

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 beantragte die Steuerpflichtige u.a. Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988, welche ihr aufgrund der Ausbildungsseminare zur systemischen (Erziehungs)beratung entstanden sind.

Mit Bescheid vom 14. November 2001 wurden obige Kosten nicht berücksichtigt, da diese nur bei jenen Einkünften abzuziehen wären, bei welchen sie entstanden sind. Es konnten daher nur jene Aufwendungen berücksichtigt werden, die aus der Tätigkeit als Lehrerin entstanden sind.

Gegen obigen Bescheid berief die Bw. form- und fristgerecht mit ihrer Eingabe vom 12. Dezember 2001 und führte hiezu aus, dass die Ablehnung ihrer geltend gemachten Kosten nur mit einem Stehsatz begründet worden sei, ohne sich mit der Sache selbst auseinanderzusetzen. Offensichtlich seien alle Ausgaben im Zusammenhang mit der "Systemischen Beratung/Familienberatung/Paar- und Familienberatung „ptz Cormann“" nicht anerkannt worden. Diese Ausgaben aber erfüllten die gesetzlichen Voraussetzungen des Erwerbes, der Sicherung und der Erhaltung von persönlichen Einnahmen.

Die Ausbildung in systemischer Beratung ermögliche ihr als Lehrerin den Einsatz als Beratungslehrerin unter der Voraussetzung dieser besonderen Ausbildung (dies sei eine Frage des Erwerbes, der Sicherung und der Erhaltung von Einnahmen aus ihrer bisherigen Tätigkeit als Lehrerin).

Außerdem ermögliche ihr diese Ausbildung die Behandlung von Kindern mit Lernblockaden aus Folge von Familienschwierigkeiten, die Betreuung und Behandlung von Kindern in Scheidungssituationen und die Betreuung und Beratung von Kindern und Eltern in Konfliktsituationen als selbständige Pädagogin und Beraterin. Die Erzielung von Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit seien nur mit einer systemischen Beratungsausbildung möglich und diese sei somit Basis eines Erwerbes von Einnahmen. Dass diese Tätigkeit nicht bloß abstrakt, sondern konkret beabsichtigt sei, ergibt sich daraus, dass sie in dem in Bau befindlichen Haus in Lauterach, Thäläckerstraße 5, einen hinreichend dimensionierten Behandlungsraum mit eigenem Eingang von außen vorgesehen habe.

Mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2001 ersuchte das Finanzamt die Bw., die Originalbelege bzw. Rechnungen der beantragten Aufwendungen nachzureichen, weiters die Höhe der Einkünfte als selbständige Pädagogin und Beraterin für das Kalenderjahr 1999 und 2000 offenzulegen, die gesamten Ausgaben den Einkünften als Volksschullehrerin und

Heilpädagogin genauestens zuzuordnen, eine genaue Berufsbildbeschreibung durch den Arbeitgeber zur Einsichtnahme vorzulegen und bekanntzugeben, seit wann die Bw. den Beruf als selbständige Pädagogin und Beraterin sowie als Volksschullehrerin ausübt.

Hiezu gab die Bw. mit Schriftsatz vom 14. Jänner 2002 bekannt, dass sie eine Ausbildung in systemischer Beratung mache, um sodann Einkünfte aus dieser Qualifikation zu erzielen. Diese Ausbildung sei im Jänner 2002 abgeschlossen, sodaß sie daraus Einkünfte erzielen werde. Daran anschließend werde sie eine einjährige Ausbildung in "Kinder- und Jugendtherapie" absolvieren, um für eine selbständige Tätigkeit zusätzlich zu ihrer Tätigkeit als Lehrerin an Grundschulen das gesamte Spektrum der systemischen Beratung (für Erwachsene wie für Kinder) abzudecken. Die Ausbildung in systemischer Beratung sei eine zusätzliche Qualifikation, die ihren erweiterten Einsatz auch als Lehrerin ermöglichen wird. Auf dem Verzeichnis der Werbungskosten seien jene Ausgaben gelb markiert, welche ihrer bisherigen Tätigkeit als Pflichtschullehrerin zuzuordnen sind. Alle anderen Ausgaben beziehen sich auf die bisherige und im Jänner 2002 abgeschlossene Ausbildung in systemischer Beratung (bezieht sich auf Familien) und die für das Jahr 2002 noch fortzusetzende Ausbildung in systemischer Beratung (bezieht sich auf Kinder und Jugendliche), wobei die Beratungsausbildung des Jahres 2002 nur auf dem Unterbau der vorhergehenden Beratung möglich ist.

Das Berufsbild als Lehrerin an Pflichtschulen könne als bekannt vorausgesetzt werden. Die zusätzliche Ausbildung als Beratungslehrerin sei früher vom Pädagogischen Institut angeboten worden, jedoch seit zwei Jahren nicht mehr. Auf diesem Gebiet (als Beratungslehrer) seien nun auch Lehrer eingesetzt, welche die Ausbildung in systemischer Beratung bei Cormann/Lindau absolviert haben.

Für die selbständige Tätigkeit in systemischer Beratung mit Einzelkunden (Erwachsene, Familien, Kinder und Jugendliche) gebe es natürlicherweise keine Berufsbildbeschreibung durch einen Arbeitgeber.

Sie dürfe jedenfalls hoffen, mit ihrer selbständigen Arbeit im Jahre 2002 beginnen zu können. Als Grundschullehrerin sei sie seit April 1993 (zuerst in Wien und sodann ab 1998 in Vorarlberg) tätig.

Für die Zeit, in welcher ihre Verpflichtung als Pflichtschullehrerin mit der Ausbildung in systemischer Beratung zusammenfalle, werde sie von ihrem Dienstgeber freigestellt, da diese Ausbildung auch im Interesse ihrer Arbeit als Lehrerin gelegen ist und nicht nur ihre selbständige Tätigkeit ermögliche.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, da die geltend gemachten Aufwendungen nicht mit den Einkünften als Pflichtschullehrerin in Zusammenhang gebracht werden konnten.

Mit Schreiben vom 6. Feber 2002 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In ihrer Eingabe vom 1. September 2003 gab die Bw. ergänzend an, dass die Ausbildung im ptz cormann zwar von Vorteil für ihre Tätigkeit als Lehrerin sei, sie sei aber die Voraussetzung für die selbständige Arbeit in der Beratung von Kindern und Eltern in schwierigen Situationen – einzeln und in Gruppen. Für die Arbeit mit dieser Klientel richte sie den vom Wohnbereich völlig getrennten und mit Zugang von außen ausgestatteten Raum im Keller des Hauses Thaläckerstrasse 5 ein. Sie habe die dreijährige Ausbildung als systemische (ganzheitliche) Familienberaterin und auch die im Verfahren erwähnte daran anschließende einjährige Ausbildung in Kinder- und Jugend-Psychotherapie abgeschlossen. Ihre selbständige Tätigkeit habe sie im Jahre 2002 bereits aufgenommen und bedingt durch die noch völlige Fertigstellung des Therapie-Raumes außerhalb des Hauses therapeutische Arbeit mit Gruppen geleistet (als "Gigagampfa"-Gruppenleiterin mit Kindern, deren Eltern geschieden sind, als Co-Gruppenleiterin "Eltern bleiben trotz Trennung" ua.). Von der BH B. sei sie seit August 2003 als Lebens- und Sozialberaterin anerkannt. Das Verfahren zur Ausstellung eines Gewerbescheines sei im Gange. Mit Fertigstellung des Therapieraumes und Zuerkennung des Gewerbes noch im Herbst 2003 könne sie mit der eigentlichen angestrengten Arbeit, jener mit Kindern und Eltern in Einzel- bzw. Kleinstgruppen-Therapie beginnen. Sie habe bereits im Jahre 2002 auf der Grundlage der vom ptz erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten Einkünfte erzielt und diese auch im Verfahren zur Arbeitnehmerveranlagung erklärt.

Die Bw. legte diesem Schreiben einen einführenden Prospekt des "ptz cormann" ("Psychotherapeutisches Zentrum Cormann") zur Information bei. Als Einführung wird in dieser Broschüre erläutert, dass die Teilnehmer lernten, Problemlagen, Symptome und Krisensituationen aus dem Systemzusammenhang des jeweiligen Beziehungsgefüges und aus der Familiengeschichte heraus zu analysieren und zu verstehen. Es würden verschiedene problemlösende Handlungsstrategien zur konstruktiven Begleitung und Bewältigung von Erziehungsschwierigkeiten, Beziehungskonflikten und emotionalen Verstrickungen im Allgemeinen sowie eine Vielzahl von spezifischen Symptomatologien und psychosomatischen Störungen dargestellt und erprobt werden. Für die Bearbeitung akuter und chronifizierter Krisen werde ein vielfältiges und effizientes Methodenspektrum vermittelt. Die diesem Ansatz zugrunde liegende Theorien seien die System- und die Kommunikationstheorie. Das generelle

Behandlungsziel sei somit sowohl der Aufbau einer integrativen Struktur auf der individuellen Ebene als auch der Aufbau einer integrativen Struktur auf der familialen Beziehungsebene. Es werde in allen Teilen der Weiterbildung diese Zielsetzung als ein eigenständiger Weg zur Behandlung von Paaren und Familien vermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten.

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

Nach der im vorliegenden Fall anzuwendenden Rechtslage vor In-Kraft-Treten der mit BGBl.-Nr. I 106/1999 eingeführten Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zählen Aufwendungen für die berufliche Fortbildung, nicht jedoch Aufwendungen für die Berufsausbildung, zu den Werbungskosten. Während die berufliche Fortbildung der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten dient, dient die Berufsausbildung dem Erlernen eines Berufes. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn die Bw. ihre bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Rechtsprechung und Verwaltungspraxis unterscheiden im Bereich der Bildungsaufwendungen seit jeher zwischen beruflichen Fortbildungskosten und nicht abzugsfähigen Ausbildungskosten. Die dabei auftretende Problematik liegt darin, dass Abgrenzungskriterien nur subtil feststellbar sind und je nach Einzelfall differenziert angewendet werden müssen.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung eines Berufes und zählen daher grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988, auch wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit erfolgen. Hingegen sind Fortbildungskosten, die durch die Weiterbildung im erlernten Beruf erwachsen, wegen ihres Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den hierauf beruhenden

Einnahmen als Werbungskosten gemäß § 16 (bzw als Betriebsausgaben gem § 4) EStG 1988 abzugsfähig (VwGH vom 30.01.1990, 89/14/0227, vom 22.09.1987, 87/14/0078).

Die Kosten einer notwendigen und zweckmäßigen Allgemeinbildung und Berufsausbildung stehen den steuerlich unbeachtlichen Kosten der Lebensführung näher als die Kosten, die ein Aufstieg im ausgeübten Beruf oder eine Anpassung an neue berufliche Erfordernisse auslösen. Während die Ausbildung typischerweise eine Vorbedingung jedes Eintrittes in das Berufsleben darstellt und nach Art und Umfang weitgehend im Belieben des Auszubildenden steht, kommt der Fortbildung viel stärkere Bedeutung für die Sicherung und nachhaltige Ausnützung der Erwerbsgelegenheit zu und lässt den Neigungen des Auszubildenden weniger Spielraum.

Fortbildungskosten umfassen somit jene Aufwendungen, die eine sinnvolle Karriereentwicklung innerhalb der **gleichen Berufssparte** ermöglichen. Nicht abzugsfähige Berufsausbildung liegt hingegen vor, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage der Berufsidentität ist das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung aufgrund des Leistungsprofils des jeweiligen Berufes darstellt. Die Berufsidentität kann nicht für eine große Gruppe von Berufstätigen (Selbständige – Nichtselbständige, Arbeiter – Angestellte, Privatangestellte – Beamte) einheitlich beantwortet werden, sondern erfordert eine Lösung im Einzelfall.

Im vorliegenden Berufungsfall ist die Bw. seit April 1993 als Grundschullehrerin tätig. Laut ihren Angaben im Schreiben vom 14. Jänner 2002 absolvierte sie eine Ausbildung in systemischer Beratung, welche sie im Jänner 2002 abgeschlossen hat. Mehrmals verweist sie in ihren Schriftsätzen darauf, dass sie aufgrund ihrer Ausbildung sodann Einkünfte aus ihrer beratenden selbständigen Tätigkeit erwirtschaften werde. Es handle sich hiebei um eine dreijährige Ausbildung zur systemisch (ganzheitlichen) Familienberaterin und die daran anschließende einjährige Ausbildung in Kinder- und Jugend-Psychotherapie, welche sie ebenfalls laut Schreiben vom 1. September 2003 bereits abgeschlossen habe.

Der unabhängige Finanzsenat geht bei der Frage der Berufsidentität davon aus, dass der Beruf einer Volksschullehrerin nicht ident ist mit jenem der systemischen Familienberaterin. Aus der vorgelegten Broschüre geht klar hervor, dass es sich hiebei um psychologische (systemische) Behandlungs-(Therapie)methoden von Paaren und Familien (nach erfolgter einjähriger Ausbildung auch von Kindern und Jugendlichen) handelt, welche nichts mit dem Berufsbild eines Volksschullehrers, welches primär der Vermittlung von Lesen und Schreiben etc. dient, zu tun hat. Die Bw. gibt zwar an, dass ihre Ausbildung für ihren Beruf von Vorteil

und Nutzen sei, aber im Vordergrund steht nach ihren Ausführungen die selbständige Arbeit als Therapeutin (Beraterin) im konkret eingegrenzten Gebiet der systemischen Therapie und als Lebens- und Sozialberaterin nach Erlangung des Gewerbescheines. Auch die von der Bw. vorgelegte Bescheinigung ihres Dienstgebers, dass der Besuch der systemischen Familientherapie- und Beratungsseminare aus dienstlichem Interesse zu befürworten sei, welche im Kalenderjahr 2001 ausgestellt wurde, kann nicht dazu beitragen, eine Berufsidentität zwischen derart verschiedenen Berufsbildern herzustellen.

Von einer nahezu ausschließlich beruflichen Veranlassung der Aufwendungen für die Teilnahme an psychologischen Seminaren und Ausbildungen kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nur dann ausgegangen werden, wenn der bereits ausgeübte Beruf darin besteht, andere Menschen psychologisch oder psychotherapeutisch zu behandeln, zu betreuen bzw. zu unterrichten.

Im Gegenstandsfall können die von der Bw. ursprünglich beantragten Aufwendungen der getragenen Ausbildungskosten im strittigen Kalenderjahr mangels Vorliegens einer Berufsidentität zwischen dem Berufsbild der Volksschullehrerin und jenem der systemischen Familienberaterin nicht als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 gewährt werden.

Bei Wechseln in eine selbständige Berufsausübung bzw. bei zusätzlich aufgenommener selbständiger Tätigkeit – wie es auf den vorliegenden Berufungsfall zutrifft - liegen vorbereitende Betriebsausgaben nur dann vor, wenn die Aufwendungen **grundsätzlich** als **Fortbildungskosten** zu qualifizieren sind (Kohler, SWK 1980, S AI 206).

Der obgenannte Werbungskostenbegriff deckt sich nach herrschender Rechtsansicht grundsätzlich mit dem Betriebsausgabenbegriff. Fortbildungskosten können demnach erst dann vorliegen, wenn die Berufsausbildung abgeschlossen ist. Demnach konnten die geltend gemachten Aufwendungen auch nicht bei der Einkunftsart aus selbständiger Tätigkeit Berücksichtigung finden, weshalb der Berufung der Erfolg zu versagen war.

Aufgrund der von der Bw. vorgenommenen Zuordnung der Ausgaben zu den jeweiligen Tätigkeiten werden die Werbungskosten neu berechnet, wobei nunmehr Kosten für pädagogisches Material etc. in Höhe von € 256,86 (ATS 3.534,51), Kilometergelder in Höhe von € 266,00 (747 Kilometer x ATS 4,9 = ATS 3.660,30) sowie Tagesgelder in Höhe von € 26,16 (ATS 360), somit insgesamt € 549,03 (ATS 7.554,89) im Rahmen der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 1999 berücksichtigt werden können.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, 9. September 2003