



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) ist diplomierte Krankenschwester und arbeitet in der Ordination ihres Ehegatten.

Die Bw. beantragt in ihren Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 Werbungskosten (Seminar- und Ausbildungskosten) betreffend ihre Ausbildung zur Psychotherapeutin.

In den einzelnen Jahren wurde von der Bw. an Werbungskosten beantragt:

1998:

Kilometergelder: S 4.292,40

Seminarkosten: S 22.575,00

Summe der beantragten Werbungskosten: S 26.867,40

1999:

Kilometergelder: S 30.713,20

Taggelder: S 4.220,00

Seminarkosten: S 22.800,00

Summe der beantragten Werbungskosten: S 57.733,20

2000:

Kilometergelder: S 64.431,08

Taggelder: S 4.700,00

Nächtigungskosten: S 2.010,00

Seminar- und sonstige Kosten: S 85.060,00

Summe der beantragten Werbungskosten: S 174.191,08 (richtig wohl: S 156.201,08)

2001:

Kilometergelder: S 62.837,60

Taggelder: S 8.540,00

Nächtigungskosten: S 5.130,00

Seminar- und sonstige Kosten: S 96.708,00

Summe der beantragten Werbungskosten: S 176.115,60 (richtig wohl: S 173.215,00)

2002:

Kilometergelder: € 1.752,23 (richtig wohl: € 5.921,32)

Taggelder: € 2.010,00

Nächtigungskosten: € 297,65

Seminar- und sonstige Kosten: € 9.700,71

Summe der beantragten Werbungskosten: € 13.760,59 (richtig wohl: € 17.929,68)

Das Finanzamt erließ am 14. Oktober 2003 für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 Einkommensteuerbescheide und berücksichtigte die von der Bw. beantragten Werbungskosten mit folgender Begründung für die Jahre 1998, 1999, 2000 und 2001 (bezüglich 2002 wurde auf die Begründung des vorjährigen Bescheides verwiesen) nicht: "Seminare, die Grundbegriffe der angewandten Psychologie vermitteln (Denk-Verhaltensweisen, Aktivierung von Funktionen, Selbstverantwortung usw.), berücksichtigen Aspekte des allgemeinen Berufslebens bzw. verschiedener Berufe und stellen daher keine Werbungskosten dar."

Mit Schriftsatz vom 5. November 2003 berief die Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 vom 14. Oktober 2003 und begründete dies wie folgt:

"Die beantragten Seminar- und Ausbildungskosten beziehen sich auf die Ausbildung zur Psychotherapeutin (Umschulung) und sind aus diesem Grunde als Ausbildungskosten absetzbar. Ich arbeite bereits als Psychotherapeutin unter Supervision ab November 2003. Ich beantrage daher die Abänderung der Bescheide."

Die Berufung der Bw. gegen die Bescheide vom 14. Oktober 2003 wurde mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 18. Dezember 2003 als unbegründet

abgewiesen. Zur Begründung der Abweisung der Berufung betreffend die Jahre 1998 und 1999 führt das Finanzamt wie folgt aus:

"Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind gemäß Erlass des BMF vom 20.12.2002 GZ. 07 0104/5-IV/7/02 erst ab dem Veranlagungsjahr 2003 anzuwenden. Aufgrund der bis 1999 geltenden Rechtslage zählen Ausbildungskosten zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung, während Berufsfortbildungskosten Werbungskosten darstellen.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausbildung ermöglichen. Nicht abzugsfähige Berufsausbildung liegt vor, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Die Ausgaben zur Ausbildung als Psychotherapeutin stellen gem. gem. § 16 EStG 1988 keine Werbungskosten dar."

Die Abweisung der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000, 2001 und 2002 mit Berufungsvorentscheidung ebenfalls vom 18. Dezember 2003 erfolgte mit folgender Begründung:

"Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind gemäß Erlass des BMF vom 20.12.2002 GZ. 07 0104/5-IV/7/02 erst ab dem Veranlagungsjahr 2003 anzuwenden. Werbungskosten sind auch "Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen", im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verbundenen Tätigkeit.

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Die erworbenen Kenntnisse müssen in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwendet werden. Diese Voraussetzung ist in Ihrem Fall nicht gegeben, da Ihre berufliche Tätigkeit als diplomierte Krankenschwester nicht mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin im Zusammenhang steht. Diese Ausgaben stellen in der für das Kalenderjahr 2000 (ebenso 2001 und 2002) geltenden Fassung keine Werbungskosten dar, sondern sind in den Bereich der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 zu verweisen."

Mit Schriftsatz vom 13. Jänner 2004 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig im gegenständlichen Verfahren ist, ob die von der Bw. beantragten Kosten der Ausbildung zur Psychotherapeutin Werbungskosten für Aus- oder Fortbildung darstellen (Ansicht der Bw.) oder den Aufwendungen der privaten Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 zuzuordnen sind und daher keine Abzug zugelassen werden kann (Ansicht des Finanzamtes).

Zu den Berufungen betreffend die **Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999:**

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

In der Einkommensteuererklärung werden die im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin stehenden Kosten zum Abzug als Werbungskosten beantragt. Auch in der Berufung wird explizit auf Ausbildungskosten zur Psychotherapeutin verwiesen: "Die beantragten Seminar- und Ausbildungskosten beziehen sich auf die Ausbildung zur Psychotherapeutin (Umschulung) und sind aus diesem Grunde als Ausbildungskosten absetzbar."

In den Jahren 1998 und 1999 des streitgegenständlichen Zeitraumes sind Ausbildungskosten nach einhelliger Lehre und Judikatur keine abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

Demgegenüber handelt es sich um abzugsfähige Fortbildung, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten müssen mit dem bisher ausgeübten Beruf in Zusammenhang stehen.

Fortbildungskosten setzen voraus, dass der Steuerpflichtige einen Beruf ausübt und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten bei Ausübung eben dieses Berufes dienen (s. VwGH 18.3.1986, 85/14/0156). Es muss Berufsidealität gegeben sein.

Im vorliegenden Fall erzielt die Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als in der Ordination ihres Mannes beschäftigte Krankenschwester.

Die Tätigkeit als Psychotherapeutin liegt nicht im Rahmen des Berufsfeldes "Krankenschwester". Psychotherapeutin ist ein eigenständiger Beruf, der dann in verschiedenen Berufsfeldern ausgeübt werden kann. Die Ausbildung erfolgt nach dem Psychotherapiegesetz, BGBl I 361/1990 idgF.

Gemäß § 1 leg. cit. ist die Ausübung der Psychotherapie die nach einer allgemeinen und besonderen Ausbildung erlernte, umfassende, bewusste und geplante Behandlung von psychosozial oder auch psychosomatisch bedingten Verhaltensstörungen und Leidenszuständen mit wissenschaftlich-psychotherapeutischen Methoden in einer Interaktion zwischen einem oder mehreren Behandelten und einem oder mehreren Psychotherapeuten mit dem Ziel, bestehende Symptome zu mildern oder zu beseitigen, gestörte Verhaltensweisen und Einstellungen zu ändern und die Reifung, Entwicklung und Gesundheit des Behandelten zu fördern.

Gemäß § 2 leg. cit. besteht die selbständige Ausübung der Psychotherapie in der

eigenverantwortlichen Ausführung dieser Tätigkeiten, unabhängig davon, ob diese Tätigkeiten freiberuflich oder im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausgeübt werden.

Zum Berufsbild der Krankenschwester wird im § 11 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz – GuKG, BGBl. I Nr. 108/1997 wie folgt ausgeführt:

"(1) Der gehobene Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege ist der pflegerische Teil der gesundheitsfördernden, präventiven, diagnostischen, therapeutischen und rehabilitativen Maßnahmen zur Erhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit und zur Verhütung von Krankheiten.

(2) Er umfaßt die Pflege und Betreuung von Menschen aller Alterstufen bei körperlichen und psychischen Erkrankungen, die Pflege und Betreuung behinderter Menschen, Schwerkranker und Sterbender sowie die pflegerische Mitwirkung an der Rehabilitation, der primären Gesundheitsversorgung, der Förderung der Gesundheit und der Verhütung von Krankheiten im intra- und extramuralen Bereich.

(3) Die in Abs. 2 angeführten Tätigkeiten beinhalten auch die Mitarbeit bei diagnostischen und therapeutischen Verrichtungen auf ärztliche Anordnung."

Die Tätigkeit als Psychotherapeutin steht in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit als Krankenschwester. Vielmehr handelt es sich um Kosten zur Erlangung eines neuen Berufsbildes und Tätigkeitsbereichs.

Die beantragten, im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin stehenden Ausbildungskosten sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig, sondern stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 dar.

Ob allenfalls ein artverwandter Beruf vorliegen könnte, brauchte in den Streitjahren nicht geprüft zu werden.

Zu den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre **2000, 2001 und 2002:**

Die Z 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 wurde mit dem Steuerreformgesetz 2000 (ab der Veranlagung 2000) BGBl I 106 eingeführt.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl I 106/1999 lautet:

"... Werbungskosten sind auch: ... 10. 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 allgemeinbildenden

(höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen."

§ 124b Z 43 EStG 1988 idF BGBl I 106/1999 lautet:

"43. **§ 16 Abs. 1 Z 10**, § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a und Z 3 lit. a und § 67 Abs. 8 lit b, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 106/1999, sind anzuwenden, wenn die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug erhoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1999 enden."

Mit dem HWG (Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbau-Gesetz) 2002 BGBl I 155 wurden (umfassende) Umschulungsmaßnahmen in einem neuen Beruf (ab 2003) in den Betriebsausgaben- und Werbungskostenkatalog aufgenommen.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 **idF BGBl I 155/2002** lautet auszugsweise:

" ... Werbungskosten sind auch: ... 10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen 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. ..."

§ 124b Z 75 EStG 1988 idF BGBl I 155/2002 lautet:

"75. § 16 Abs. 1 Z 10 und § 67 Abs. 7, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 155/2002, sind anzuwenden, wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003, die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2002 enden."

Zur Frage des Vorliegens von Fortbildungskosten im Zusammenhang mit den Kosten für die Ausbildung zur Psychotherapeutin ist – entsprechend den obigen Ausführungen – darauf zu verweisen, dass Fortbildungskosten voraussetzen, dass der Steuerpflichtige einen Beruf ausübt und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten bei Ausübung eben dieses Berufes dienen (vgl. VwGH 18.3.1986, 85/14/0156). Es muss Berufsidentität gegeben sein.

Im vorliegenden Fall erzielt die Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als diplomierte Krankenschwester in der Ordination ihres Ehegatten.

Die Bw. beantragt die Berücksichtigung von Kosten der Ausbildung zur Psychotherapeutin als Werbungskosten.

Eine Berufsidentität des Berufes der diplomierten Krankenschwester mit dem Beruf der Psychotherapeutin besteht nicht, und liegen daher auch in den Jahren 2000, 2001 und 2002

keine Fortbildungskosten vor. Es wird diesbezüglich auf die Ausführungen betreffend die Jahre 1998 und 1999 verwiesen.

Es ist nunmehr das Vorliegen von Ausbildungskosten zu untersuchen.

Es ist dabei – wie oben angeführt – darauf hinzuweisen, dass sich die Rechtslage seit 1999 (ab der Veranlagung 2000) geändert hat. Nunmehr sind auch Ausbildungskosten im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen.

Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit artverwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn die Tätigkeiten üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleichgelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern.

Beide Voraussetzungen sind nicht gegeben. Die Tätigkeit einer diplomierten Krankenschwester und einer Psychotherapeutin werden üblicherweise nicht gemeinsam am Markt angeboten. Üblicherweise eröffnen Psychotherapeuten eine selbständige Praxis, während Krankenschwestern in Krankenhäusern arbeiten, und dort nicht die psychotherapeutische Betreuung der Patienten übernehmen.

Die Tätigkeiten erfordern auch nicht im Wesentlichen gleichgelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten (siehe dazu die obigen Ausführungen zu den unterschiedlichen Berufsbildern, und Tätigkeitsbereiche der beiden Berufe).

Wenn die Bw. beantragt ihre Kosten der Ausbildung zur Psychotherapeutin in den streitgegenständlichen Jahren unter dem Titel der Umschulung abzusetzen, so kann diesem Antrag deshalb kein Erfolg zukommen, da die mit dem Steuerreformgesetz 2000 (ab der Veranlagung 2000) BGBl I 106 eingeführte Z 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 keine als Werbungskosten abziehbare Umschulungsmaßnahmen in einen neuen Beruf anführt. Erst mit dem HWG (Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbau-Gesetz) 2002 BGBl I 155 wurden (umfassende) Umschulungsmaßnahmen in einem neuen Beruf (**ab 2003**) in den Betriebsausgaben- und Werbungskostenkatalog aufgenommen.

Es liegen somit im streitgegenständlichen Verfahren weder Fortbildungs- noch Ausbildungskosten vor.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. September 2004