



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden 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 Abgabefestsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), von Beruf Pharmareferentin im Außendienst, machte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 neben den pauschalierten Werbungskosten als Vertreter Aus- und Fortbildungskosten in der Höhe von € 5.823,39 geltend.

Mit Bescheid vom 8. Mai 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2006 in der Höhe von € 992,42 fest, wobei es die geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten unberücksichtigt ließ. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass mit dem Pauschbetrag

sämtliche Aufwendungen abgegolten seien und zusätzliche Werbungskosten auf Grund der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden könnten.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragt die Bw. Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit einem Betrag in Höhe von € 5.860,69 an Stelle der pauschalen Werbungskosten für Vertreter in der Höhe von € 1.739,32 zu berücksichtigen. Die Bw. habe im Jahr 2006 Aufwendungen für umfassende Schulungsmaßnahmen gehabt. Diese setzten sich aus Teilnahmebeträgen, Tagesgeldern, Nächtigungsspesen, Kilometergeldern, Ausbildungsbeiträgen, Aufwendungen für Fachliteratur sowie Supervisionen zusammen. Die Umschulungsmaßnahmen haben darauf abgezielt, in absehbarer Zeit den Beruf der Psychotherapeutin selbständig oder unselbständig auszuüben. Die angestrebte Tätigkeit werde der Sicherung des zukünftigen Lebensunterhaltes dienen, da die Bw. die Absicht habe, ihren derzeitigen Beruf als Außendienstmitarbeiterin mit dem Ende der Umschulungsmaßnahmen aufzugeben.

Mit Ergänzungsersuchen vom 12. Juni 2007 ersuchte das Finanzamt um Vorlage eines Fahrtenbuches, sämtlicher mit der Fortbildung und Unterbringung in Zusammenhang stehender Zahlungsbelege, sämtlicher Belege betreffend die Fachliteratur, der Einladungen, Seminarprogramme, Zeugnisse/Diplome sowie der Bestätigungen über abgelegte Prüfungen. Betreffend die Supervision wurde eine zusätzliche Bestätigung betreffend den Inhalt abverlangt und die Frage gestellt, in welchem Zusammenhang sie mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin stehe. Des Weiteren wurde gefragt, in welchem Jahr die Fortbildung abgeschlossen worden sei bzw. abgeschlossen werde.

Nach bewilligter Fristverlängerung übermittelte die Bw. mit Eingabe vom 19. Juli 2007 zwei Reisekostenabrechnungen mit je zwei Beilagen, fünf Zahlungsbestätigungen, elf Belege zur Fachliteratur und acht Zahlungsbelege zum Thema Supervisionen. Die Supervisionen seien im Rahmen des Psychotherapeutischen Fachspezifikums gesetzlich vorgeschrieben (§ 6 Psychotherapiegesetz). Außerdem heiße die Position „Supervision“ richtigerweise eigentlich „Systematische Lehreinzeltherapie“. In dieser Position steckten auch die Ausgaben für die verpflichtenden Auswahlgespräche (siehe Auszug aus dem Organisationsstatut der Lehranstalt).

Ihr erstes Kolloquium habe die Bw. am 4. Mai 2007 erfolgreich absolviert. Die Umschulungsmaßnahmen würden frühestens im Jahr 2010 abgeschlossen sein.

Des Weiteren übermittelte die Bw. eine Bestätigung zur Vorlage beim Finanzamt, den Ausbildungsvertrag, den Lehrplan, das Curriculum – Lehrgang XVIII, das Abschlusszertifikat

für das Psychotherapeutische Propädeutikum, eine Praktikumsbestätigung sowie das Studienbuch.

Abschließend wurde auf einen Irrtum bei der Berechnung des Kilometergeldes hingewiesen. Die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, würden nun in Summe € 5.506,45 betragen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. September 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielten und grundsätzlich Umstände vorliegen müssten, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgingen. Solche Umstände seien jedenfalls dann gegeben, wenn die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben oder die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei bzw. die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert würden. Da laut Erhebungen nicht mit einer Auflösung des Dienstverhältnisses in den nächsten fünf Jahren zu rechnen sei, haben die beantragten Kosten nicht anerkannt werden können.

Mit Eingabe vom 11. Oktober 2007 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und legte dem Vorlageantrag eine aktuell angestellte Berechnung vor, wonach eine erhebliche Verbesserung der Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung zur Psychotherapeutin vorliege (Einkommen Pharmareferent € X jährlich, Einkommen Psychotherapeut € Y jährlich).

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 Pharmavertreterin 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 am 26. Juni 2006 erfolgreich abgeschlossen und steht in weiterer Folge in der Lehranstalt für systemische Familientherapie in Ausbildung zur Psychotherapeutin im Rahmen des von der Lehranstalt angebotenen psychotherapeutischen Fachspezifikums im Sinne des § 6 des Psychotherapiegesetzes. Laut Lehrplan setzt sich die Ausbildung aus einem theoretischen und einem praktischen Teil zusammen.

Die Theorie umfasst insgesamt 500 Ausbildungsstunden und beinhaltet die Theorie der gesunden und der psychopathologischen Persönlichkeitsentwicklung, Methodik und Technik der systemischen Familientherapie, Persönlichkeits- und Interaktionstheorien, Begleitung des Studiums psychotherapeutischer Literatur sowie Peergruppen-Arbeit.

Die Praxis umfasst insgesamt 1.700 Ausbildungsstunden und beinhaltet systemische Lehrtherapie, systemische Einzel-Lehrtherapie, Supervision, Peergruppen-Arbeit, Praktikum, Praktikumssupervision sowie selbständige psychotherapeutische Tätigkeit.

Die Gesamtstundenzahl der Ausbildung zur systemischen Familientherapeutin beträgt somit 2.200 Stunden.

Insofern kann nicht bezweifelt 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.

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 € 3.218,10 an Ausbildungsbeitrag und weitere € 2.288,35 für Seminare, Fachliteratur und Supervision für die Umschulung zur Psychotherapeutin aufgewendet und wird laut ihren eigenen Ausführungen die Umschulungsmaßnahme im Jahr 2010 abschließen.

Die Höhe der Aufwendungen und die Dauer der Ausbildung, die eine umfassende berufliche Qualifikation vermittelt, welche von der Bw. bisher erfolgreich absolviert wurde, 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.

Da nach der derzeit vorliegenden Sachlage jedoch 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 Abgabefestsetzung 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 € 5.506,45 daher vorläufig anzuerkennen sind.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 4. Dezember 2007