

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 23. September 2009, betreffend Einkommensteuer 2008, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Festsetzung der Einkommensteuer erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Tierärztin, bezog im Jahr 2008, wie in den Vorjahren, Einkünfte aus *nichtselbständiger Arbeit*. Als *Werbungskosten* - unter der Bezeichnung: Kosten für Bildungsdarlehen 2008 - und dementsprechend im Rahmen der genannten *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* machte sie folgende Aufwendungen geltend (AS 2):

Kosten für Bildungsdarlehen 2008	€ 2.732,79
Monatliche Rückzahlungen (3 x € 213,64, 9 x € 232,43)	

Laut der vorgelegten Aufstellung "Werbungskosten - Bildungsdarlehen" setzt sich der Betrag wie folgt zusammen (AS 131):

Lehranalyse	5.360,00
Kreditkosten	936,66
	6.296,66

Darlehenstilgung nach Absprache	-2.732,79
Finanzamt	
Kredit 31.12.	18.591,59
Werbungskosten	2.732,79

Das Finanzamt erkannte diese Position nicht als Werbungskosten an und begründete dies wie folgt (AS 93ff):

Werbungskosten sind grundsätzlich in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem die geleistet werden (§ 19 EStG 1988). Werden Werbungskosten aus Fremdmittel (Kredit) getätigkt, so führt bereits die Herausgabe der Fremdmittel und nicht erst die Rückzahlung zu Werbungskosten.

Mit dem als *Beschwerde* geltenden Rechtsmittel der *Berufung* wurde die Berücksichtigung der Rückzahlung der Fremdmittel (Bildungskreditraten) als Werbungskosten im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung mit nachfolgender Begründung beantragt (AS 97):

Ich habe im Sommer 2006 bei der Bausparkasse ein Bildungsdarlehen (Höhe: € 22.000,-- Laufzeit: 10 Jahre) beantragt, um einen Teil der Kosten zur Ausbildung zur Psychotherapeutin an der SFU Wien zu begleichen. Der Beginn der monatlichen Rückzahlung dieses Darlehens war im Jänner 2007. Über die korrekte Vorgehensweise zur steuerlichen Absetzbarkeit der im Rahmen dieses Bildungsdarlehens getätigten Kosten habe ich mich telefonisch beim Finanzamt für Wien 2/20/21/22 beraten lassen. Laut der damaligen Auskunft sind 'nicht die Ausgabe der Fremdmittel, sondern die monatlich anfallende Kreditrate steuerlich absetzbar'. Ich habe somit nicht die im Steuerjahr 2006 und 2007 durch die Fremdmittel des Bildungskredites bezahlten Kosten, sondern in meiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 die für das Jahr 2007 anfallenden monatlichen Kreditraten für dieses Bildungsdarlehen geltend gemacht, was im Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 9. Februar 2009 auch akzeptiert und berücksichtigt wurde.

Ich ersuche daher um Anerkennung der Absetzbarkeit der Monatsraten des Bildungskredites (Gesamtsumme € 2.732,79) für das Steuerjahr 2008.

Das Finanzamt ersuchte um Vorlage des Kreditvertrages und Nachweis der widmungsgemäßen Verwendung der Fremdmittel (Vorlage von Rechnungen, die im Jahr 2008 mit diesem Kredit bezahlt wurden).

Die vorgelegte Bausparkasse-Darlehensurkunde betrifft ein Darlehen an die Bf. in Höhe von € 22.400,00 (AS 99ff).

Weiters wurden Rechnungen des Univ.Prof. Mag. Dr. Dr. R..., Psychotherapeut, Individualpsychologe, an die Bf. vorgelegt (siehe unten).

Das Finanzamt wies die Berufung mit *Berufungsvorentscheidung* mit nachfolgender Begründung als unbegründet ab:

Gem. § 16 EStG 1988 sind Aus- oder Fortbildungskosten grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen. Dem Abflussprinzip des § 19 leg.cit. entsprechend

können derartige Aufwendungen, die mittels Darlehen (sogenannter Bildungskredit) finanziert wurden, erst im Jahr der Verausgabung der Fremdmittel steuermindernd berücksichtigt werden.

Die Rückzahlung der Fremdmittel selbst führt jedoch nicht zu abzugsfähigen Werbungskosten.

Dem Berufungsantrag konnte daher nicht entsprochen werden.

Hinweis: Die Vorlage der Zahlungsbelege, die dem Finanzamt im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsansuchens vom 15.10.2008 übermittelt wurden, führt nicht zur Berücksichtigung weiterer Werbungskosten gegenüber dem bekämpften Bescheid, da diese Aufwendungen bereits in vollem Umfang berücksichtigt wurden.

Der *Vorlageantrag* wurde mit nachstehender Begründung eingebracht:

Gem. RZ 640ff der Lohnsteuerrichtlinien gilt eine Ausgabe dann wirtschaftlich als abgeflossen, wenn der Geldbetrag aus dem Vermögen der Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Dies ist m.E. erst mit der Rückzahlung des im vorliegenden Fall aufgenommenen Bildungskredites der Fall. (Die Bf.) wurde auch in dieser Weise durch das Finanzamt 2/20/21/22 anlässlich der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006 beraten. Sie wird in den nächsten Wochen Nachweise darüber nachbringen, dass die durch den Bildungskredit finanzierten Werbungskosten nicht doppelt zur steuerlichen Absetzung gelangten.

Im *Vorlagebericht* wurden die Streitpunkte wie folgt angeführt:

Strittig ist der Zeitpunkt der Absetzbarkeit von Darlehensrückzahlungen (Bildungskredit) als Werbungskosten aufgrund des Abflussprinzips des § 19 EStG - ob bereits die Verausgabung oder erst, die beantragt, die Darlehensrückzahlung zum Entstehen von Werbungskosten führt.

Aufgrund des durchgeführten Vorhalteverfahrens kam nun zu Tage, dass die beantragten Aufwendungen für die Ausbildung zur Psychotherapeutin zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen sollen, welche daher als Werbungskosten nicht in Frage kommen können.

Der steuerliche Vertreter der Bf. richtete folgendes Schreiben an das Bundesfinanzgericht:

In der Beilage übersende ich Ihnen die Bescheide des Magistrates Wien, mit denen die Reduktion der Arbeitszeit meiner Mandantin auf 36 und danach auf 24 Wochenstunden bewilligt wurde. (Die Bf.) hat diese Reduktion mit dem Ziel angestrebt, mehr Zeit für ihre Arbeit als Psychotherapeutin in freier Praxis zu gewinnen. Sie hat 2013 einen Gewinn aus ihrer selbständigen Tätigkeit erzielt. 2014 ist ein ähnliches Ergebnis wie in 2013 zu erwarten. Für 2015 rechnet sie, aufgrund der Reduktion ihrer unselbständigen Tätigkeit, mit einer Umsatzerhöhung um ca. 100%.

Wie in unserer Besprechung am 11.4.2013 bereits erwähnt wurde, bietet (die Bf.) ihre Therapien aktiv an, ihr Leistungsprofil ist auf ihrer Homepage {w...psychotherapie-...at} ersichtlich. Sie ist weiters als Tiefenpsychologin {Individualpsychologie} in der Berufsplattform "Psyonline" registriert.

(Die Bf.) hat das Bakkalaureat des Studiums der Psychotherapiewissenschaften im Juni 2014 erlangt, das Magisterium wird spätestens im Frühjahr 2016 abgeschlossen werden.

Ich ersuche Sie, die Zielstrebigkeit und Nachhaltigkeit meiner Mandantin zu würdigen, diese Umstände bei Ihrer Entscheidung zu berücksichtigen und unserem Ansuchen zu entsprechen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Univ.Prof. Mag. Dr. Dr. R..., Psychotherapeut, Individualpsychologe, legte an die Bf. folgende Rechnungen:

Rechnungs-Nr. 145/07 - Wien, den 22.12.2007:

Rechnung
für individualpsychologisch-analytische Einzelselbsterfahrung
Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Tage:

03.12. 11.12. 21.12.
04.12. 13.12.
06.12. 18.12.
10.12. 20.12.

Einzelstunden zu 45 Minuten

9 Stunden zu € 60,-- = € 540,--

Überweisung unter Angabe der Rechnungs-Nr. auf Konto ... bei

Stampiglie und Unterschrift

Handschriftlicher Vermerk: am 20.01.2008 bezahlt!

Die Auftragsbestätigung enthält das Stampigliendatum 20.01.2008.

Rechnungs-Nr. 3/08 - Wien, den 31.01.2008:

Rechnung
für individualpsychologisch-analytische Einzelselbsterfahrung
Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Tage:

08.01. 22.01.
10.01. 24.01.
15.01. 29.01.
17.01. 31.01.

Einzelstunden zu 45 Minuten

8 Stunden zu € 60,-- = € 480,--

Überweisung unter Angabe der Rechnungs-Nr. auf Konto ... bei

Stampiglie und Unterschrift

Die Auftragsbestätigung enthält das Stampigliendatum 18.02.2008.

Rechnungs-Nr. 18/08 - Wien, den 29.02.2008:

Rechnung

für individualpsychologisch-analytische Einzelselbsterfahrung

Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Tage:

05.02. 16.02. 28.02.

07.02. 19.02.

12.02. 21.02.

14.02. 26.02.

Einzelstunden zu 45 Minuten

9 Stunden zu € 60,-- = € 540,--

Überweisung unter Angabe der Rechnungs-Nr. auf Konto ... bei

Stampiglie und Unterschrift

Die Auftragsbestätigung enthält das Stampigliendatum 13.03.2008.

Rechnungs-Nr. 33/08 - Wien, den 31.03.2008:

Rechnung

für individualpsychologisch-analytische Einzelselbsterfahrung

Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Tage:

01.03. 17.03. 27.03.

03.03. 18.03. 31.03.

04.03. 20.03.

06.03. 25.03.

Einzelstunden zu 45 Minuten

10 Stunden zu € 60,-- = € 600,--

Überweisung unter Angabe der Rechnungs-Nr. auf Konto ... bei

Stampiglie und Unterschrift

Die Auftragsbestätigung enthält das Stampigliendatum 15.04.2008.

Rechnungs-Nr. 49/08 - Wien, den 30.04.2008:

Rechnung

für individualpsychologisch-analytische Einzelselbsterfahrung

Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Tage:

01.04. 17.04. 29.04.

10.04. 21.04. 30.04.

14.04. 22.04.

15.04. 28.04.

Einzelstunden zu 45 Minuten

10 Stunden zu € 60,-- = € 600,--

Überweisung unter Angabe der Rechnungs-Nr. auf Konto ... bei

Stampiglie und Unterschrift

Die Auftragsbestätigung enthält das Stampigliendatum 23.05.2008.

Rechnungs-Nr. 63/08 - Wien, den 31.05.2008:

Rechnung

für individualpsychologisch-analytische Einzelselbsterfahrung

Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Tage:

05.05. 19.05. 29.05.

06.05. 20.05.

08.05. 26.05.

13.05. 27.05.

Einzelstunden zu 45 Minuten

9 Stunden zu € 60,-- = € 540,--

Überweisung unter Angabe des Monats auf Konto ... bei

Stampiglie und Unterschrift

Die Auftragsbestätigung enthält das Stampigliendatum 09.06.2008.

Rechnungs-Nr. 75/08 - Wien, den 30.06.2008:

Rechnung

für individualpsychologisch-analytische Einzelselbsterfahrung

Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Tage:

02.06. 10.06. 30.06.

03.06. 12.06.

05.06. 16.06.

09.06. 17.06.

Einzelstunden zu 45 Minuten

9 Stunden zu € 60,-- = € 540,--

Überweisung unter Angabe des Monats auf Konto ... bei

Stampiglie und Unterschrift

Die Auftragsbestätigung enthält das Stampigliendatum 24.07.2008.

Rechnungs-Nr. 89/08 - Wien, den 31.07.2008:

Rechnung
für individualpsychologisch-analytische Einzelselbsterfahrung
Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Tage:
01.07. 17.07. 28.07.
03.07. 21.07. 29.07.
14.07. 22.07.
15.07. 24.07.

Einzelstunden zu 45 Minuten

10 Stunden zu € 60,-- = € 600,--

Überweisung unter Angabe des Monats auf Konto ... bei

Stampiglie und Unterschrift

Die Auftragsbestätigung enthält das Stampigliendatum 11.08.2008.

Rechnungs-Nr. 99/08 - Wien, den 30.09.2008:

Rechnung
für individualpsychologisch-analytische Einzelselbsterfahrung
Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Tage:
01.08. 11.08. 21.08. 28.08. 30.09.
04.08. 12.08. 22.08. 22.09.
05.08. 14.08. 25.08. 23.09.
07.08. 19.08. 26.08. 25.09.

Einzelstunden zu 45 Minuten

17 Stunden zu € 60,-- = € 1.020,--

Überweisung unter Angabe des Monats auf Konto ... bei

Stampiglie und Unterschrift

Die Auftragsbestätigung enthält das Stampigliendatum 06.10.2008.

Rechnungs-Nr. 110/08 - Wien, den 30.09.2008 (gemeint: 30.10.2008):

Rechnung
für individualpsychologisch-analytische Einzelselbsterfahrung
Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Tage:
02.10. 16.10. 27.10.
07.10. 20.10. 28.10.
09.10. 21.10. 30.10.
13.10. 23.10.

Einzelstunden zu 45 Minuten

11 Stunden zu € 60,-- = € 660,--

Überweisung unter Angabe des Monats auf Konto ... bei

Stampiglie und Unterschrift

Die Auftragsbestätigung enthält das Stampigliendatum 04.12.2008.

In Summe betragen die Überweisungen 2008 der Bf. an Prof. R. somit insgesamt € 6.120,00.

Die Sigmund Freud Privatuniversität legte an die Bf. folgende Mahnung bzw. Rechnung:

Mahnung zu Rechnung Nr. 07-08/0376:

Bei Durchsicht unserer Zahlungseingangsdaten haben wir festgestellt, dass noch immer ein Betrag in Höhe von € 5.250,00 aus der oben angeführten Rechnung offen ist.

Wir ersuchen Sie, diesen Betrag inklusive € 5,00 an Mahngebühren bis zum 15.08.2008 auf unser unten angeführtes Konto zu überweisen.

Die diesbezügliche Auftragsbestätigung an das im Schreiben angeführte Konto, betreffend € 5.255,00, enthält das Stampigliendatum 14.08.2008.

Rechnung vom 25. August 2008:

Rechnung Nr. 08-09/1078:

Studiengebühr für das Wintersemester 2008/09 (12.09.2008-28.02.2009)

des Studienlehrgangs "Psychotherapiewissenschaft"

in der Höhe von € 5.400,00

Das Entgelt ist gemäß Umsatzsteuergesetz § 6 Abs. 1 Z 11 lit a umsatzsteuerbefreit

Bitte zahlen Sie den Rechnungsbetrag innerhalb von 14 Tagen auf unser nebenstehendes Konto ein.

Die diesbezügliche Auftragsbestätigung an das in der Rechnung angeführte Konto, betreffend € 5.400,00, enthält das Stampigliendatum 09.12.2008.

Wurden von der Bf. im Jahr 2008 auf Grund der Rechnungen des Univ.Prof.

Mag. Dr. Dr. R. € 6.120,00 und auf Grund der Rechnungen der Sigmund Freud

Privatuniversität (€ 5.255,00 + € 5.400,00 =) € 10.655,00 bezahlt und machte die

Bf. anstelle der Zahlungen an Univ.Prof. Mag. Dr. Dr. R. (in Höhe von € 6.120,00)

monatliche Rückzahlungen der Kosten des Bildungsdarlehens (€ 2.732,79)

sowie die Studiengebühren in Höhe von € 10.655,00 geltend, ist der Hinweis

im beschwerdegegenständlichen Bescheid, die Vorlage der Zahlungsbelege,

die dem Finanzamt im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsansuchens

vom 15.10.2008 übermittelt wurden, führe nicht zur Berücksichtigung weiterer

'Aufwendungen' gegenüber dem bekämpften Bescheid, da diese Aufwendungen bereits

in vollem Umfang berücksichtigt wurden, *nicht* zutreffend. Waren die Aufwendungen als Werbungskosten nicht abzugänglich, war in einem weiteren Schritt zu beurteilen, ob sie

als Betriebsausgaben - als Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen - anzuerkennen sind.

Univ.Prof. Mag. Dr. Dr. R. bestätigte am 9. April 2013, die Bf. strebe "den positiven Abschluss des Studiums der Psychotherapiewissenschaften sowie die Erfüllung der erforderlichen Voraussetzungen zur Eintragung in die Liste der PsychotherapeutInnen und die Ausübung der beruflichen Tätigkeit als Psychotherapeutin an. Sie hat diese Ausbildung bis jetzt neben ihrer durchgehenden hauptberuflichen Tätigkeit als Beamtin bei der Stadt Wien absolviert.

Der Status Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision ist wiederum die Voraussetzung dafür, in freier Praxis mit Patientinnen unter regelmäßiger Supervision entgeltlich zu arbeiten.

Die für die Ausbildung zur Psychotherapeutin erforderlichen Praxisstunden hat (die Bf.) nach Freischaltung zur Praktischen Tätigkeit der Psychotherapie unter Aufsicht an der Ambulanz der SFU im Juli 2007 bis Ende Oktober 2012 ausschließlich und unentgeltlich an der Ambulanz der SFU absolviert.

Nach Erlangung des Status 'Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision' am 01.06.2012 hat sich (die Bf.) bemüht, geeignete Räumlichkeiten zur Eröffnung ihrer Praxis und beruflichen Tätigkeit als Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision zu finden, und mit Anfang November 2012 ebendiese Tätigkeit aufgenommen.

Ich möchte die Ernsthaftigkeit (der Bf.), die erforderlichen Voraussetzungen zur Ausübung des Berufes der Psychotherapeutin zu erbringen und ihr Vorhaben, diesen Beruf zum Zwecke des Einkommenserwerbes ausüben zu wollen, hiermit bestätigen.

Anlässlich einer Vorsprache der Bf. beim Sachbearbeiter (im April 2013) legte die Bf. eine mit 'Planung' überschriebene Aufstellung vor, in der für das Jahr 2013 Einnahmen in Höhe von € 6.000,00 und Ausgaben in Höhe von € 5.145,00 angegeben wurden und sich somit ein Gewinn in Höhe € 855,00 errechnete.

Tatsächlich erklärte die Bf. für das Jahr 2013 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 3.617,46.

Dem Antrag der Bf. entsprechend setzte die Magistratsabteilung 2 der Stadt Wien die Arbeitszeit der Bf. in der Zeit vom 01.02.2015 bis 31.07.2015 auf 36 Wochenstunden herab (Bescheid vom 05.01.2015, mit dem Hinweis, dass eine Nebenbeschäftigung vorgemerkt ist: Psychotherapeutische Tätigkeit i.A.u.S., Zeitaufwand ca. 5 Std. / Woche), mit Bescheid vom 27. April 2015 in der Zeit vom 01.08.2015 bis 31.01.2016 auf 24 Wochenstunden.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß Z 7 dieser Gesetzesstelle sind Betriebsausgaben 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.

In der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004 wird diesbezüglich im zweiten Absatz ausgeführt: Entsprechend dem bisherigen Konzept sind Aus- und Fortbildungsmaßnahmen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie in Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit stehen *oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellen. Abzugsfähige Aufwendungen aus umfassenden Umschulungsmaßnahmen, wie sie insbesondere Universitätsstudien darstellen, sollen allerdings nur dann als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn sie auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen* (vgl. RV 686 BlgNR XXII. GP).

Dazu ist weiters festzuhalten, dass die eingangs zitierten Gesetzesbestimmungen mit dem Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbau-Gesetz 2002 (HWG 2002), BGBI. I 2002/155, ab 2003) hinsichtlich der Umschulungsmaßnahmen in den Gesetzesbestand aufgenommen wurden. Im diesbezüglichen Bericht des Finanzausschusses des Nationalrates (1285 BlgNR XXI.GP) wird dazu u.a. ausgeführt: "*Mit den Ergänzungen in den §§ 4 Abs. 4 Z 7 und 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sollen insbesondere Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen von Personen aus Branchen mit rückläufigen Arbeitsplatzchancen abzugsfähig sein. Die Abzugsfähigkeit ist insbesondere für Aufwendungen des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit Umschulungsmaßnahmen, die aus öffentlichen Mitteln (AMS) oder von Arbeitsstiftungen gefördert werden, gegeben*" (vgl. UFS, RV/2955-W/06).

Lenneis führt im Jakom/EStG, § 16 Rz 51 aus (Verweis auf diese Ausführungen: § 4 Rz 320):

Umschulungsmaßnahmen stellen begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar. Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.

§ 19 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 bestimmt: Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Der für die zeitliche Zuordnung von Ausgaben im Gesetz verwendete Begriff "leisten" ist im Sinn von Übertragen der tatsächlichen und rechtlichen (besser wirtschaftlichen) Verfügungsmacht über Geld oder Geldeswert zu verstehen; es kommt nicht darauf an, welches Jahr die Ausgabe wirtschaftlich betrifft. Dabei ist unbedeutlich, aus welchen Mitteln die verausgabten Leistungen bestritten werden; bei fremdfinanzierten Aufwendungen erfolgt daher der Abfluss bereits im Zeitpunkt der Zahlung, nicht erst bei Rückzahlung des Kredites (Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 31 zu § 19).

Nimmt der Leistungsempfänger z.B. ein Darlehen auf, um seiner Verpflichtung entsprechen zu können, ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Ausgabe und nicht der Tilgung maßgeblich (Baldauf, Jakom², Rz. 26 zu § 19).

Auf Grund des Grundsatzes der zeitlichen Zuordnung, wonach *Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind*, sind im Falle der Fremdfinanzierung von Aufwendungen entsprechende Betriebsausgaben jenem Veranlagungszeitraum zuzuordnen, in dem sie geleistet wurden, und nicht erst jenem Jahr, in dem die entsprechenden *Darlehensrückzahlungen* bestritten wurden.

Dementsprechend sind anstelle der (geltend gemachten) monatlichen Rückzahlungen der Kosten des Bildungsdarlehens in Höhe von € 2.732,79 die Zahlungen an Univ.Prof. Mag. Dr. Dr. R. in Höhe von € 6.120,00 als Betriebsausgaben anzuerkennen. Der unter der Bezeichnung Lehranalyse geltend gemachte Betrag in Höhe von € 1.260,00 beinhaltet einen bereits in den Zahlungen an Univ.Prof. Mag. Dr. Dr. R. in Höhe von € 6.120,00 inkludierten Betrag in Höhe von € 660,00 und eine erst am 17. Jänner 2009 an Univ.Prof. Mag. Dr. Dr. R. geleistete Zahlung in Höhe von € 600,00.

Die anzuerkennenden Betriebsausgaben errechnen sich daher in Höhe von (€ 15.303,72 + € 6.120,00 - € 1.260,00 =) € 20.163,72.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 12.4.1983, 82/14/0150, ausgeführt, dass auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger (antizipativer) Betriebseinnahmen ihrem Wesen nach Betriebsausgaben sind, soweit ein ausreichend konkreter Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht (vgl. auch *Doralt*, EStG-Kommentar, 4. Auflage, § 4 Rz. 235; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 4 Rz 38).

Gemäß § 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 Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Abgabenbescheide dürfen vorläufig erlassen werden, wenn eine zeitlich bedingte im Tatsachenbereich gelegene Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung-Kommentar, 3. Aufl., § 200, Tz 1).

Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. So kann etwa nach der Judikatur für die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein. Daher dürfen diesfalls die betroffenen Bescheide vorläufig erlassen werden (zB VwGH 20.11.1996, 89/13/0259; 18.12.1996, 94/15/0152; 26.6.2002, 2000/13/0202; 30.7.2002, 96/14/0116) (vgl. *Ritz*, aaO, § 200, Tz 5).

Im vorliegenden Fall ist unter Bedachtnahme auf die Höhe der geltend gemachten Aufwendungen und das bis dato erzielte Betriebsergebnis insbesondere das Ausmaß der Ausübung der zukünftigen Betätigung, weil vom in der Zukunft liegenden Wahlverhalten der Bf. abhängig, ungewiss und erfolgt daher eine vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Wien, am 23. September 2015