



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat im Streitjahr von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten, weshalb vom Finanzamt eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung an ihn gesandt wurde.

Da der Bw keine Erklärung eingereicht hat, wurde die Arbeitnehmerveranlagung seitens des Finanzamtes auf Grund der dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel durchgeführt. Der Einkommensteuerbescheid 2005 führte zu einer Nachforderung in Höhe von 343,96 €.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw frist- und formgerecht berufen und sowohl eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 samt Beilagen eingereicht.

Der Bw legte eine Bestätigung betreffend Absolvierung des „Psychotherapeutischen Propädeutikums“ vor und hat die damit im Zusammenhang stehenden Kosten in Höhe von 2.583,00 € als Werbungskosten geltend gemacht.

Weiters legte der Bw eine Bestätigung des Dienstgeber M A vor, aus der hervorgeht, dass er überwiegend im Außendienst als Kundenbetreuer tätig ist. Der Bw begehrte das „Vertreterpauschale“.

Darüber hinaus hat der Bw Reisekosten in Höhe von 497,00 € geltend gemacht.

An Sonderausgaben wurde ein Betrag in Höhe von 1.000,00 € unter dem Titel Personenversicherungen geltend gemacht.

Am 28.2.2007 erging an den Bw ein Vorhalt folgenden Inhalts:

„Bitte um Vorlage einer Tätigkeitsbeschreibung sowie einer schriftlichen Stellungnahme, in welchem Zusammenhang mit der Ausübung Ihrer beruflichen Tätigkeit die beantragten Aus- Fortbildungskosten stehen. Hinweis: Mit dem Vertreterpauschale sind sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit bei der M abgegolten. Bitte um schriftliche Stellungnahme.

Sollte es sich bei den Aufwendungen um Umschulungskosten handeln, wäre zu beachten:

Da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielen, stellen sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar. Es müssen grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Diese sind jedenfalls dann gegeben, wenn die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben ist oder die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet ist. Oder die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert werden.

Bitte daher um schriftliche Stellungnahme, warum Sie sich zu dieser Umschulung entschlossen haben und ob bzw. wann dieser Beruf ausgeübt wird.

Betreffend Reisekosten:

Bitte um Vorlage einer detaillierten Reisekostenaufstellung unter Angabe von Tag, Beginn der Reise (Ort, Zeit), Fahrziel bzw. Zweck der Reise, Ende der Fahrt, Ende der Reise (Ort, Zeit) sowie Angabe der Diäten sowie eventueller Ersätze des Dienstgebers.

Finanzamtsbestätigungen von den Versicherungen in der Höhe von 1.000,00 € für das Jahr 2005.“

In der Eingabe vom 10.4.2007 führt der Bw aus:

„Die Ausbildung „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ ist nicht in Rahmen meiner derzeitigen Tätigkeit bei der M A zu sehen. Der Grund meiner Ausbildung liegt einzig darin, meinen Ausbildungsstand zu heben und damit meine zukünftigen Berufschancen und Einkommensverhältnisse zu verbessern.

Eine Reisekostenabrechnung für die Fahrten zum Ausbildungsort und retour kann ich Ihnen leider nicht zukommen lassen, da diese in detaillierter Form leider nicht mehr verfügbar ist.

Nach Rücksprache mit meiner Versicherung wurde mir von einer Einreichung beim Finanzamt abgeraten, da es sich um eine Fondsgebundene Lebensversicherung handelt.“

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung (BVE) wurde das Pauschale für Vertreter anerkannt.

Die Umschulungskosten wurden mit folgender Begründung nicht anerkannt:

„Die von Ihnen absolvierte Ausbildung zum "Psychotherapeutisches Propädeutikum" ist Voraussetzung für den Beruf eines Psychotherapeuten. Eine Umschulung iSd § 16 Abs.1 Z.10 EStG liegt nicht vor, weil die nach der zitierten Gesetzesstelle erforderliche Voraussetzung der Absicht auf die tatsächliche Ausübung des neuen Berufes laut Ihren Angaben zwar vorliegt, nicht jedoch alle Umstände, die nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erforderlich sind, die die Absichtserklärung untermauern bzw. darüber hinausgehen. Ihre allg.

Behauptung, dass zukünftige Berufschancen und Einkommensverhältnisse verbessert werden, kann nicht nachvollzogen werden, da die Gefährdung des Arbeitsplatzes nicht behauptet wird und Umstände für die Verbesserung beruflicher Chancen und Einkünfte nicht dargelegt wurden. Die Ausbildungs- u. Reisekosten sind nicht abzugsfähig. Für den Fall, dass Sie den bisherigen Beruf tatsächlich aufgegeben und Ihre Einkünfte als Psychotherapeut erzielen, stellt dies ein Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung auf die Vergangenheit dar, und die Kosten werden auf Antrag jeweils im Jahr der Bezahlung als Werbungskosten anerkannt.“

Im Vorlageantrag führt der Bw aus, er könne sich der Begründung in der BVE nicht anschließen. Vor 2 Jahren sei seine Position in der M A auf Grund von Einsparungsmaßnahmen aufgelassen und ihm von heute auf morgen eine einvernehmliche Auflösung des Dienstvertrages vorgelegt worden. Durch Eigeninitiative habe der Bw einen Job in einer anderen Abteilung im Unternehmen gefunden. Aber auch in dieser Position sei der Bw vor weiteren Personaleinsparungsmaßnahmen, welche in seinem Unternehmen, wie auch in der gesamten Mobilfunkbranche derzeit liefen, nicht gefeit, vor allem, da der Bw derzeit in der Abteilung „Franchise Management“ befinde und noch nicht geklärt sei, ob dieser neue Vertriebsversuch überhaupt bestehen bleibe.

Die Umschulung zum Psychotherapeuten sei somit für die zukünftigen Berufsaussichten mehr als wichtig, da er in seinem derzeitigen Unternehmen keine Zukunft sehe.

Im September 2007 werde der Bw sein letztes Seminar im Psychotherapeutischen Propädeutikum absolvieren und im Anschluss das Kolloquium abschließen. Danach werde er sich für einen Fachspezifikumplatz für personenzentrierte Psychotherapie bewerben und mit der Ausbildung zum personenbezogenen Psychotherapeuten beginnen. Diese Ausbildung dauere 3 – 4 Jahre und koste zwischen 25.000,00 und 30.000,00 €. Rund 1,5 Jahre nach Beginn des Fachspezifikums könne der Bw bereits unter Supervision als Psychotherapeut tätig sein. Nach Beendigung des Fachspezifikums (eingetragener Psychotherapeut) habe der Bw geplant, sich mit einer Praxis im Süden Wiens (23. Bezirk, Perchtoldsdorf) selbständig zu machen, da dort nachweislich Bedarf an zusätzlichen Psychotherapeuten bestehe.

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

Umschulungskosten:

Nach § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (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 Kalenderjahr 2005 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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen.

Die Z 10 des § 16 Abs. 1 wurde mit dem StRefG 2000 BGBl. I 106/1999 (für Lohnzahlungszeiträume ab 1.1. 2000) neu eingeführt. Bis zur Neueinführung der Z 10 waren Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu beurteilen und nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nur

abzugsfähig, wenn die Bildungsmaßnahme eine Berufsbildung darstellte. Aufwendungen für eine Berufsausbildung zählten zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung.

Die mit dem StRefG 2000 neu eingeführte Z 10 lautete:

Werbungskosten sind auch Aufwendungen für Aus - und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Der Wortlaut dieser Bestimmung war für die Kalenderjahre 2000 bis einschließlich 2002 anzuwenden.

Mit BGBl I 155/2002 (Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbaugesetz/HWG) wurde die Z 10 mit Wirkung ab dem Kalenderjahr 2003 geändert. Erstmals wurde der Begriff der umfassenden Umschulungsmaßnahmen in der Z 10 angeführt. Die nunmehr anzuwendende Fassung lautete:

Werbungskosten sind auch Aufwendungen für Aus - und Fortbildungsmaßnahmen die im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 15. Juni 2004, G 8/04 die Worte oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl I 106/1999 als verfassungswidrig aufgehoben. In der Begründung heißt es:

Der Verfassungsgerichtshof vermag keine sachliche Rechtfertigung dafür zu erkennen, dass kraft § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung Aufwendungen, die in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, generell nicht steuerlich abzugsfähig sind. Es ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass ein ordentliches

Universitätsstudium eine Aus - (oder) Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit darstellt.

Der Gesetzgeber hat mit dem AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 die § 16 Abs. 1 Z 10 und § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 erneut abgeändert. Nach § 124 b Z 107 EStG 1988 sind § 16 Abs. 1 Z 10 und § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003 anzuwenden. Hinsichtlich der Umschulungsmaßnahmen wurde der bisherige Gesetzestext insofern abgeändert, dass nunmehr Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Die Z 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 hat somit eine wechselvolle Entstehungsgeschichte erfahren. Grundgedanke der Neufassung der Z 10 war, dass die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden sollte. Neu aufgenommen in die abzugsfähigen Bildungsmaßnahmen wurde der Begriff der umfassenden Umschulungsmaßnahmen die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. In der Judikatur ist der Begriff der Fortbildung gefestigt. Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung handelt es sich um Fortbildung dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH vom 12. Dezember 2003, 2001/13/0123), während die Berufsausbildung der Erlernung eines Berufes dient. Eine Definition des Begriffes der umfassenden Umschulungsmaßnahmen die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, enthält das Einkommensteuergesetz nicht.

Die Interpretation des Begriffes der umfassenden Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, hat daher nach der für alle Gesetze geltenden Auslegungsregel des § 6 ABGB auf Basis des Wortsinnes vor dem Hintergrund der hervorleuchtenden gesetzgeberischen Absicht zu erfolgen. Umschulung bedeutet nach dem Wortsinn etwas neues (anderes) zu (er)lernen. Dies setzt nach dem Inhalt voraus, dass bereits ein erlernter Beruf besteht. Nach der Literatur gelten als Umschulungsmaßnahmen, Maßnahmen, wenn sie derart umfassend sind, dass sie auf eine neue berufliche Tätigkeit ausgerichtet sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 36. Lieferung, § 16 Abs. 1 Z 10, Tz 2) oder dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist (vgl. Doralt Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Tz 329/1).

Es ist zu prüfen, ob die vom Bw. getätigten Aufwendungen abzugsfähige Werbungskosten für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, darstellen.

Lt. den Berufungsausführungen plant der Bw, die Ausbildung zum Psychotherapeuten zu absolvieren und diesen Beruf in der Folge auch auszuüben.

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 Jahr 2005 hat der Bw bei der ABW mit der Absolvierung des psychotherapeutischen Propädeutikums begonnen.

Lt. Unterlagen der ABW ist Ziel des Lehrganges die Einführung in psychotherapierelevante Grundlagen und Feststellungen. Das psychotherapeutische Propädeutikum führt ein in psychotherapeutische Theorie und Praxis. Es orientiert über psychotherapeutische Schulen und Grundkonzepte. In seinem interdisziplinären Ansatz die das propädeutikum der Kooperation der psychotherapeutischen Schulen und Psychotherapeuten und soll zur Erforschung psychotherapeutischer Basiskonzepte anregen.

Der Lehrgang bietet somit eine Grundausbildung an, die eine notwendige Voraussetzung für die psychotherapeutische Fachausbildung (Psychotherapeutisches Fachspezifikum) darstellt. Er vermittelt Grundkenntnisse für den Arbeitsbereich Psychotherapie, ermöglicht Praxiserfahrungen mit Patienten in Institutionen der psychosozialen Versorgung und dient der Motivationserklärung und Persönlichkeitsbildung durch Reflexion dieser Erfahrungen in Supervision.

In speziellen Seminaren werden psychotherapeutische Schulen und Methoden vorgestellt, um die TeilnehmerInnen über die vielfachen Anwendungsgebiete der Psychotherapie zu informieren. Weiters werden Infoseminare zur Berufspolitik angeboten.

Das Propädeutikum besteht aus einem theoretischen und einem praktischen Teil und dauert 4 Semester.

Die Theorie umfasst insgesamt 765 Stunden und beinhaltet Grundlagen und Grenzbereiche der Psychotherapie, Grundlagen der Somatologie und Medizin, Grundlagen der Forschungs- und Wissenschaftsmethodik, Ethikfragen in der Psychotherapie sowie rechtliche und soziale Rahmenbedingungen für die Ausübung der Psychotherapie.

Die Praxis umfasst insgesamt 550 Stunden, davon mindestens 50 Stunden Einzel- oder Gruppenselbsterfahrung, 480 Stunden bzw. 12 Wochen Praktikum in einer psychosozialen Einrichtung des Gesundheits- und Sozialwesens (Umgang mit verhaltensgestörten und/oder leidenden Personen), mindestens 20 Stunden Praktikumsupervision. Selbsterfahrung und Supervision müssen bei PsychotherapeutInnen absolviert werden.

Für die Abzugsfähigkeit von umfassenden Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten wird vom Gesetzgeber in der Z 10 des § 16 EStG 1988 noch gefordert, dass die Aufwendungen der umfassenden Umschulungsmaßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Es ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates daher auch zu prüfen, welche Bedeutung dem Wort abzielen zukommt.

Im Duden wird das Wort abzielen wie folgt umschrieben: zum Ziel haben, anstreben, auf etwas hinzielen, gerichtet sein. Unter <http://wortschatz.uni-leipzig.de> wird abzielen als Synonym von beabsichtigen, erwecken, hinzielen, planen, schmieden, visieren, vorhaben, zielen, angeführt. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates kann aus der Umschreibung des Begriffes abzielen geschlossen werden, dass das Ziel der Umschulungsmaßnahme die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes sein soll. Oder anders formuliert, dass die Ausübung eines anderen Berufes tatsächlich angestrebt wird. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates ist die Z 10 des § 16 Abs. 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 daher 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.

Der Bw hat im Jahr 2005 2.268,00 € für das psychotherapeutische Propädeutikum und 315,00 € für 50 Einheiten Psychotherapie aufgewendet. Im Jahr 2006 hat der Bw weitere Aufwendungen für die Umschulung zum Psychotherapeuten getätigt und wird lt. seinen eigenen Ausführungen das psychotherapeutische Propädeutikum voraussichtlich im Jahr 2007 beenden.

Die Höhe der Aufwendungen und die Dauer der Ausbildung stellen Indizien dafür dar, dass der Bw tatsächlich die Ausübung des Berufes Psychotherapeut anstrebt und die Ausbildung nicht in seiner privaten Sphäre liegt. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw die hohen Kosten und den doch relativ hohen Zeitaufwand zu seinem Privatvergnügen aufwenden würde.



Die Umschulungskosten in Höhe von 2.583,00 € sind somit abzugsfähige Werbungskosten.

Fahrtkosten:

Die Fahrtkosten konnten mangels Nachweis nicht anerkannt werden. Der Bw hat nicht einmal angegeben, welche Fahrten er unternommen hat.

Vertreterpauschale:

Gem. § 1 Z. 9 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (BGBl. II 2001/382) steht Vertretern ein Werbungskostenpauschale in Höhe von 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 € jährlich zu.

Im gegenständlichen Fall errechnet sich das Pauschale wie folgt:

Gesamteinnahmen M	€ 47.298,09
steuerfreie Bezüge	-€ 409,80
mit festen Sätzen versteuerte Bezüge:	-€ 6.597,59
Bemessungsgrundlage	€ 40.290,70
davon 5%	€ 2.014,54

Sonderausgaben:

In der Eingabe vom 10.4.2007 hat der Bw auszuführen, dass ihm seitens der Versicherung von einer Einreichung abgeraten worden sei. Da der Bw somit nicht nachgewiesen hat, dass er die Versicherungsprämien tatsächlich bezahlt hat, konnten diese nicht als Sonderausgaben anerkannt werden.

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. September 2007