

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Rin der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch die Stb, Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes 12/13/14/ Purkersdorf vom 23.6.2009 und vom 2.10.2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) beantragte in den streitgegenständlichen Jahren 2003 bis 2008 die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Psychologiestudium in Italien als Werbungskosten (Umschulungskosten).

Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen und führte begründend aus, dass Umschulungskosten auf eine zukünftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielten. Es müssten Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgingen. Diese seien jedenfalls dann gegeben, wenn beispielsweise der bisher ausgeübte Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr ausgeübt werden könne oder eine Gefährdung der Einkunftserzielung im bisherigen Beruf evident sei. Die Intensität dieser Nachweisführung oder Glaubhaftmachung müsse umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eigne. Der Hinweis auf die aktuelle wirtschaftliche Situation der Kalenderjahre 2008 und 2009 sei keine stichhaltige Begründung für eine allfällige Gefährdung des Arbeitsplatzes

zum Zeitpunkt des Beginnes des Studiums im Kalenderjahr 2003. Ob das Studium, wie behauptet, bis zum Jahr 2013 abgeschlossen sein werde, lasse sich nicht nachvollziehen, da keine Unterlagen über den konkreten Studienverlauf vorlägen. Außerdem eigne sich das Studium der Psychologie nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auch zur Befriedigung privater Interessen und Neigungen, weshalb der Hinweis auf die Tatsache der relativ hohen Kosten dieser Ausbildung in Relation zu den jährlichen Einkünften nicht zwingend den Schluss zuließen, dass keine private Veranlassung für das Studium vorliege.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2008 wird im Wesentlichen vorgebracht, dass die Gefährdung des Arbeitsplatzes wegen der wirtschaftlich schwierigen Situation bei A bereits 2003 gegeben gewesen wäre. Die Bf. sei damals noch in der Marketingabteilung tätig gewesen. Diese sei im Zuge von Einsparungsmaßnahmen im Jahr 2003 aufgelassen worden und es wäre die Kündigung der Bf. angestanden. Nur wegen des Einsatzes des Betriebsrates sei die Bf. im Unternehmen gehalten und letztlich 2005 in die Parts & Services Abteilung versetzt worden. Auch in den Jahren 2007 sowie 2008/2009 habe es schwierige Jahre bei A gegeben, sodass jederzeit die Gefahr des Arbeitsplatzverlustes bestanden habe.

Die Ablehnung der Umschulungskosten wegen Nichtvorlage von Unterlagen (Studienplan, Prüfungszeugnisse) stelle einen Verfahrensmangel dar, weil diese Nachweise nie angefordert worden wären.

Die Behauptung, dass sich das Studium der Psychologie nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auch zur Befriedigung privater Interessen und Neigungen eigne, entbehre jeglichen Nachweises.

Der Umfang der Ausbildung sei geeignet, den anerkannten Beruf eines Psychologen auszuüben, was somit eine rein private Veranlassung ausschließe, zumal ein durchschnittlicher Steuerpflichtiger nicht so hohe Kurskosten (€ 31.000,00 plus ca. € 2.000,00 Studiengebühren) in Kauf nehmen würde.

Der ablehnende Bescheid erwecke somit den Eindruck, dass das Finanzamt hohe Ausbildungskosten an einer italienischen Universität wegen der daraus resultierenden hohen ESt-Erstattung nicht anerkennen wolle. In Italien gebe es leider keine Befreiung von Studiengebühren und auf Grund der großen Entfernung würden naturgemäß höhere Kosten in Form von Fahrtkosten anfallen, sodass die Anerkennung der Kosten wohl eine Diskriminierung ausländischer europäischer Universitäten darstelle.

Mit Beschwerdevorentscheidungen (Berufungsvorentscheidungen) vom 8.1.2010 (betreffend die Jahre 2003 bis 2007) und vom 22.1.2010 (betreffend 2008) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte aus, dass höhere Anforderungen an die Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung der beabsichtigten Einnahmenerzielung insbesondere dann zu stellen seien, wenn die derzeitige Einkünfterzielung nicht gefährdet sei oder die Umschulung aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten lasse. Nach Ansicht des Finanzamtes sei aus den vorgelegten

Betriebsratssitzungsprotokollen keine konkrete Gefährdung des Arbeitsplatzes ab dem Jahr 2003 ersichtlich; es werde eine generelle Kürzung von Arbeitsplätzen diskutiert.

Es sei auch nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht worden, dass aus dem neuen Beruf als Psychotherapeutin die Erzielung höherer Einkünfte als aus der nichtselbständigen Tätigkeit bei A zu erwarten sei. Die konkrete Einnahmenerzielungsabsicht und Wahrscheinlichkeit der Erzielung höherer Einnahmen aus dem neuen Beruf sei nicht nachgewiesen worden, da auch im Zuge der Berufung keine Nachweise betreffend Ernsthaftigkeit des Studiums sowie Vergleichbarkeit des Studiums in Italien mit dem Psychologiestudium in Österreich vorgelegt worden wären.

Im Vorlageantrag wird ausgeführt:

#### A) Darstellung des Sachverhaltes

Die Bf. sei seit Dezember 2001 beim italienischen Konzern der heutigen A GmbH in Wien Vollzeit beschäftigt. Dort arbeite sie derzeit im Parts & Services Bereich und sei für Service Marketing zuständig. Benchmark-Vergleiche und Kundenbindungsprogramme seien Teil ihrer Aufgabengebiete. Die Psychologie sei dabei ein sehr hilfreiches Werkzeug.

Seit der Trennung von ihrem Lebensgefährten im Jahr 2000 sei sie Alleinerzieherin und benötige die Arbeitsstelle, um den Unterhalt für sich und ihren Sohn zu sichern. Die Arbeitsstelle bei A sei in der Vergangenheit und wegen der momentanen wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens durchaus als prekär einzuschätzen [gewesen]. Aus den beigebrachten Betriebsratsprotokollen sei ersichtlich, dass die Gefährdung des Arbeitsplatzes wegen der wirtschaftlich schwierigen Situation bei A bereits im Jahr 2003 gegeben gewesen wäre. Die in der BVE behauptete "generelle" Gefährdung habe sich damals tatsächlich konkret auf ihren Arbeitsplatz bezogen. Die Bf. sei damals noch in der Marketingabteilung tätig gewesen. Diese sei im Zuge von Einsparungsmaßnahmen im Jahr 2003 aufgelassen worden. Nur wegen des Einsatzes des Betriebsrates sei die Bf. im Unternehmen gehalten und letztlich 2005 in die Parts & Services Abteilung versetzt worden. Wie bereits dargelegt, habe es auch in den Jahren 2007 sowie 2008/2009 schwierige Jahre bei A gegeben, sodass jederzeit die Gefahr des Arbeitsplatzverlustes bestehe. Da die Bf. jedenfalls in den letzten Jahren immer von der Gefährdung ihres Arbeitsplatzes betroffen gewesen sei, wäre sie bestrebt gewesen, einen anderen Beruf auszuüben. Aus diesem Grund und auf Grund der Absicht, später als Psychologin zu arbeiten, habe sie das Studium der Psychologie an der Universität Triest aufgenommen.

#### B) Rechtliche Ausführungen

##### 1) Gefährdung des Arbeitsplatzes

Bei den beantragten Kosten für das Psychologiestudium handle es sich um Umschulungskosten iSd § 16 (1) Z 10 EStG, die auf eine zukünftige Ausübung dieses Berufes abzielen. Diese Absicht sei jedenfalls dann gegeben, wenn der bisher ausgeübte Beruf aufgrund von Arbeitslosigkeit nicht mehr ausgeübt werden könne oder eine Gefährdung der Einkunftszielung im bisherigen Beruf evident sei.

In der BVE wird ausgeführt, dass aus den Betriebsratsprotokollen eine Gefährdung des Arbeitsplatzes nicht hervorgehe. Typischerweise werde bei größeren Umstrukturierungen eines Unternehmens selten ein konkreter Dienstnehmer zur Kündigung vorgeschlagen, sondern ein sogenannter abzubauender "Head Count" bestimmt. Daraus würden erst konkrete Mitarbeiter abgeleitet. Dem Arbeitnehmer werde in der Praxis oft erst sehr spät mitgeteilt, dass man ihn zu kündigen plane, da dies ansonsten negative Auswirkungen auf dessen Motivation haben könnte. In diesem Licht habe der Betriebsrat zunächst auch noch keine Namen gewusst, sondern wären diese erst nach und nach bestimmt worden, was die fehlende Benennung in den Protokollen erkläre. Im Zuge dieser Restrukturierungsmaßnahmen sollte auch die Marketingabteilung eingespart werden.

## 2) Keine private Veranlassung der Kosten eines Psychologiestudiums

Die Beschwerdeausführungen ergänzend wird vorgebracht:

Das Studium entspreche einer Psychologie- und Psychotherapie-Ausbildung in Österreich. Die Bf. plane, nach erfolgreicher Absolvierung des Studiums als klinische Psychologin bzw. Psychotherapeutin zu arbeiten. Im Rahmen des Studiums hätte sie mittels eigens eingerichteter Satelliten-Kanäle am Universitätslehrgang teilnehmen und an Wochenenden einige Unterrichtseinheiten in Italien besuchen können, um ihre italienischen Sprachkenntnisse weiterhin zu verbessern. Zur Unterstützung habe sie 2004 an 15 Prüfungs-Modulen des berufs- bzw. universitätsbegleitenden Programms beim Unternehmen C teilgenommen. Dafür wäre ein Entgelt von € 31.130,00 bezahlt worden. Darüber hinaus würden laufende Studien- und Prüfungsgebühren iHv rund € 2.000,00 pro Jahr anfallen. Daneben seien Fahrtkosten für die Ablegung von Prüfungen und den Besuch von Lehrveranstaltungen nach Triest (ca. 5-6 Fahrten pro Jahr) geltend gemacht worden. Der Universitätsabschluss sei voraussichtlich innerhalb der kommenden vier Jahre abzusehen.

## 3) Verfahrensrechtliche Mängel

Die Behauptung des Finanzamtes, dass der neue Beruf höhere Einkünfte als der alte einbringen müsse, entbehre jeglicher gesetzlichen Grundlage. Darüber hinaus seien auch dazu keine Nachweise angefordert worden. Auch zur "Ernsthaftigkeit des Studiums" und zur Vergleichbarkeit mit anderen Studien wären keine Nachweise angefordert bzw. dargelegt worden, wie diese nach Ansicht des Finanzamtes auszusehen hätten.

## 4) Europarechtliche Bedenken wegen Diskriminierung ausländischer Universitäten

Der ablehnende Bescheid erwecke den Eindruck, dass das Finanzamt hohe Ausbildungskosten an einer italienischen Universität wegen der daraus resultierenden hohen ESt-Erstattung nicht anerkennen wolle. In Italien gebe es leider keine Befreiung von Studiengebühren und auf Grund der großen Entfernung würden naturgemäß höhere Kosten in Form von Fahrtkosten anfallen, sodass die Aberkennung der Kosten wohl eine Diskriminierung ausländischer europäischer Universitäten darstelle.

## 5) Vorläufige Bescheide bzw. Anwendung des § 295a BAO

Die Höhe der Ausbildungskosten und die damit verbundene ESt-Rückerstattung stelle in diesem Fall offenbar ein Problem für die Finanzbehörde dar. Speziell die Unsicherheit über die Ausübung des Berufes ab dem Jahr 2013 habe offenbar zur Ablehnung beigetragen.

Unsicherheiten über zukünftige Ereignisse oder Umstände könnten jedoch nicht einfach durch die Nichtanerkennung der Ausgaben gelöst werden, da in diesem Fall ein unbilliges Ergebnis erzielt werde. Der Gesetzgeber habe in der BAO ua die Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide (§ 200 BAO) bzw. die Aufhebung von einmal erlassenen Bescheiden wegen rückwirkender Ereignisse (§ 295a BAO) vorgesehen, um die Unsicherheit in Bezug auf bestimmte Sachverhalte entsprechend steuerlich erfassen zu können

### C) Zusammenfassung

Die Kosten für das Psychologiestudium seien in Anlehnung an Rz 358a bzw. 360 ff LStR vor allem unter Berücksichtigung nachstehender Argumente steuerlich abzugsfähig:

Die Arbeitsstelle bei A sei in der Vergangenheit und wegen der momentanen wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens durchaus als prekär einzuschätzen [gewesen], sodass die Bf. jederzeit damit rechnen müsse, ihren Arbeitsplatz zu verlieren. Insbesondere sei der Beschluss, das Studium zu absolvieren, von der Gefährdung des Arbeitsplatzes in 2002/2003 veranlasst gewesen.

Die hohen Ausbildungskosten und Studiengebühren ließen den Schluss zu, dass hier keine private Veranlassung vorliegt. Die Bf. habe sehr viel Geld investiert, um den Beruf einmal ausüben zu können. Auf Grund ihrer Unterhaltspflichten als alleinerziehende Mutter hätte das Studium nicht so schnell wie ursprünglich geplant absolviert werden können. Die Beurteilung, ob es sich um eine umfassende Umschulungsmaßnahme handelt, sei immer aus einer ex-ante-Betrachtung im Vorhinein vorzunehmen. Wird die Umschulung trotz ursprünglich bestehender Absicht abgebrochen, sei dies für den Werbungskostenabzug unschädlich (LStR Rz 360; JAKOM 2008, Lenneis, § 16 Rz 51).

Der Beruf des Psychologen ist ein anerkannter Beruf. Vergleichbare österreichische Ausbildungen (Psychotherapieausbildung), die ähnlich viel oder mehr kosten, würden als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt (UFS Wien GZ RV/1579-W/07 vom 26.9.2007).

Mit Vorhalt des BFG vom 17. Februar 2014 wurde die Bf. um Beantwortung nachstehender Fragen ersucht:

*"Haben Sie mittlerweile das Psychologiestudium bereits abgeschlossen? Wenn ja, bitte um Vorlage entsprechender Nachweise. Wenn nicht, bitte um Vorlage von Nachweisen über die absolvierten Prüfungen und um Bekanntgabe, wann mit einer Beendigung des Studiums zu rechnen ist*

*Sind Sie schon als selbständige oder nichtselbständige Psychologin tätig? Legen Sie in diesem Zusammenhang diverse Unterlagen (wie z.B. die aufrechte Gewerbeberechtigung, Mietvertrag, Rechnungen in Zusammenhang mit der Betriebseröffnung, Dienstvertrag etc.) bei. Sollte dies noch nicht der Fall sein, welche konkreten beruflichen Pläne und*

*Aussichten im Zusammenhang mit den durchgeführten Ausbildungsschritten haben Sie? Ab wann besteht konkret die Absicht, den Beruf der Psychologin künftig auch tatsächlich auszuüben? Welche konkreten, nach außen erkennbaren, auf eine neue in diesem Bereich liegende Einkunftsquelle schließbaren Schritte haben Sie bereits unternommen? (Um Vorlage entsprechender Unterlagen wird ersucht.)*

*Sind Sie noch bei der Firma A GmbH beschäftigt? Wenn ja, haben Sie neben Ihren nichtselbstständigen Einkünften bei diesem Unternehmen bereits eigene Einkünfte aus der Tätigkeit als Psychologin erlangt bzw. sind solche in nächster Zeit zu erwarten? Wie hoch werden die Einkünfte (Einnahmen abzüglich Ausgaben) voraussichtlich sein?"*

In Beantwortung dieses Ersuchens teilte die Bf. mit:

*"1) Das Psychologiestudium wurde noch nicht abgeschlossen. Auf Grund des Umstandes, dass die Steuerpflichtige Alleinerzieherin ist, war ein Abschluss des Studiums bis dato nicht möglich, da der hohe zeitliche Aufwand mit den Pflichten als Erziehungsperson nicht immer vereinbar ist.*

*2) Die Steuerpflichtige ist noch nicht als Psychologin tätig, da die Ausbildung noch nicht abgeschlossen ist.*

*3) Die Steuerpflichtige ist noch immer bei A beschäftigt.*

*Im Hinblick auf das VwGh Erkenntnis vom 23.5.2012 (2011/15/0159) bzw. 25.10.2011 (2011/15/0047) wird auf die umfangreiche Stellungnahme im Vorlageantrag bezüglich Gefährdung des Arbeitsplatzes hingewiesen, da zum damaligen Zeitpunkt die Fa. A krisenbedingt Mitarbeiter abgebaut hat und auch in Österreich zahlreiche Kündigungen ausgesprochen wurden. In einem ähnlich gelagerten Fall hat der VwGH die Kosten des Studiums anerkannt."*

In der am 17. Juni 2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung gab die Bf. ergänzend zum bisherigen Vorbringen bekannt, dass sie das Studium der Psychologie bereits vor dem Jahr 2000 begonnen habe. Damals habe sie in Triest gelebt. Nach ihrer Rückkehr nach Österreich im Jahr 2003 habe sie das Studium als Fernstudium weiter betrieben. Es sei beabsichtigt gewesen, die Ausbildung zu Ende zu bringen, was sich aber auf Grund der großen Entfernung einerseits und der familiären Situation andererseits als äußerst schwierig erwiesen habe. Darüber hinaus habe sie sich anlässlich ihrer Versetzung in die Parts & Service Abteilung beruflich mehr engagieren müssen. Es wäre eine Rückkehr nach Italien geplant gewesen, um das Studium dort zu beenden, wozu es aber nicht gekommen sei. Seit 2004 habe sie keine Prüfung erfolgreich abgelegt, weshalb auch keine Prüfungszeugnisse vorgelegt hätten werden können. Auf Grund der persönlichen Umstände und der zeitlichen Probleme habe sie mittlerweile das Studium abgebrochen.

Der steuerliche Vertreter verwies auf die schlechte wirtschaftliche Situation der Fa. A im Jahr 2003 und die dadurch bedingte konkrete Arbeitsplatzgefährdung sowie auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.5.2012, 2011/15/0159.

Die Finanzamtsvertreterin brachte vor, dass nach der Judikatur des VwGH und des UFS Umschulungskosten nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten, wenn das Studium ernsthaft und zielstrebig betrieben werde. Nachweise dafür seien nicht erbracht worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschwerde liegt folgender entscheidungswesentliche Sachverhalt zu Grunde:

Die Bf. erzielt als Angestellte der A GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ursprünglich war sie in der Marketingabteilung, die aus Einsparungsgründen im Jahr 2003 aufgelassen wurde, tätig. Im Jahr 2005 wurde sie in die Parts & Service Abteilung versetzt. Bereits vor der Trennung von ihrem Lebensgefährten im Jahr 2000 hat die Bf. mit dem Studium der Psychologie an der Universita degli Studi di Trieste begonnen. Zu diesem Zeitpunkt lebte die Bf. in Italien. Nach ihrer Rückkehr nach Österreich im Jahr 2003 hat sie die akademische Ausbildung im Wege eines Fernstudiums weiter betrieben. Seit 2004 hat sie keine Prüfung erfolgreich abgelegt. Auf Grund der persönlichen Umstände und der zeitlichen Probleme hat sie das Studium mittlerweile abgebrochen.

Daraus folgt rechtlich:

Laut § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 in der für die Streitjahre 2003 bis 2008 anzuwendenden Fassung (AbgÄG 2004, BGBl. Nr. 180/2004 vom 30. Dezember 2004) stellen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der von Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten dar.

Da ein Zusammenhang zwischen der von der Bf. angestrebten Tätigkeit als Psychologin einerseits und der ausgeübten Tätigkeit als Angestellte der Parts & Services Abteilung andererseits, in welcher sie hauptsächlich für das Service Marketing zuständig ist, nicht vorliegt und ein solcher Zusammenhang von der Bf. auch nicht behauptet wurde, ist im gegenständlichen Fall strittig, ob es sich bei den geltend gemachten Kosten um Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, handelt und diese somit als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Die im Gesetz ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass eine Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen muss, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu sehen.

Inhaltlich schließt sich der Begriff der umfassenden Umschulung somit mit den vorweggenommenen Werbungskosten an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem

hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftig steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen. Dies ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen. Das Abzielen ist somit veranlagungsjahrbezogen nach Art einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen, eine spätere Änderung des zunächst vorhandenen Willensentschlusses hat keine schädliche Zusammenwirkung für die Vergangenheit.

Es ist zwar nicht erforderlich, dass die Ausbildung auf die Ausübung des neuen Berufes als Hauptberuf abzielt, die angestrebte Tätigkeit muss aber zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen. 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 (vgl. das Erkenntnis vom 15. September 2011, 2008/15/0321).

Dahingestellt bleiben kann, ob die behauptete konkrete Arbeitsplatzgefährdung in den Jahren ab 2003 tatsächlich bestanden hat, weil die Bf. in der Berufungsverhandlung angegeben hat, dass sie bereits einige Jahre früher mit dem Studium begonnen hat und daher offensichtlich nicht - wie im Vorlageantrag ausgeführt wurde - der drohende Verlust des Arbeitsplatzes ausschlaggebend dafür war, einen anderen Beruf auszuüben.

Ungeachtet dessen muss der Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ernstlich und zielstrebig in nach außen hin erkennbaren Bemühungen verfolgt werden (vgl. das Erkenntnis vom 19. März 2008, 2007/15/0134).

Solche ernsthaften, nach außen hin erkennbare Bemühungen, den angestrebten Beruf auch tatsächlich ausüben zu wollen, um daraus Einnahmen zur Sicherung des Lebensunterhaltes erzielen zu können, konnte das Bundesfinanzgericht nicht feststellen.

Mag es auch zutreffen, dass die Bf. die redliche Absicht hatte, das während ihres Aufenthaltes in Italien begonnene, und im Anschluss an die Rückkehr nach Österreich als "Fernstudium" weiter betriebene Studium an der Universität von Triest zu einem Abschluss zu bringen, so darf doch nicht übersehen werden, dass sie - ihren Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung zufolge - seit dem Jahr 2004 keine (erfolgreichen) Prüfungen abgelegt hat. Aus diesem Grunde konnten auch trotz ausdrücklicher Aufforderung sowohl der Abgabenbehörde als auch des BFG von der Bf. keine Prüfungszeugnisse vorgelegt werden. Da eine erfolgreiche Ausbildung aber auch das Ablegen von entsprechenden Prüfungen beinhaltet, und nur insoweit die Aufwendungen als Umschulungskosten anerkannt werden können, kann - selbst unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände der Bf. und der großen Entfernung zum Studienort - nicht davon ausgegangen werden, dass die Bf. ernstlich und zielstrebig in nach außen hin erkennbaren Bemühungen den Einstieg in eine neue Tätigkeit verfolgt hat.

Das bloße Vorbringen der Bf., sie hätte vorgehabt, später als Psychologin zu arbeiten, ist nicht geeignet, die Absicht in einem anderen Beruf tätig zu werden, ausreichend zu dokumentieren. Umso weniger, als sich die Bf. ihren eigenen Angaben zufolge seit ihrer Versetzung in die Parts and Services Abteilung auch beruflich mehr engagieren musste.

Dem steuerlichen Vertreter der Bf. ist zwar insoweit beizupflichten, als die Berücksichtigung von Umschulungskosten nicht auf den Fall beschränkt ist, dass der Steuerpflichtige seine bisherige Tätigkeit aufgibt oder wesentlich einschränkt (vgl. VwGH 15.9.2011, Zl. 2008/15/0321), doch musste die Bf. nach ihrer Versetzung in die Parts and Services Abteilung in ihrer bisherigen Tätigkeit ein größeres berufliches Engagement an den Tag legen, sodass auch aus diesem Grund die vom Finanzamt geäußerten Zweifel an der Ernsthaftigkeit und Zielstrebigkeit der Ausbildung mehr als berechtigt sind.

Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum jeweiligen Zeitpunkt der Entstehung (Verausgabung) der Kosten klar erwiesen sein (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, II. Band, § 16, Rz 203/4/2, siehe auch Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621; VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085, siehe auch die diesbezügliche Anmerkung Hofbauer in GeS 2004, 117).

Da die Bf. - mit Ausnahme des Nachweises hinsichtlich der im Jahr 2004 erfolgten Teilnahme am universitätsbegleitenden Programm der C - nicht einmal das Studium respektive den Fortgang des Studiums betreffende Unterlagen (Prüfungszeugnisse etc.) vorgelegt hat bzw. solche in Ermangelung eines Studienerfolges gar nicht vorlegen konnte, ist die Absicht, in absehbarer Zeit sich ein weiteres berufliches Standbein zur Erzielung nicht gerade bloß geringfügiger Einkünfte zu schaffen, nicht dokumentiert. Eine über die bloße Absichtserklärung hinausgehende ernste Absicht zur Einkünfteerzielung wurde nicht nachgewiesen.

Dem Vorwurf, die Abgabenbehörde habe nie Unterlagen, die die Ernsthaftigkeit und Zielstrebigkeit der Berufsausbildung dokumentieren, angefordert, ist entgegenzuhalten:

Wenngleich es zutrifft, dass das Finanzamt im Vorhalt vom 19. Jänner 2009 nicht explizit um Vorlage solcher Unterlagen ersucht hat, so wurden doch belegmäßige Nachweise der beantragten Umschulungskosten abverlangt. Zudem hätte die Bf. die abverlangten Unterlagen ohne weiteres im Beschwerdeverfahren nachreichen können, zumal in der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2003 bis 2008 konkret auf das Fehlen von Unterlagen über den konkreten Studienverlauf Bezug genommen wurde. Und schließlich wurde in der BVE, welcher nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH Vorhaltscharakter zukommt (vgl. z.B. VwGH vom 24.1.1996, 93/13/0237, 0238;23.5.1996, 94/15/0024; 22.9.2000, 98/15/0148; zuletzt vom 2.6.2004, 2003/13/0156) ausgeführt, dass in Ermangelung von Nachweisen betreffend Ernsthaftigkeit des Studiums (Inhalt und Fortgang des Studiums, absolvierte Prüfungen) die konkrete Einnahmenerzielungsabsicht nicht nachgewiesen wurde.

Mit dem Vorbringen, dass in Anbetracht der Höhe der Kosten eine rein private Veranlassung auszuschließen sei, gelingt es der Bf. nicht, aufzuzeigen, dass die

Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Es liegen keinerlei Hinweise oder Handlungen vor, die erkennen lassen, dass die Bf. zielstrebig auf den Studienabschluss und eine künftige Einnahmenerzielung als Psychologin hingearbeitet hätte.

Das Finanzamt hat daher die beantragten Aufwendungen für das Psychologiestudium in Italien zu Recht nicht anerkannt.

#### Zulässigkeit einer Revision

Gem. Art.133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Die Revision ist mangels einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zulässig. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es erforderlich, dass der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung (bzw. das Erzielen von Einnahmen und Entgelten) hinarbeitet. Es geht dabei darum, die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Abgabepflichtigen daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Erzielung von Einnahmen und Entgelten gerichtet ist (vgl. das Erkenntnis vom 19. März 2008, 2007/15/0134).