



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), von Beruf Buchhalterin und Steuersachbearbeiterin, machte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 unter anderem Aus- und Fortbildungskosten in der Höhe von € 6.940,65 geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 23. April 2007 ersuchte das Finanzamt um eine Kostenaufstellung sowie die Vorlage der entsprechenden Belege. Weiters wurde um Erläuterung der gegenwärtigen Tätigkeit der Bw., um Bekanntgabe der angestrebten neuen Tätigkeit, des beruflichen Zusammenhanges der angestrebten mit der derzeitigen Tätigkeit sowie der Höhe der vom Dienstgeber erhaltenen Ersätze ersucht.

Mit Eingabe vom 2. Mai 2007 teilte die Bw. mit, dass sie im Jahr 2005 das Propädeutikum für die Psychotherapieausbildung begonnen habe, weil sie den Beruf der Psychotherapeutin anstrebe. Sie habe von ihrem Dienstgeber für ihre Kosten für das Propädeutikum keine Ersätze erhalten. Die Psychotherapieausbildung stehe mit der derzeitigen Tätigkeit der Bw. als Buchhalterin und Steuersachbearbeiterin in keinem Zusammenhang. Die Kosten für das Propädeutikum im Jahr 2006 setzten sich aus Studiengebühren beim Prop in der Höhe von € 2.937,50, Selbsterfahrung in der Höhe von € 435, Kilometergelder in der Höhe von € 3.555,46 und Fachliteratur in der Höhe von € 12,69 zusammen.

Mit Bescheid vom 11. Mai 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2006 in der Höhe von 2.449,74 fest, wobei die beantragten Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, auf einen Betrag von € 3.520,19 reduziert wurden.

Die dagegen rechtzeitig eingebrachte Berufung richtete sich gegen die Nichtanerkennung der Selbsterfahrungskosten. Diese sei im Rahmen des psychotherapeutischen Propädeutikums zwingend vorgeschrieben, welches ohne den Nachweis der Absolvierung einer entsprechenden Anzahl von Selbsterfahrungsstunden nicht abgeschlossen werden könne. Die Kosten für die Selbsterfahrung seien daher zu 100% beruflich und in keiner Weise durch die Lebensführung veranlasst.

Mit Ergänzungsersuchen vom 9. August 2007 ersuchte das Finanzamt um Darlegung, inwieweit die Bw. tatsächlich den Beruf als Psychotherapeutin ausüben wolle, um Bekanntgabe der Beweggründe sowie des Zeitpunktes und ab wann mit dem Abschluss der Umschulungsmaßnahme sowie der Einkünfteerzielung aus dem neuen Beruf zu rechnen sei. Weiters wurde gefragt, ob beabsichtigt sei, den derzeitigen Beruf aufzugeben und den neuen Beruf ausschließlich bzw. hauptberuflich auszuüben.

Mit Eingabe vom 1. September 2007 teilte die Bw. mit, dass sie seit Jänner 2005 das psychotherapeutische Propädeutikum absolviere, welches sie im September 2007 beenden werde. Es sei dies der erste Teil der Ausbildung zur Psychotherapeutin. Der zweite Teil sei ein Fachspezifikum. Die Bw. habe bereits mit dem Aufnahmeverfahren für ein Fachspezifikum beim APG Forum begonnen, was bedeute, dass die Bw. in den Monaten 10-12/2007 aufgenommen werde und dann mit dem Fachspezifikum beginnen werde. Dieses würde vier bis sechs Jahre dauern, d.h. die Ausbildung werde 2011 bis 2013 abgeschlossen sein. Nach ca. zwei bis drei Jahren (2009 bis 2010) könne und müsse die Bw. jedoch bereits als Psychotherapeutin unter Supervision tätig sein und mindestens 600 Therapiestunden geben. Ab diesem Zeitpunkt werde die Bw. bereits Einkünfte aus dieser Tätigkeit erzielen.

Die Ausbildung sei für die Bw. und ihre Familie mit hohen Kosten und großem Zeitaufwand verbunden, weswegen sie sehr interessiert daran sei, diese Ausbildung sobald wie möglich zu beenden und als Psychotherapeutin tätig zu sein sowie mit dieser Tätigkeit Einkünfte zu erzielen. Die Bw. habe die Absicht, den neuen Beruf, sobald sie damit ausreichend verdienen könne, hauptberuflich auszuüben. Solange dies nicht möglich sei, müsse sie ihren derzeitigen Beruf noch ausüben, um die Ausbildung zur Psychotherapeutin zu finanzieren.

Als die Bw. vor drei Jahren ihre Anstellung verloren habe, sei es ihr nicht möglich gewesen, eine entsprechende Arbeit in ihrem derzeitigen Beruf zu finden, die mit ihrer Familie und ihrem Wohnort vereinbar gewesen wäre. Sie sei deswegen auch einige Zeit arbeitslos gewesen. In der Zwischenzeit habe sie ein zweites Kind bekommen und sei daher Teilzeit tätig. In dieser Zeit habe die Bw. beschlossen, sich ein zweites berufliches Standbein zu schaffen und sich für die Tätigkeit als Psychotherapeutin entschieden, weil der Bedarf an diesen groß sei und es entsprechend viele therapiebedürftige Menschen in Österreich gäbe. Weiters sei sie daran seit ihrer Schulzeit interessiert gewesen. Interesse, Überzeugung und Motivation seien sicher notwendig, um diese Tätigkeit entsprechend gut ausüben zu können. Andernfalls würde die Bw. auch nicht die Belastungen, die mit der Ausbildung verbunden seien, auf sich nehmen.

Während des Propädeutikums habe die Bw. Praktikumszeiten in psychosozialen Einrichtungen absolviert. Ihr Interesse an und ihre Freude bei diesen Tätigkeiten sowie die positive Beurteilung und Rückmeldungen durch die von ihr betreuten KlientInnen und die PraktikumsleiterInnen hätten die Bw. in ihrem Entschluss, Psychotherapeutin zu werden, bestätigt.

Mit Eingabe vom 11. September 2007 ergänzte die Bw. ihr Schreiben vom 1. September 2007 dahingehend, als sie mitteilte, dass sie das Propädeutikum bei der Lehranstalt der Erzdiözese Wien für Berufstätige, Penzingerstraße 115/5, 1140 Wien absolviere.

Die Lehranstalt habe die Aufgabe

- 1) spezifisches Grundwissen und Grundkenntnisse als Voraussetzung für psychotherapeutische Fachausbildung zu vermitteln
- 2) auf die Anforderungen des Berufes eines Psychotherapeuten bzw. einer Psychotherapeutin vorzubereiten (allgemeiner Teil der Ausbildung)
- 3) und zur Persönlichkeitsbildung der Studierenden beizutragen.

Die Lehranstalt sei vom Bundesministerium für Gesundheit und Frauen als propädeutische Ausbildungseinrichtung (GZ 22.500/28-II/B/14/91) sowie vom Bundesministerium für Bildung,

Wissenschaft und Kultur als Lehrgang universitären Charakters (GZ 52.305/57-VII/6/2004) und als Erwachsenenbildung anerkannt. Diesen Passus sei unter www.propaedeutikum.org in „wir über uns“ nachzulesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und verböserte die Entscheidung dahingehend, als es sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin unberücksichtigt ließ. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, insbesondere das Vorliegen von Umständen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen, nicht erfüllt seien.

Mit Eingabe vom 6. November 2007 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zum einen stehe fest, dass durch die Umschulungsmaßnahmen sowohl die Berufschancen der Bw. als auch ihre Verdienstmöglichkeiten verbessert würden. Zum anderen werde die Bw. den neuen Beruf hauptberuflich ausüben. In ihrem derzeitigen Beruf sei sie elf Wochenstunden beschäftigt, was bedeute, dass die Bw. diese Tätigkeit in der Anfangsphase ihres neuen Berufes als Nebentätigkeit und den neuen Beruf hauptberuflich ausüben werde. Des Weiteren werde die Bw. noch während ihrer Ausbildung bereits Einnahmen in ihrem neuen Beruf erzielen, da sie dann schon als Psychotherapeutin unter Supervision tätig sein werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden. Der Inhalt des Werbungskostenbegriffs deckt sich weitgehend mit dem Inhalt des Betriebsausgabenbegriffs (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988 § 16 Tz 1 und Tz 5). Demnach sind Werbungskosten Aufwendungen, die beruflich veranlasst sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2006 anzuwendenden Fassung BGBl. I 180/2004 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 zur Psychotherapeutin im Zusammenhang mit dem bisher ausgeübten Beruf als Buchhalterin und Steuersachbearbeiterin mangels Artverwandtschaft weder abzugsfähige Aus- noch Fortbildungskosten darstellen.

Strittig ist vielmehr, ob die Kosten zur Ausbildung zur Psychotherapeutin 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 jedoch nur 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.

Gem. § 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 hat die Bw. das psychotherapeutische Propädeutikum im September 2007 bei der Erzdiözese Wien für Berufstätige absolviert und bereits mit dem Aufnahmeverfahren für ein Fachspezifikum beim APG begonnen. Da die Lehranstalt 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 von der Bw. gewählten Ausbildung um eine umfassende Umschulungsmaßnahme handelt, die einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht.

Nach dem Gesetzestext sind als Umschulungsmaßnahmen nicht nur Aufwendungen abzugsfähig, die auf einen (gänzlichen) Berufswechsel ausgerichtet sind, sondern ebenso Aufwendungen, die auf eine anders geartete Nebentätigkeit abzielen (Doralt, Einkommensteuergesetz, 4. Auflage, Tz 203/4/2 zu § 16).

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

Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass aus dieser ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des „Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes“ grundsätzlich zu schließen ist, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen müssen.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates kann aus der Umschreibung des Begriffes „abzielen“ aber auch geschlossen werden, dass das Ziel der Umschulungsmaßnahme die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes sein soll bzw. dass die Ausübung eines anderen Berufes tatsächlich angestrebt wird. Die Z 10 des § 16 EStG 1988 ist 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.

Die Bw. hat im gegenständlichen Fall im Jahr 2006 € 2.937,50 an Studiengebühren und weitere € 1.017,69 für Seminare, Fachliteratur und Supervision für die Umschulung zur Psychotherapeutin aufgewendet. Wie die Bw. selbst ausführt, ist für sie und ihre Familie die Ausbildung mit hohen Kosten und großem Zeitaufwand verbunden, weswegen sie daran interessiert sei, diese sobald wie möglich zu beenden. Laut ihren eigenen Ausführungen werde die Umschulungsmaßnahme spätestens im Jahr 2013 abgeschlossen sein, wobei die Bw. bereits ab dem Jahr 2010 Einkünfte aus der Tätigkeit als Psychotherapeutin unter Supervision erzielen werde.

Die Höhe der Aufwendungen und die Dauer der Ausbildung, die eine umfassende berufliche Qualifikation vermittelt, stellen Indizien dafür dar, dass die Bw. tatsächlich die Ausübung des Berufes als Psychotherapeutin anstrebt und die Ausbildung nicht in ihrer privaten Sphäre liegt. Insofern kann nicht zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass die Bw. die zeit- und kostenintensive Ausbildung lediglich auf Grund einer bloßen privaten Neigung macht. Aus dieser Sicht ist die Ausbildung zur Psychotherapeutin als umfassende Umschulungsmaßnahme zu werten.

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 vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 leg. cit.).

Da im vorliegenden Fall nach der derzeit vorliegenden Sachlage nicht sichergestellt ist, dass die Bw. die Ausbildung zur Psychotherapeutin zum Abschluss bringen wird, und zum gegenwärtigen Zeitpunkt auch noch keine konkreten Handlungen im Hinblick auf die Auflösung des Dienstverhältnisses zum derzeitigen Arbeitgeber der Bw. bzw. im Hinblick auf den neuen Beruf als Psychotherapeutin gesetzt wurden, ist ungewiss, ob die Bw. den Beruf der Psychotherapeutin tatsächlich ergreifen wird. Aus diesem Grund hat die Abgabenfestsetzung bis zur Erbringung des Nachweises, dass der mit der Ausbildung angestrebte Beruf der Psychotherapeutin 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 der Psychotherapeutin sprechen als dagegen und die strittigen Werbungskosten in der Höhe von € 3.955,19 daher vorläufig anzuerkennen sind.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. Dezember 2007