutikum abgeschlossen und absolviert nach einem erfolgreich abgeschlossenen Aufnahmeverfahren seit Jänner 2022 das psychotherapeutische Fachspezifikum beim ***Institut X*** (***X***). Dieser Ausbildungsteil sieht verpflichtend ein Praktikum vor. Die Beschwerdeführerin hat – um

das Praktikum absolvieren zu können – bei ihrem damaligen Dienstgeber um Bildungskarenz angesucht. Auf Grund der Verwehrung der Bildungskarenz hat die Beschwerdeführerin ihr Dienstverhältnis mit 31. August 2024 als Vertragslehrperson zum Land Wien einverständlich gelöst.

Seit dem 2. September 2024 (voraussichtlich bis zum 28. Februar 2025) absolviert die Beschwerdeführerin ihr Psychotherapie-Praktikum im Rahmen des Fachspezifikums Transaktionsanalyse im Klinikum ****XY**** in der 2. psychiatrischen Abteilung und Sozialpsychiatrie für Menschen mit Behinderung, in der Station für Transitionspsychiatrie.

Sowohl die ***Ausbildungs GmbH*** als auch das ***Institut X*** (***X***) sind vom Bundesministerium für Gesundheit anerkannte Ausbildungseinrichtungen nach dem Psychotherapiegesetz.

Den Beginn der Tätigkeit als „Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision“ und somit die ersten Einnahmen hat die Beschwerdeführerin mit April 2025 geplant. Für den Abschluss des zweiten Teils der Ausbildung sieht der Ausbildungsplan des Instituts für Transaktionsanalyse vor, dass die Beschwerdeführerin mindestens 600 Stunden selbständige psychotherapeutische Arbeit unter mindestens 150 Stunden Supervision leistet. Diese Einheiten plant die Beschwerdeführerin in den Praxisräumen des ***Institutes X*** durchzuführen, die den Auszubildenden zu vergünstigten Bedingungen zur Verfügung gestellt werden.

Die Beschwerdeführerin plant, die Ausbildung zur Psychotherapeutin Ende 2027 abschließen zu können und danach hauptberuflich selbständig – und um die Fixkosten zu reduzieren, in der Struktur einer Therapiegemeinschaft - als Psychotherapeutin zu arbeiten.

Im Rahmen der Informationsveranstaltung UGP beim Arbeitsmarktservice (AMS) hat sich die Beschwerdeführerin um die Teilnahme beim Unternehmensgründungsprogramm beworben. In diesem Programm bietet das AMS potentiellen Jungunternehmer/innen die Möglichkeit bei einem Beratungsunternehmen, das mit dem AMS kooperiert, detaillierte Informationen zur Unternehmensgründung einzuholen.

Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2019 hatte die Beschwerdeführerin sowohl die ernsthafte Absicht, den Beruf der Psychotherapeutin tatsächlich auszuüben, als auch die ernsthafte Absicht, dass die daraus erzielten Einnahmen zur Sicherung des künftigen Lebensunterhalts beitragen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich einerseits auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes (wie die Zahlungsbestätigungen der Semestergebühren für das

Propädeutikum, die Aufstellung betreffend das Kilometergeld und den Businessplan betreffend die zukünftige Tätigkeit als Psychotherapeutin) sowie den Erhebungen und der Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts.

Im Rahmen des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurden Dokumente vorgelegt, welche das positiv absolvierte Aufnahmeverfahren der Beschwerdeführerin in den zweiten (und letzten) Teil der Ausbildung zur Psychotherapeutin belegen. Zudem legte die Beschwerdeführerin die Bestätigung des Klinikum ***XY*** vor, dass sie derzeit ihr Psychotherapie-Praktikum im Rahmen ihres Fachspezifikums in der 2. psychiatrischen Abteilung und Sozialpsychiatrie für Menschen mit Behinderung absolviert.

Um darzulegen, dass die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit als Vertragslehrerin aufgegeben hat, um dieses Praktikum zu absolvieren und in weiterer Folge die Ausbildung zur Psychotherapeutin abschließen zu können, legte die Beschwerdeführerin zudem das Ablehnungsschreiben der Bildungsdirektion Wien betreffend ihres Ansuchens um Bildungskarenz vor. Auch dass die Beschwerdeführerin das Praktikum in diesem Zeitraum absolviert, um die Ausbildung effizient voranzutreiben, erweist sich als schlüssig. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Praktikums am 28. Februar 2025 wird sie alle Voraussetzungen für die Prüfung erfüllen, zu der sie bereits für den 8. März 2025 angemeldet ist.

In Zusammenschau der durch die vorgelegten Unterlagen belegten Sachverhaltselemente sowie der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Recherchen auf den Internetseiten der ***Ausbildungs GmbH*** und des ***Institutes X*** (***X***) und unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Psychotherapiegesetzes, welches die Berufsberechtigung, das Berufsbild sowie die Ausbildung von Psychotherapeuten regelt, konnte die Beschwerdeführerin glaubhaft und nachvollziehbar darlegen, dass sie bereits im beschwerdegegenständlichen Jahr den ernsthaften Plan verfolgte, ab dem Jahr 2025 erste Einnahmen als „Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision“ zu erzielen und beabsichtigte, nach dem Abschluss der Ausbildung, eine selbständige und hauptberufliche Tätigkeit als Psychotherapeutin aufzunehmen.

Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Person eine derart zeit- und kostenintensive Ausbildung absolviert und in diesem Zusammenhang ihr bestehendes Dienstverhältnis beim Land Wien kündigt, um das im Rahmen der Ausbildung verpflichtend vorgesehene Praktikum zeitgerecht absolvieren und somit den Ausbildungsabschluss ehestmöglich erlangen zu können, ohne die ernsthafte Absicht, daraus zukünftig Einnahmen zur Sicherung des Lebensunterhalts zu erzielen.

Vielmehr entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Ausbildungen dieser Art mit dem Ziel erfolgen, die erworbenen Kenntnisse zur späteren Ausübung eines entsprechenden Berufs einzusetzen und die damit verbundenen Ausbildungskosten durch zukünftige Einnahmen zu refinanzieren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 16 Abs 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 und § 4 Abs 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl I Nr 180/2004) sind Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben 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 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 (vgl. zB *Schubert* in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG³³ § 16, Anm 141, *Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Tz 313).

Im beschwerdegegenständlichen Jahr ist die Beschwerdeführerin als Volksschullehrern tätig und beginnt mit der Absolvierung der Ausbildung zur Psychotherapeutin.

Im Bundesgesetz über die Ausübung der Psychotherapie (Psychotherapiegesetz in der Folge PsthG) ist die Ausbildung zum Psychotherapeuten/zur Psychotherapeutin geregelt. Gemäß § 2 PsthG setzt die selbständige Ausübung der Psychotherapie die Absolvierung einer allgemeinen und einer besonderen Ausbildung voraus. Sowohl der allgemeine Teil (psychotherapeutisches Propädeutikum) als auch der besondere Teil (psychotherapeutisches Fachspezifikum) wird durch eine theoretische und praktische Ausbildung vermittelt und umfasst theoretische und praktische Inhalte im Gesamtausmaß von zumindest 3215 Stunden. Die Gesamtdauer variiert je nach individuellen Ausbildungsweg zwischen 5 und 9 Jahren.

Das psychotherapeutische Propädeutikum und das psychotherapeutische Fachspezifikum müssen laut PsthG in einer Ausbildungseinrichtung absolviert werden, die nach Anhörung des Psychotherapiebeirates vom Bundeskanzler im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Wissenschaft und Forschung mit Bescheid anerkannt wurden (vgl. § 4 und 7 PsthG). Diese anerkannten Ausbildungseinrichtungen werden in einem öffentlichen Verzeichnis (Datenbank des Gesundheitsministeriums) eingetragen.

Sowohl bei der ***Ausbildungs GmbH***, bei der die Beschwerdeführerin das psychotherapeutische Propädeutikum absolviert hat, als auch beim ***Institut X*** (**X**), bei welchem die Beschwerdeführerin momentan das Fachspezifikum absolviert, handelt es sich um derart anerkannte Bildungseinrichtungen.

Im gegenständlichen Fall liegen somit Umschulungsmaßnahmen vor. Die bisherige Tätigkeit als Lehrerin soll durch umfassende Umschulungsmaßnahmen zugunsten einer neuen Tätigkeit als Psychotherapeutin ersetzt werden.

Aufgrund der im Gesetz ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs" ist für die Abzugsfähigkeit 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; *Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Tz 313; 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 lit a 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). Spricht das Gesamtbild für das Vorliegen dieser Absicht, liegen vorweggenommene Werbungskosten/Betriebsausgaben vor, und zwar auch dann, wenn die tatsächliche Ausübung des angestrebten Berufes letztlich scheitern sollte (*Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³, § 16 Tz 203/10, *Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Tz 313; VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0069).

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

Die mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin verbundenen hohen Kosten und die lange Ausbildungsdauer sprechen gegen eine bloß "hobymäßige" Verwertung der Ausbildung. Naheliegend ist vielmehr die Absicht, die Tätigkeit als Psychotherapeutin tatsächlich auszuüben und diese Kosten durch spätere Einnahmen wieder zu kompensieren.

Die erforderliche Ernsthaftigkeit zur späteren Einnahmenerzielungsabsicht ergibt sich auch aus der Beendigung des Dienstverhältnisses als Vertragslehrerin beim Land Wien, um das Praktikum in der psychiatrischen Abteilung in der Klinik ***XY*** absolvieren zu können, das Voraussetzung für den erfolgreichen Abschluss des Fachspezifikums ist. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass jemand, bloß zur Befriedigung seiner persönlichen Interessen, solchen Aufwand auf sich nimmt.

Umschulungskosten zielen auf eine künftige Erwerbstätigkeit ab. Sie sind daher Vor-Werbungskosten bzw vorweggenommene Betriebsausgaben, wenn - wie im beschwerdegegenständlichen Fall - eine selbständige Berufstätigkeit angestrebt wird. (Vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ (2023) § 16 Tz 203/11)

Abzugsfähig sind nicht nur die unmittelbaren Kosten wie die Semestergebühren, sondern auch die Fahrtkosten zur Ausbildungseinrichtung (vgl. *Schubert* in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG²³ § 16 Anm 135, 136; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 4 Tz 315).

Auf Basis der in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht vor diesem rechtlichen Hintergrund zum Ergebnis, dass die beschwerdegegenständlichen Umschulungskosten iHv EUR 2.617,07 vorweggenommene Betriebsausgaben gem. § 4 Abs 4 Z 7 EStG darstellen.

Die Beschwerde erweist sich damit als berechtigt.

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, 15.9.2011, 2008/15/0321, 27.4.2017, Ra 2015/15/0069).

Wien, am 30. Dezember 2024