



## **Berufungsentscheidung**

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

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 31. Juli 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2006 in der Höhe von € 986,93 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Berufungswerberin (Bw.), von Beruf Vertriebsangestellte bei der X-GmbH, ein, dass sie die Geltendmachung des Pendlerpauschales vergessen habe. Weiters ersuche sie, ihre Ausbildungskosten zur Psychotherapeutin, welche in Wahrheit Umschulungskosten seien und mit dem Vertreterpauschale nichts zu tun hätten, zu berücksichtigen. Hierfür legte die Bw. eine

Aufstellung der beantragten Kosten im Gesamtbetrag von € 7.485,20, eine Rechnung über die Begleichung der Studiengebühr, zwei Lehrveranstaltungslisten (wobei eine das Sommersemester 2006 und die andere das Wintersemester 2007 betrifft) und eine Kursbestätigung für das Psychotherapeutische Propädeutikum bei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Ablehnung der Gewährung des Pendlerpauschales wurde damit begründet, dass auf Grund der Vertretertätigkeit der Bw. die Voraussetzungen zur Gewährung des Pendlerpauschales nicht gegeben seien. Betreffend die Kosten im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin wurde ausgeführt, dass die Voraussetzungen für Umschulungskosten, insbesondere das Vorliegen von Umständen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen, nicht vorlägen.

Mit Eingabe vom 23. Oktober 2007 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihrem Vorlageantrag vor, dass ihr derzeitiger Job, Vertriebsangestellte, auf Grund der ständigen Umstrukturierungen und Fusionierungen sehr wackelig sei. Das Unternehmen habe vor zwei Jahren fusioniert, was einige Kündigungswellen zur Folge gehabt habe. Bereits damals seien einige Stellen zu einer einzigen zusammengelegt worden, was eine Kündigung bewirkt habe. Nun gäbe es wieder eine Fusionierung, und auch hier werde es wieder zu Kündigungen und Änderungen kommen. Der derzeitige Job der Bw. sei im neuen Organigramm nicht mehr vorhanden und man überlege, was sie in der Zukunft machen werde.

Auf Grund der Gefährdung, jeden Tag ihren Job verlieren zu können, habe sich die Bw. vor zwei Jahren dazu entschlossen, eine Ausbildung zu beginnen, damit sie im Falle einer Kündigung ein zweites Standbein habe und nicht arbeitslos werde. Da sie in den nächsten ein bis zwei Jahren ein Kind bekommen und nach der Karenz gleich wieder arbeiten wolle, plane sie, dann als Psychotherapeutin zu arbeiten. Auf Grund ihrer Zusatzausbildung seien ihre Berufschancen jedenfalls verbessert und die Gefahr, arbeitslos zu werden, kaum gegeben. Durch die neue Ausbildung seien auch ihre Verdienstmöglichkeiten um vieles verbessert.

Mit Ergänzungsersuchen vom 24. Jänner 2008 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat um Zahlungsbestätigungen für die Kurse APG Teil 1 und 3, die beiden Kurse VRP sowie für die „Selbsterfahrung im Rahmen der Ausbildung“. Betreffend die geltend gemachten Bücher wurde um einen Nachweis ersucht, dass es sich dabei um im Zusammenhang mit der Ausbildung stehende Fachliteratur handelt. Abschließend wurde um Information darüber ersucht, ob das Propädeutikum bereits abgeschlossen wurde bzw. ob es entsprechende Erfolgsnachweise gäbe.

Mit Eingabe vom 30. Jänner 2008 teilte die Bw. mit, dass sie ihr Propädeutikum bei der Arbeitsgemeinschaft Personenzentrierter Psychotherapie, Gesprächsführung und Supervision (in weiterer Folge APG) bereits abgeschlossen habe. Hierfür habe es der Absolvierung einiger theoretischer Kurse im Ausmaß von 475 Stunden und eines praktischen Teils im Ausmaß von 560 Stunden bedurft. Zwei Kurse haben bei einem externen Anbieter, nämlich VRP, abgeschlossen werden müssen, da diese Kurse bei der APG erst zu einem späteren Zeitpunkt angeboten worden seien, die Bw. aber den Abschluss ihres Propädeutikums so schnell wie möglich habe machen wollen.

Darüber hinaus übermittelte die Bw. eine Gesamtaufstellung der von ihr im Jahr 2006 besuchten Kurse bei der APG inklusive Teilnahmebestätigungen. Betreffend die geltend gemachte Fachliteratur wurden die entsprechenden Rechnungen vorgelegt. Des Weiteren reichte die Bw. die Prüfungsgebühr in der Höhe von € 111, welche in bar zu begleichen war, nach.

### ***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.

#### **A) Pendlerpauschale:**

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG bestimmt, dass Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten sind. Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich Pauschbeträge berücksichtigt. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und diesen Pauschbeträgen sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Voraussetzung für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales ist also unter anderem, dass die Fahrtstrecke im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** zurückgelegt wird (VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227 unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-

Handbuch: EStG 1988, § 16 Tz 50). Diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall unbestrittenermaßen nicht gegeben, weswegen die Berücksichtigung des Pendlerpauschales ausgeschlossen ist.

### **B) Ausbildungs- bzw. Umschulungskosten:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr 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.

Unbestritten ist, dass die Kosten zur Ausbildung zur Psychotherapeutin im Zusammenhang mit dem bisher seitens der Bw. ausgeübten Beruf als Angestellte bei der X-GmbH mangels Artverwandtschaft weder abzugsfähige Aus- noch Fortbildungskosten darstellen.

Strittig ist also, 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 studierte die Bw. im Streitzeitraum an der Sigmund Freud Privatuniversität Wien (in weiterer Folge SFU) „Psychotherapiewissenschaft“ und absolvierte gleichzeitig das Psychotherapeutische Propädeutikum bei der APG, wobei sie theoretische Kurse im Ausmaß von 475 Stunden und praktische Kurse im Ausmaß von 560 Stunden zu absolvieren hatte. Da der Lehrgang „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ der APG 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 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 allein € 1.690 an Kursbeiträgen für die APG und VRP Kurse, € 4.750 an Studiengebühr für den Studiengang an der SFU sowie € 111 für Prüfungshonorar aufgewendet. Dazu kamen € 660 Honorar für individualpsychologische Einzelselbsterfahrung sowie € 145,51 für Fachliteratur. Insgesamt wurden seitens der Bw. im Jahr 2006 also € 7.356,51 für die Umschulung zur Psychotherapeutin aufgewendet.

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.

Darüber hinaus stellt der Umstand, dass der derzeitige Arbeitsplatz der Bw. infolge der Fusionierung der X-GmbH mit der Firma-Y, im neuen Organigramm nicht mehr vorgesehen ist, einen starken Indikator für die Gefährdung der weiteren Einkunftserzielung im bisherigen Beruf der Bw. dar.

Insofern kann nicht zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass die Bw. die zeit- und kostenintensive Ausbildung lediglich auf Grund einer bloßen privaten Neigung macht. Aus diesem Blickwinkel 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 Abgabefestsetzung 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. 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 Umschulungskosten in der Höhe von € 7.356,51 daher vorläufig als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Februar 2008