

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabenfestsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

### **Entscheidungsgründe**

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte der Berufungswerber (Bw.), von Beruf Angestellter bei der Österreichischen Nationalbank, Ausbildungskosten in der Höhe von € 9.000,- geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 28. April 2008 ersuchte das Finanzamt um eine Kostenaufstellung sowie die Vorlage der entsprechenden Belege für die geltend gemachten Aufwendungen. Des Weiteren wurde um Erläuterung des Zusammenhangs der

---

Fortbildungskosten mit der gegenwärtigen Tätigkeit des Bw., um Beschreibung der gegenwärtigen Tätigkeit sowie um Mitteilung ersucht, in welcher Höhe vom Arbeitgeber steuerfreie Ersätze geleistet worden seien.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2008 übermittelte der Bw. eine Beschreibung des ordentlichen Studiums, einen Studienplan, Rechnungen der sfu Sigmund Freud Universität und Einzahlungsbestätigungen für alle 3 Semester in der Höhe von jeweils € 3.000,- sowie eine Zahlungsbestätigung der Universität. Dazu teilte der Bw. mit, dass es sich bei dem von ihm betriebenen Studium Psychotherapiewissenschaft an der Sigmund Freud Universität in Wahrheit um Umschulungsmaßnahmen handle. Der beigelegte Studienplan mache ungefähr den Aufwand sichtbar mache, den der Bw. bei der Absolvierung des Studiums habe (neben den Theoriestunden würde bis Ende des 4. Semesters auch Praxisstunden im Ausmaß von 500 Stunden verlangt). Derzeit befindet sich der Bw. im 4. Semester.

Zusätzlich sei die Sigmund Freud Universität auch eine vom Gesundheitsministerium anerkannte Stelle zur Ausbildung des Psychotherapeutischen Propädeutikums und der Bw. werde voraussichtlich im Herbst des Jahres 2008 ein entsprechendes Zeugnis erhalten, denn alle seine Bemühungen in diesem Zusammenhang seien dahin ausgerichtet, später als Psychotherapeut zu arbeiten.

Derzeit sei der Bw. Mitarbeiter bei der Österreichischen Nationalbank in der Abteilung für Öffentlichkeitsarbeit tätig, wo er sich mit unterschiedlichen Maßnahmen der externen und internen Kommunikation beschäftige und in diesem Zusammenhang nur am Rande mit psychologischen Fragestellungen zu tun habe.

Für die geltend gemachten Ausgaben seien vom Arbeitgeber keine steuerfreien Ersätze geleistet worden, da der Bw. diese Ausgaben selbst finanziere.

Mit Bescheid vom 25. Juni 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2007 in der Höhe von € 29,97 fest, wobei es die geltend gemachten Umschulungskosten unberücksichtigt ließ.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. ein, dass Umschulungskosten – wie die Finanzverwaltung selbst ausgehre – abzugsfähig seien, wenn sie a) derart umfassend seien, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt sei und b) auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Im Falle des Bw. lägen beide Tatbestandsvoraussetzungen für die Absetzbarkeit von Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten vor:

- 
- a) Die Absolvierung eines kompletten Studiums sei wohl eine der umfassendsten Umschulungsmaßnahmen, die denkbar seien. Unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien, Randziffer 358a, wendete der Bw. ein, dass es nicht einzusehen sei, dass er, der seit mehr als 10 Jahren in ungekündigter Stellung bei der Österreichischen Nationalbank tätig sei, seine Kosten für Umschulungsmaßnahmen nicht als Werbungskosten abziehen könne, wenn ein Taxifahrer die Kosten des Medizinstudiums sehr wohl absetzen könne.
  - b) Der Bw. studieren deshalb, damit er den Beruf des Psychotherapeuten ergreifen könne. Diese Ausbildung dauere bei kürzest möglichem Studium rund 5 Jahre. Im Hinblick darauf, dass der Bw. ganztätig berufstätig sei, werde das Studium im Bestfall fünf bzw. sechs bis sieben, vielleicht sogar acht Jahre betragen. Zu diesem Zeitpunkt könne der Bw. seine Tätigkeit bei der Österreichischen Nationalbank beenden. Im Anschluss an diese Tätigkeit würde er gerne als Psychotherapeut arbeiten, weshalb er jetzt diese Ausbildung durchführe. Es könne insbesondere deshalb mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden, dass der Bw. die Tätigkeit als Psychotherapeut aufnehmen werde, da auch seine Ehefrau als Psychotherapeutin tätig sei. Es sei geplant, dass beide nach Beendigung des Studiums des Bw. zusammen arbeiten würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 30. Oktober 2008 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in seinem Vorlageantrag vor, dass er bei Beendigung des Studiums annähernd 60 Jahre alt sein werde. Unabhängig davon, dass bei der Österreichischen Nationalbank bereits mehrmals Frühpensionierungsaktionen stattgefunden haben, sei mit Erreichung des 60. Lebensjahres davon auszugehen, dass das Dienstverhältnis enden werde. Aus diesem Grund habe der Bw. nun begonnen, das Studium zu betreiben, da sich dieses zumindest über fünf Jahre erstrecke. Nach Erreichung des Pensionsantrittsalters bei der Österreichischen Nationalbank werde daher nach Abschluss des Studiums diese neue Berufstätigkeit aufgenommen.

Des Weiteren sei es für die Anerkennung von Werbungskosten nicht Voraussetzung, dass künftig höhere Einkünfte erwartet würden. Tatsächlich sei es jedoch so, dass jedenfalls höhere Einkünfte vorliegen würden, da der Bw. mit Erreichung des Pensionsantrittsalters die Nationalbank verlassen müssen und daher keine weiter Tätigkeit in der Nationalbank mehr ausüben könne.

Unter Hinweis auf den Artikel in der SWK S 719 vom 20. September 2008 stellte der Bw. fest, dass Werbungskosten selbst dann vorlägen, wenn man nicht einen neuen Hauptberuf sondern

---

nur eine nebenberufliche Tätigkeit anstrebe, wobei eine nebenberufliche Tätigkeit in der Regel das Einkommen der hauptberuflichen Tätigkeit nicht übersteige. Insofern gehe die Begründung des Finanzamtes ins Leere. Zu den Feststellungen des Finanzamtes betreffend die Ehefrau des Bw. sei darauf hinzuweisen, dass Verluste in den ersten drei Jahren steuerlich jedenfalls als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, unabhängig davon, ob tatsächlich eine Einkunftsquelle vorliege oder nicht.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 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.

Unbestritten ist, dass die Kosten zur Ausbildung zum Psychotherapeuten im Zusammenhang mit dem bisher seitens des Bw. ausgeübten Beruf als Angestellter bei der Österreichischen Nationalbank mangels Artverwandtschaft weder abzugsfähige Aus- noch Fortbildungskosten darstellen.

Strittig ist also im gegenständlichen Fall, ob die Kosten zur Ausbildung zum Psychotherapeuten abzugsfähige Umschulungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG darstellen.

Aus dem klaren Gesetzestext des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahmen einerseits ***derart umfassend*** sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf die ***tatsächliche Ausübung*** dieser neuen beruflichen Tätigkeit abzielen.

Gemäß § 2 Psychotherapiegesetz (BGBl. 361/1990) 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.

Im gegenständlichen Fall studierte der Bw. im Streitzeitraum an der Siegmund Freud Privatuniversität Wien (in weiterer Folge SFU) "Psychotherapiewissenschaft", wo er – wie aus dem Abschlusszertifikat der SFU vom 7. Juli 2008 zu ersehen ist - das Psychotherapeutische

---

Propädeutikum mit gutem Erfolg bestanden hat. Neben den Theoriestunden hatte der Bw. zudem auch Praxisstunden im Ausmaß von 500 Stunden zu absolvieren hatte.

Da die SFU als gemäß § 4 Abs. 1 des Psychotherapiegesetzes anerkannte propädeutische Ausbildungseinrichtung spezifisches Grundwissen und Grundkenntnisse als Voraussetzung für psychotherapeutische Fachausbildung vermittelt und auf die Anforderungen des Berufes eines Psychotherapeuten vorbereitet, kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei der vom Bw. gewählten Ausbildung um eine **umfassende Umschulungsmaßnahme** handelt, die einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht.

Für die Abzugsfähigkeit von umfassenden Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten wird vom Gesetzgeber in der Z 10 des § 16 EStG 1988 jedoch weiters gefordert, dass die Aufwendungen der umfassenden Umschulungsmaßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die Beweggründe für eine Umschulung können unterschiedlichster Natur sein. Sie können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber in der Lage sein nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt  
(vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16 Anm 143*).

Dazu bringt der Bw. vor, dass sein Dienstverhältnis mit der Österreichischen Nationalbank mit Erreichung des 60. Lebensjahres enden werde. Da er im Anschluss an seine derzeitige Tätigkeit – also nach Erreichung des Pensionsantrittsalters bei der Österreichischen Nationalbank – gerne gemeinsam mit seiner Frau als Psychotherapeut arbeiten würde, habe er nun mit der Ausbildung zum Psychotherapeuten begonnen, um nach Abschluss des Studiums diese neue Berufstätigkeit aufzunehmen.

Es ist dem Finanzamt insofern beizupflichten, als aus der ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" des § 16 Z 10 EStG grundsätzlich zu schließen ist, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen müssen. Es ist also ein konkret **geplanter** Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Einnahmen erforderlich, wobei die tatsächliche Absicht der Einnahmenerzielung in Zusammenhang mit einer Ausbildung je nach Ausbildung unterschiedlich schwierig zu dokumentieren ist.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist die Z 10 des § 16 EStG 1988 daher so auszulegen, dass die vom Steuerpflichtigen getroffenen Maßnahmen für die Umschulung derart umfassend sein müssen, dass sie die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes zum

---

Ziel haben. Der Steuerpflichtige muss somit zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahme die ernsthafte Absicht haben, einen anderen Beruf auszuüben. Diese ernsthafte Absicht muss der Steuerpflichtige dokumentieren bzw. nachweisen oder glaubhaft machen. Die Nachweisführung hat nach den Verfahrensvorschriften der BAO zu erfolgen und unterliegt der Beweiswürdigung der Behörde.

Im gegenständlichen Fall unterzog sich der Bw. einer bisher zweijährigen intensiven Ausbildung, die sich gemäß § 3 des Psychotherapiegesetzes aus einem theoretischen Teil mit einer Gesamtdauer von zumindest 765 Stunden und einem praktischen Teil mit einer Gesamtdauer von zumindest 550 Stunden zusammensetzt. Darüber hinaus hat der Bw. im Jahr 2007 bereits € 9.000 an Studiengebühren für den Studiengang „Psychotherapiewissenschaft“ an der SFU aufgewendet. Bei der Ausbildung zum Psychotherapeuten handelt es sich also um eine lange, intensive, umfassende und kostspielige Ausbildung. Die Höhe der Aufwendungen und die Dauer der Ausbildung, die eine umfassende berufliche Qualifikation vermittelt, stellen Indizien dafür dar, dass der Bw. tatsächlich die Ausübung des Berufes als Psychotherapeut anstrebt und die Ausbildung nicht in seiner privaten Sphäre liegt. Insofern kann nicht zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass der Bw. die zeit- und kostenintensive Ausbildung lediglich auf Grund einer bloßen privaten Neigung macht.

Darüber hinaus stellt der Umstand, dass die Ehefrau des Bw. bereits als Psychotherapeutin tätig ist und der Bw. plant, nach Erreichung des Pensionsantrittsalters sowie nach Beendigung seines Studiums mit seiner Ehefrau zusammen zu arbeiten, einen starken Indikator dafür dar, dass der Bw. die ernsthafte Absicht hat, die neue Berufstätigkeit auch tatsächlich auszuüben und sich als Pensionist zu seiner Pension der Österreichischen Nationalbank etwas als Psychotherapeut dazuzuverdienen.

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz 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.

Ist die Ungewissheit beseitigt, wird die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzt. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den bisher vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 leg. zit.).

Im konkreten Fall liegt die Ungewissheit in der Beurteilung der subjektiven Absichten des Bw. (des Planes bzw. der Motive des Bw.), die zwar schon vorliegen, aber noch nicht ausreichend

---

objektivierbar und damit endgültig beurteilbar sind. Die subjektive Absicht kann nämlich nur anhand objektiver Umstände beurteilt werden. Diese Beurteilung wird erst später möglich sein, wenn der subjektive Wille anhand der objektiv messbaren Ausformung klar beweisbar und damit sichtbar werden wird. Bei diesem Hervortreten der Umstände handelt es sich also nicht um Tatsachen, die die ursprünglichen Motive ändern, sondern um Tatsachen, die diese Motive beweisen. Der Sachverhalt wird dadurch nicht geändert, er wird nur „sichtbar“. Die Ungewissheit liegt im bereits bestehenden Motiv und nicht in einem zukünftigen Ereignis.

Damit handelt es sich im vorliegenden Fall um einen typischen Anwendungsfall für die vorläufige Veranlagung: Da nach der derzeit vorliegenden Sachlage nicht sichergestellt ist, dass der Bw. die Ausbildung zum Psychotherapeuten zum Abschluss bringen wird und ungewiss ist, ob der Bw. den Beruf des Psychotherapeuten tatsächlich ergreifen wird, hat die Abgabenfestsetzung bis zur Erbringung des Nachweises, dass der mit der Ausbildung angestrebte Beruf des Psychotherapeuten auch tatsächlich ausgeübt wird, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zu erfolgen.

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung, kommt der Unabhängige Finanzsenat somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall mehr Gründe für die zukünftige tatsächliche Ausübung des Berufes des Psychotherapeuten sprechen als dagegen und die strittigen Umschulungskosten in der Höhe von € 9.000,- daher vorläufig als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. Jänner 2009