



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 20. Mai 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) für das Jahr 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30. November 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2008 fest.

Mit Schreiben vom 20. Jänner 2010 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß [§ 299 BAO](#) und Neufestsetzung der Einkommensteuer 2008 unter Berücksichtigung von Ausbildungskosten in Höhe von 4.291,40 €.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Die Berufungswerberin sei ursprünglich bei ihrem Ehemann in der Tierarztpraxis angestellt gewesen. Ihr Ehemann sei leider verstorben. Von April 2002 bis Dezember 2004 sei die Berufungswerberin bei J&A angemeldet und in der X-Abteilung des Landes Niederösterreich tätig gewesen. Seit Jänner 2005 sei sie bei der U GmbH angestellt und weiterhin für das Land Niederösterreich in der X-Abteilung tätig. Dieser Dienstvertrag sei aber alles andere als sicher und könne jederzeit gekündigt werden bzw. bestünde immer die Gefahr, dass die Stundenanzahl aufgrund von Einsparungsmaßnahmen gekürzt und so das Einkommen reduziert

werde. Im Falle einer Kündigung wären die Jobchancen der Berufungswerberin gleich null und ihre wirtschaftliche Existenz ernsthaft bedroht.

Die Berufungswerberin habe deshalb eine Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin beim MGT Seminarinstitut (eine vom BM für Unterricht, Kunst und Kultur anerkannte Erwachsenenbildungseinrichtung) begonnen. Das Diplom führe zu einem rechtlich anerkannten Ausbildungsabschluss, der zur Ausübung des Gewerbes der Lebens- und Sozialberatung berechtige. Dieses Diplom erhöhe die Erwerbschancen durch die integrierte Ausbildung in der (klinischen) Mal- und Gestaltungstherapie zusätzlich wesentlich. Einsatzgebiete dieses unter anderem auch in Krankenhäusern und Kliniken angebotenen, modernen Therapieansatzes seien insbesondere die Intervention bei Menschen mit Behinderungen, die Kindertherapie, die Therapie bei verbal eingeschränkten Menschen usw.

Der Lehrgang gliedere sich in mehrere Module. Im Jahr 2008 habe die Berufungswerberin das Modul Aufbaustufe besucht.

Nähere Informationen zum Lehrgang seien der Internetseite des Ausbildungsinstitutes zu entnehmen.

Nach Abschluss der Ausbildung möchte sich die Berufungswerberin als Lebens- und Sozialberaterin sowie als Mal- und Gestaltungstherapeutin selbständig machen.

Bei den Aufwendungen für diesen Lehrgang handle es sich somit um umfassende Umschulungsmaßnahmen im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#), die als Werbungskosten absetzbar seien.

Dem Schreiben vom 20. Jänner 2010 war eine Aufstellung der geltend gemachten Kosten von 4.291,40 € (Lehrgangskosten, Tages- und Nächtigungsgelder sowie Kilometergelder in Höhe von insgesamt 5.399,40 € abzüglich Bildungsförderung in Höhe von 1.108,00 €) angeschlossen.

Mit Vorhalt vom 16. März 2010 ersuchte das Finanzamt die Berufungswerberin folgende Fragen zu beantworten und die erforderlichen Unterlagen vorzulegen:

- Wann wird die Umschulung beendet (Beginn der selbständigen Tätigkeit)?
- Wird die selbständige Tätigkeit als Lebens- und Sozialberaterin sowie als Mal- und Gestaltungstherapeutin hauptberuflich oder nebenberuflich ausgeübt?
- Wie steht der geplante neue Beruf im Zusammenhang mit Ihrer bisherigen Tätigkeit als Künstlerin und Schriftstellerin?

- Warum wurden bisher (jedenfalls 2002 bis laufend) keinerlei Einkünfte aus Ihrer Tätigkeit als Künstlerin und Schriftstellerin erklärt?
- Vorlage einer Prognoserechnung für die geplante Tätigkeit (zwecks Beurteilung, ob die Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt).

Mit Schreiben vom 9. April 2010 beantwortete die Berufungswerberin den Vorhalt des Finanzamtes wie folgt:

*"Der theoretische Teil der Ausbildung, d.h. die Seminarreihe wird im 1. Halbjahr 2011 beendet sein. 2011 und 2012 plane ich die Projekt- und Diplomarbeit, Abschluss eventuell 2012 bzw. 2013. Anschließend Praktikum, begleitend mit Supervision. 2014 Beantragung des Gewerbescheines und Beginn der gewerblichen Ausübung des Berufes als Lebens- und Sozialberaterin mit Schwerpunkt Mal- und Gestaltungstherapie.*

*Mit Diplom und Gewerbeschein bin ich berechtigt, diese Tätigkeit sowohl in freier Praxis als auch im Auftrag von institutionellen Auftraggebern, wie zB Caritas, AMS usw. auszuüben.*

*Die Ausübung des Gewerbes wird hauptberuflich sein und hat nichts mit meiner bisherigen Tätigkeit als Künstlerin bzw. Schriftstellerin zu tun.*

*Aus meiner Tätigkeit als Künstlerin und Schriftstellerin ergab sich kein Gewinn. Nach telefonischer Auskunft im Jahr 2003 wurde mir seitens des Finanzamtes mitgeteilt, dass ich in diesem Fall keine Steuererklärung abgeben müsse. Buchhalterische Aufzeichnungen liegen jederzeit zur Einsicht bei mir auf.*

*Aus der beigefügten Prognoserechnung entnehmen Sie bitte die geschätzten Einkünfte und Aufwendungen der ersten 5 Jahre meiner selbständigen Erwerbstätigkeit."*

Dem Schreiben vom 9. April 2010 war folgende Prognoserechnung für die Jahre 2014 bis 2018 angeschlossen:

		Ausgaben	Einnahmen	Saldo
31.12.2014	Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (Praktikum + Gewerbe)		6.000,00	
	Diverse Abgaben u. sonst. Ausgaben	2.000,00		
	15 % Material, Fahrt- u. Reisekosten	900,00		
	Supervision und Weiterbildung	2.000,00		
31.12.2015	Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (Gewerbe)		8.000,00	

	Diverse Abgaben u. sonst. Ausgaben	2.200,00		
	15 % Material, Fahrt- u. Reisekosten	1.200,00		
	Supervision und Weiterbildung	2.000,00		
31.12.2016	Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (Gewerbe)		10.000,00	
	Diverse Abgaben u. sonst. Ausgaben	2.500,00		
	15 % Material, Fahrt- u. Reisekosten	1.500,00		
	Supervision und Weiterbildung	2.500,00		
31.12.2017	Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (Gewerbe)		12.000,00	
	Diverse Abgaben u. sonst. Ausgaben	2.800,00		
	15 % Material, Fahrt- u. Reisekosten	1.800,00		
	Supervision und Weiterbildung	2.500,00		
31.12.2018	Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (Gewerbe)		14.000,00	
	Diverse Abgaben u. sonst. Ausgaben	3.000,00		
	15 % Material, Fahrt- u. Reisekosten	2.100,00		
	Supervision und Weiterbildung	3.000,00		
		32.000,00	50.000,00	18.000,00

Mit Bescheid vom 20. Mai 2010 wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 mit folgender Begründung ab:

*Gemäß [§ 299 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht.*

*Der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung Sie begehren, ist rechtswidrig, wenn er dynamisch betrachtet (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 299 Tz 9) den nachstehenden Grundsätzen nicht entspricht, die in § 16 Abs. 1 Z 10 bzw. § 4 Abs. 4 Z 7 EStG ihre Rechtsgrundlage haben,*

wobei auch das in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG normierte Abzugsverbot für mit der Lebensführung verbundene Aufwendungen zu beachten ist:

*Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind (zB Ausbildung einer Arbeitnehmerin aus dem Druckereibereich zur Krankenpflegerin). Es wird dabei ausdrücklich verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes "abzielt" (UFS aktuell 2005, 48; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2). Es ist daher erforderlich, dass die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung bereits zum Zeitpunkt der Kostenentstehung gegeben ist. Dabei müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einkünfteerzielung hinausgehen (VwGH 25.6.2000, 5/14/0134, und 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 (UFS 14.7.2008, RV/0882-W/08). 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 (vgl. UFS 17.11.2008, RV/0465-F/07).*

*Aus Ihrem Antrag geht hervor, dass Sie seit 2005 bei der U GmbH nichtselbständig beschäftigt sind. In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens geben Sie an, dass Sie im Jahr 2014 mit der gewerblichen Tätigkeit beginnen wollen. Es ist daher mehr als fraglich, ob man in diesem Zusammenhang (2014 haben Sie bereits das Pensionsalter erreicht) von "umfassenden Umschulungsmaßnahmen" sprechen kann.*

*Da die Rechtswidrigkeit des Bescheides, dessen Aufhebung Sie begehren, nicht gewiss ist, war spruchgemäß zu entscheiden.*

Gegen den Abweisungsbescheid vom 20. Mai 2010 erhob die Berufungswerberin Berufung mit folgender Begründung:

Sie mache berufsbegleitend eine Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin mit integrierter Mal- und Gestaltungstherapie. Es handle sich hierbei um eine mehrjährige theoretische und praktische Ausbildung, die zielstrebig verfolgt werde.

Dass sie beabsichtige, die gewerbliche Tätigkeit auch tatsächlich auszuüben, sei aus der Tatsache der Durchführung einer kostenintensiven und aufwendigen Ausbildung erkennbar.

Abgesehen davon, werde gerade eine Eigentumswohnung so adaptiert, dass diese bei Betriebseröffnung als Praxisraum dienen könne.

Im Rahmen der Ausbildung werde im Herbst bzw. Anfang nächsten Jahres ein Projekt begonnen, das mit einer praktischen Tätigkeit von 150 Stunden verbunden sei. Dieses Projekt bilde die Grundlage für die anschließend zu verfassende Diplomarbeit. Für dieses Projekt würden bereits erste Einnahmen erwartet. Nach Abschluss der Diplomarbeit müsse sie weiters ein Praktikum absolvieren, um den Gewerbeschein zu erhalten. Im Rahmen dieses Praktikums würden ebenfalls Einnahmen erwartet. Sie werde somit sehr bald mit Klienten arbeiten, auch wenn sie das Gewerbe noch nicht ausüben dürfe.

Im Jahr 2014 werde die Ausbildung beendet sein und es würden aus der Tätigkeit Gewinne erwartet, welche der Einkommensteuer unterlägen.

Es sei nicht zulässig, die steuerliche Abzugsfähigkeit von vorweggenommenen Betriebsausgaben mit der Begründung zu verwehren, dass die Tätigkeit erst im Zeitpunkt des Erreichens des Pensionsalters ausgeübt wird, da die Besteuerung der Einkünfte unabhängig davon erfolge, wie alt der Steuerpflichtige sei. Abgesehen davon, würde eine solche Begründung dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz widersprechen.

Die von der Behörde festgestellte Ungewissheit liege nicht vor.

Selbst wenn für die Behörde ungewiss sei, ob die gewerbliche Tätigkeit tatsächlich begonnen wird, bedeute das nicht, dass auch die Rechtswidrigkeit des Bescheides ungewiss ist. Habe die Behörde hinsichtlich des Sachverhaltes Zweifel, so müsse sie einen vorläufigen Bescheid ([§ 200 BAO](#)) erlassen. Ein endgültiger Bescheid bei Zweifeln hinsichtlich des Sachverhaltes sei in diesem Fall rechtswidrig und damit aufzuheben.

Es würde jeder Steuergerechtigkeit widersprechen und zu einem unbilligen Ergebnis führen, wenn in einem endgültigen Bescheid die vorweggenommenen Betriebsausgaben wegen Ungewissheit der späteren Betriebseröffnung aberkannt würden und anschließend bei Aufnahme der Tätigkeit und Erzielung von Einkünften die Einnahmen der Besteuerung ungekürzt unterzogen würden.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 30. November 2009 aufzuheben und eine Neufestsetzung der Einkommensteuer 2008 unter Berücksichtigung der Ausbildungskosten in Höhe von 4.291,40 € vorzunehmen. In eventu werde der Antrag gestellt, einen vorläufigen Bescheid zu erlassen.

Der Internetseite des MGT Institutes ist bezüglich des von der Berufungswerberin absolvierten Lehrganges Folgendes zu entnehmen:

Der Lehrgang umfasst folgende Grund- und Aufbaustufen:

a) Grundstufe Kreativtraining:

Kreativtraining – Basiskurs (2 Semester)

Kreativtraining – Aufbaukurs (2 Semester)

b) Aufbaustufe MGT

Mal- und Gestaltungstherapie (2 Semester)

c) Aufbaustufe LSB

Integrative Lebens- und Sozialberatung (2 Semester)

d) Aufbaustufe

Klinische Kunsttherapie (2 Semester)

Ad a):

Inhalte der Grundstufe Kreativtraining: Auseinandersetzung mit der Symbolik in Farbe und Form, Gruppenselbsterfahrung, aktive Imagination, Märchenarbeit, Rollenspiel, Einführung in verschiedene Kreativitäts- und Ausdruckstechniken, Studioarbeit, Reflexionsprotokolle.

Ziel des Kreativtrainings ist, dass die Teilnehmer(innen) die erlernten Methoden in ihrem beruflichen Umfeld einsetzen können.

Ad b):

Inhalte der Aufbaustufe MGT (Mal- und Gestaltungstherapie): Gesprächsführung, Bild- und Symbolinterpretation, Beratungstechniken, Krisenintervention, systemische Methoden, kreatives Selbstmanagement, Bildaufstellungen, Rollenspiel, Maskenbau und Gruppentheater, Collagen, Frottagen, Zufallstechniken.

Ziel des Aufbaukurses ist, dass die Teilnehmer(innen) die erlernten Methoden in ihrem beruflichen Umfeld einsetzen können. Dies schließt auch die Arbeit mit kranken Menschen und Menschen in Krisensituationen ein. Die Arbeit mit kranken Menschen geschieht in einem ärztlichen oder psychotherapeutischen Kontext.

Ad c):

Die Aufbaustufe LSB (Integrative Lebens- und Sozialberatung) ist buchbar nach der erfolgreichen Absolvierung der Aufbaustufe Kreativtraining bzw. der Aufbaustufe MGT. Die

Seminare der Grundstufe sowie der bereits absolvierten Aufbaustufen (Kreativtraining und MGT) werden für die Ausbildung Lebens- und Sozialberatung angerechnet.

Die Aufbaustufe zum Lebens- und Sozialberater besteht aus drei bis zehn zusätzlichen Seminaren (abhängig vom Grundberuf und den bereits absolvierten Aufbaustufen).

Um den Abschluss zu bekommen, muss zusätzlich praktisch-fachliche Tätigkeit (100 protokollierte Beratungseinheiten sowie 5 Stunden Einzelsupervision und 70 Stunden Gruppensupervision) nachgewiesen werden. Ferner muss eine – bei einer Lebensberaterin oder Psychotherapeutin – absolvierte Einzelselbsterfahrung von zumindest 30 Stunden nachgewiesen werden.

Nach Erfüllung und Nachweis der verlangten Bedingungen wird von der Wirtschaftskammer die Gewerbeberechtigung **Dipl. Lebens- und Sozialberater(in)** erteilt.

Ad d):

Die Aufbaustufe Klinische Kunsttherapie ist speziell für SeminaristInnen gedacht, welche mit kunsttherapeutischen Methoden im klinischen Bereich arbeiten. Teilnahmevoraussetzung ist der erfolgreiche Abschluss der Aufbaustufe MGT.

In der klinischen Kunst- und Gestaltungstherapie werden die mal- und gestaltungs-therapeutischen Methoden in einem ärztlich-klinischen Kontext eingesetzt. Da es nicht allen Patienten möglich ist, in einen verbalen Dialog zu treten, können die kreativen Medien und Methoden auch so eingesetzt werden, dass sie den Heilungsprozess positiv beeinflussen können. Diese nonverbale Form, über kreative Medien, hat somit einen speziellen kunsttherapeutischen Charakter. Sie erfordert von den Kunst- und GestaltungstherapeutInnen eine spezielle Neigung zur künstlerisch-kreativen Arbeit und eine eigene intensive Auseinandersetzung mit den künstlerisch-bildnerischen Materialien (Studioarbeit).

Die Aufbaustufe besteht aus acht zweitägigen Seminaren plus einem Blockseminar.

Themen sind unter anderem Psychosomatik & Psychiatrie, Kinderspital, Essstörungen, Alkohol- und Suchtmittel, Burn-out, Hospiz, Bild & Diagnostik.

Für den erfolgreichen Abschluss sind klinische Praxis im Umfang von zumindest 100 Stunden, MGT Einzelsupervision im Umfang von 10 Stunden sowie Projektdokumentation in Form einer Diplomarbeit erforderlich.

Abschlussdiplom: **Dipl. klinische(r) Kunsttherapeut(in)**.



### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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.

Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf auch tatsächlich ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt". Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004/581, 622; *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2 und § 4 Abs. 4 Z 7 Tz 2; VwGH 31.3.2011, [2009/15/0198](#); VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#); VwGH 28.2.2012, [2009/15/0105](#)).

Absicht des Gesetzgebers war es, die Berücksichtigung von Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen als vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu ermöglichen (vgl. die Erläuterungen zum AbgÄG 2004, 686 BlgNR, XXII. GP, 11). 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 Z 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 Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - 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](#)).

Bei der berufsgegenständlichen kosten- und zeitintensiven Ausbildung handelt es sich zweifellos um eine umfassende Umschulungsmaßnahme, die auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Da die Berufungswerberin jedoch die Ausbildung noch nicht abgeschlossen hat, ist noch nicht absehbar, ob die von ihr gesetzten Ausbildungsschritte Anwendung in der

geplanten Tätigkeit als Lebens- und Sozialberaterin und als Mal- und Gestaltungstherapeutin finden werden. Weiters ist noch nicht voraussehbar, ob die angestrebte Tätigkeit auch gewinnbringend sein wird. Es kann daher zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine endgültige Entscheidung über die steuerliche Abzugsfähigkeit der von der Berufungswerberin geltend gemachten Bildungsaufwendungen getroffen werden.

Nach [§ 200 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Die Erlassung vorläufiger Bescheide setzt eine "zeitlich bedingte" Ungewissheit voraus (vgl. zB VwGH 16.11.1998, [94/17/0197](#)). Es muss sich um eine Ungewissheit im Tatsachenbereich handeln (vgl. zB VwGH 17.4.2008, [2007/15/0054](#)).

Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Im gegenständlichen Fall ist dies die Ungewissheit, ob in einigen Jahren Einkünfte aus der Tätigkeit als Lebens- und Sozialberaterin sowie als Mal- und Gestaltungstherapeutin erzielt werden (vgl. zB UFS 28.4.2010, RV/3958-W/08; UFS 30.3.2012, RV/0839-W/11).

Liegt eine zeitlich bedingte Ungewissheit vor, so liegt die Erlassung vorläufiger Bescheide im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 5.3.2009, [2007/16/0142](#)). Im gegenständlichen Fall liegen keine gegen die Vorläufigkeit sprechenden Umstände vor, zumal die Partei selbst in eventu die Vorläufigkeit anstrebt.

Ebenso wie die Vorläufigkeit ist auch die Endgültigkeit eines Bescheides Spruchbestandteil. Wird ein Bescheid, obwohl die Voraussetzungen des [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorliegen und keine ermessensrelevanten Umstände gegen die Vorläufigkeit sprechen, endgültig erlassen, so ist dies rechtswidrig im Sinne des [§ 299 Abs. 1 BAO](#).

Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nicht richtig ist ein Bescheidspruch, wenn er nicht dem Gesetz entspricht. Ob dies wegen mangelnder Kenntnis des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes (zB weil der Abgabepflichtige Sachverhaltselemente in der Abgabenerklärung nicht offengelegt hat) oder infolge einer unzutreffenden Interpretation einer Abgabenvorschrift erfolgte, ist für die Anwendung des [§ 299 BAO](#) nicht von Bedeutung.

Wie oben dargestellt, ist die steuerliche Abzugsfähigkeit der Umschulungskosten in Höhe von 4.291,40 € derzeit noch ungewiss. Die Abgabenfestsetzung hat daher **gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig** zu erfolgen. Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 30. November 2009 erweist sich somit insoweit als nicht richtig. Die Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) mit Bescheid vom 20. Mai 2010 erfolgte daher zu Unrecht.

Auf [§ 299 BAO](#) gestützte Aufhebungen liegen zwar im Ermessen. Allerdings kommt bei der Ermessensübung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (vgl. zB VwGH 27.4.2000, [96/15/0174](#)). Nach ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 14.12.2006, [2002/14/0022](#)) kommt dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Oktober 2012