



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hans Winter, 8010 Graz, Maygasse 3, vom 13. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. April 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 nach der am 9. Februar 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise 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.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Leiterin einer Ausbildungsinstitution des Landes und als Lehrbeauftragte an der Med Uni, sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.940,91 Euro. Sie beantragte in ihrer elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 Fortbildungskosten in Höhe von 7.715,98 Euro und Reisekosten in Höhe von 6.637,96 Euro als Werbungskosten zu berücksichtigen.

In der Folge wurde die Bw. vom Finanzamt aufgefordert, Nachweise zu den Betriebsausgaben und -einnahmen vorzulegen.

Dementsprechend schlüsselte die Bw. ihre Einnahmen in Honorareinnahmen (5.860 Euro) und Subventionen (1.090 Euro) auf. Die mit diesen Einnahmen im Zusammenhang stehenden Ausgaben erklärte die Bw. mit 5.009,09 Euro.

In dem in der Folge ergangenen Bescheid nahm das Finanzamt Kürzungen hinsichtlich des geltend gemachten Aufwandes für das Arbeitszimmer und das Mobiltelefon vor und erhöhte den Gewinn auf 3.415,76 Euro.

Den von der Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für den Besuch des psychotherapeutischen Propädeutikums und des Universitätslehrganges Psychotherapie versagte die Abgabenbehörde erster Instanz die Anerkennung.

Dagegen richtete sich die Bw. mit dem Rechtsmittel der Berufung und führte darin begründen aus, dass sie neben ihrer Schulleitungsfunktion die Fächer Kommunikation und Supervision unterrichte. Aus dem Unterrichtsinhalt ergebe sich eindeutig, dass für diese Unterrichtsgegenstände, sowie für die von ihr abgehaltene Lehrveranstaltung an der Med. Uni psychotherapeutisches Wissen Grundvoraussetzung sei. Im Hinblick darauf, dass die Krankenpflegerschule in Zukunft einen Fachhochschulstatus erhalten werde, habe sie ein Psychotherapiestudium an der Universität Krems begonnen, um dann auch an einer Fachhochschule ihre Fächer Kommunikation und Supervision unterrichten zu können. Diese Aufwendungen, die für dieses zusätzliche Studium anfallen, seien auf jeden Fall als Fort- und Weiterbildungskosten bzw. auch als Umschulungskosten anzuerkennen.

Begründend führte der steuerliche Vertreter der Bw. dazu weiter aus, diese Fortbildungsmaßnahmen seien für die berufliche Zukunft umso dringender und wichtiger, da die Bw. ihre Leiterfunktion verloren habe:

„Die Ausbildung an der Universität Krems im Bereich Psychotherapie ist für unsere Klientin daher unbedingt berufsnotwendig, um dann auch an der Fachhochschule die Fächerkombination Kommunikation und Supervision sowie die humanwissenschaftlichen Fächer weiter lehren zu können. Um diesen Universitätslehrgang an der Universität Krems besuchen zu können, war vorher ein psychotherapeutisches Praktikum zu absolvieren.“

Die steuerliche Vertretung der Bw. wies darauf hin, dass Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie mit dem ausgeübten Beruf im Zusammenhang stehen, abzugsfähig seien. Verwandte Berufe seien entsprechend der Verkehrsauffassung zu bestimmen. Da die Bw. im Rahmen ihrer derzeitigen Tätigkeit Supervision und Kommunikation bzw. seit dem Verlieren der Leiterfunktion im März 2008 auch wieder die humanistischen Fächer Pädagogik, Soziologie

und Psychologie unterrichte und die Supervision wiederum ein Teilbereich der Psychotherapie sei, seien diese Tätigkeiten eindeutig miteinander verwandt.

Es sei für die Bw. lebensnotwendig, das Zweitstudium Psychotherapie zu absolvieren, da sie durch die Umstrukturierungsmaßnahmen bedingt, ihre Leiterfunktion verloren habe und die zusätzliche Aus- und Fortbildung Voraussetzung für das Unterrichten an der zukünftigen Fachhochschule sei.

Arbeitszimmer

In diesem Punkt wies die Bw. darauf hin, dass nach der Judikatur des VwGH die Prüfung, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstelle, nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen sei, für die das Arbeitszimmer notwendig sei. Sie nutze das Arbeitszimmer im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit als Fachschriftstellerin und Mitarbeiterin ihres Gatten. Für diese Tätigkeit (Einkunftsquelle) stelle das Arbeitszimmer den Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar und seien daher die Kosten für das Arbeitszimmer bei der Ermittlung der selbständigen Einkünfte in voller Höhe abzugsfähig.

Telefonkosten

Die Bw. musste im Zusammenhang mit der Herausgabe ihres Buches zahlreiche Recherchen im Inland und auch vereinzelt im Ausland durchführen, weshalb die Telefonkosten zur Gänze im unmittelbaren Zusammenhang mit der Herausgabe des wissenschaftlichen Werkes stehen. Ferner arbeite sie laufend an der Erstellung von Skripten und Kursunterlagen für ihren Ehegatten.

In der am 9. Februar 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. ergänzend klar gestellt:

Sie habe ihre unterrichtende Tätigkeit bereits reduziert um ihr Studium zu beenden und um Zeit für die erforderlichen Praktikumstunden zu haben. Ihre Intention sei es in Zukunft nur wenige Stunden zu unterrichten, um hauptsächlich selbständig als Psychotherapeutin zu arbeiten. Seit August 2008 habe sie den Status „Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision“ erreicht, der sie zu einem selbständigen Arbeiten befähigt. Das werde von ihr auch bereits gemacht und die daraus erzielten Einnahmen werden in den jeweiligen Steuererklärungen erklärt.

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.

Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die objektiv im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden.

Propädeutikum und Universitätslehrgang Psychotherapie

Durch das StRefG 2000 wurde die Abzugsfähigkeit ab dem Jahr 2000 bei Bildungsmaßnahmen gelockert.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 sind Werbungskosten auch die 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.

Hingegen dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Um eine Berufsfortbildung handelt es sich nach herrschender Rechtsauffassung nur 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 (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind neben berufsspezifischen Fortbildungskosten auch Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen abzugsfähig, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf im Zusammenhang stehen. Im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere (neue) Berufsausübung geschaffen. Für die Abzugsfähigkeit maßgebend ist die zur Zeit der Ausbildungsmaßnahme ausgeübte Tätigkeit.

Der Begriff der „verwandten“ Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am

Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern. Ob die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordern, ist an Hand des Berufsbildes bzw. des Inhaltes der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen. Ein Indiz für eine artverwandte Tätigkeit liegt in der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten. Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können. Darüber hinaus reicht aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143 unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz. 2).

Neben Aus- und Fortbildungsmaßnahmen sind auch Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig.

Das Gesetz verlangt, wie bereits erwähnt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes „abzielt“. Es ist daher ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden (Betriebs-) Einnahmen erforderlich. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, Tz 2).

Lassen sich die Aufwendungen, die ausschließlich auf die berufliche Sphäre entfallen, nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen im Sinne der oben wieder gegebenen Bestimmung des § 20 EStG 1988 zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben.

Im Sinne dieser gesetzlichen Vorgaben sind die im vorliegenden Fall strittigen Aufwendungen zu überprüfen.

Das Psychotherapeutische Propädeutikum stellt einen psychosozialen Grundlehrgang dar und ist auf Grund des Psychotherapiegesetzes (BGBl. Nr. 361/1990) eine der Voraussetzungen für die Ausbildung zum Psychotherapeuten. Die eigentliche Psychotherapieausbildung erfolgt in einem an das Propädeutikum anschließenden Fachspezifikum.

Zulassungsvoraussetzungen für das Propädeutikum

Vollendete 18. Lebensjahr

Reifeprüfung oder

Studienberechtigungsprüfung oder

Berufsreifeprüfung oder

Krankenpflegdiplom oder Diplom in medizinisch-technischem Dienst oder

positives Eignungsgutachten des Bundesministeriums für Gesundheit

Zulassungsvoraussetzungen für das Fachspezifikum

Mindestalter 24 Jahre

abgeschlossenes Propädeutikum

*Quellenberuf oder
positives Eignungsgutachten des Bundesministeriums für Gesundheit*

Als Quellenberufe gelten folgende abgeschlossene Berufsausbildungen:

Krankenpflegediplom

Diplom in einem medizinisch-technischen Dienst

Akademie für Sozialarbeit/FH für Sozialarbeit

Pädagogische Akademien

Lehranstalt für Ehe- und Familienberater

Hochschullehrgang/Kurzstudium/Diplomstudium Musiktherapie

Medizinstudium

Pädagogikstudium

Philosophiestudium Psychologiestudium

Studium der Publizistik & Kommunikationswissenschaft

Theologiestudium

Lehramtsstudium (www.oeagg.at).

Im vorliegenden Fall wies die Bw. in der mündlichen Verhandlung nochmals ausführlich darauf hin, dass sich in ihrem Fall die Zeit des Propädeutikums wesentlich verkürzt hat, da ihr viele Tätigkeiten und Ausbildungen angerechnet wurden. So verkürzte neben ihrem Pädagogikstudium auch ihre derzeitige Tätigkeit als Lehrer für Gesundheit und Krankenpflege diese Eingangsphase ihres Studiums, das sie in diesem Jahr noch beenden werde. Da die Bw. in der mündlichen Verhandlung aber auch dartun konnte, dass sie bereits als Psychotherapeutin (wenn auch noch im Status „Psychotherapeut in Ausbildung unter Supervision“) tätig ist und daraus auch Einnahmen erzielt, sieht der Unabhängige Finanzsenat in den beantragten Werbungskosten abzugsfähige Bildungsmaßnahmen.

Die von der Bw. beantragten Reisekosten für ihre Fortbildung in London im Gesamtbetrag von 935,68 Euro lassen jedoch keine ausschließliche berufliche Veranlassung erkennen. Eine Vermischung von privater und beruflicher Veranlassung führt jedoch gemäß der Bestimmung des § 20 EStG 1988 zur Versagung der Abzugsfähigkeit. Die aufgrund dieser Entscheidung anzuerkennenden Reisekosten betragen somit 5.702,28 Euro.

Gemäß § 4 Absatz 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Mobiltelefon

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar. Der betriebliche Anteil muss entweder vom Abgabepflichtigen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden oder ist durch die Abgabenbehörde zu schätzen.

Im vorliegenden Fall hat die Abgabenbehörde diesen Anteil mit 50% geschätzt, mit der Begründung, es sei unglaubwürdig, dass die gesamten Aufwendungen für das Mobiltelefon

beruflich veranlasst seien, zumal die Haupttätigkeit in der Schule liege, wo ein Telefon zur Verfügung stehe.

Dagegen brachte die Bw. in ihrem Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Wesentlichen vor, dass sie das Telefon für die Mitarbeit bei der Erstellung von Skripten und Kursunterlagen bei ihrem Ehegatten benötige.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung erklärte sich die Bw. mit dem Abzug eines Privatanteiles in Höhe von 30% einverstanden. Aufgrund der Vielzahl der beruflichen Tätigkeiten erachtet auch der Unabhängige Finanzsenat diesen Prozentsatz als angemessen. Von den beantragten Aufwendungen in Höhe von 788 Euro sind folglich 30% (236,40 Euro) als privat veranlasst auszuscheiden, weshalb 551,60 Euro als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. 201/19996, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen.

Es ist im vorliegenden Fall unbestritten, dass die Bw. als Schriftstellerin tätig ist. Aus der steuerlich anzuerkennenden Mitarbeit bei ihrem Ehegatten (Korrekturlesen, Recherche etc.) werden Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. Für diese Tätigkeiten liegt der Schwerpunkt nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild im Arbeitszimmer. Da das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt bildet, sind auch die damit im Zusammenhang stehenden Kosten (538,65 Euro) zu berücksichtigen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 12. Februar 2010