



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Bankangestellte, in W, vom 5. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 3. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der angefochtene Bescheid ergeht vorläufig.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Bankangestellte. In ihrem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung machte sie Aufwendungen für Fachliteratur, Reisekosten und Aus- und Fortbildungskosten in der Höhe von insgesamt 4.503,79 Euro geltend.

Über Vorhalt führte die Bw zu diesen Aufwendungen aus:

Sie habe ab Herbst 2006 bei der Akademie für Kunsttherapie eine vierjährige Ausbildung begonnen und in diesem Zusammenhang Seminare besucht. Von ihrem Arbeitgeber habe sie keine Ersätze für die getätigten Aufwendungen erhalten. Diese Ausbildung schließe mit einem Diplom ab und stelle für die Bw ein zweites berufliches Standbein dar. In dieser Ausbildung lerne sie das Ausleben und Verwirklichen aller Möglichkeiten und Anlagen und das Finden konstruktiver Lösungen, die sich für ihre Tätigkeit als sehr hilfreich und vorteilhaft erwiesen. Sie arbeite in der Bank als Kundenbetreuerin in der Finanzierungsabteilung. Sie habe lange nach Seminaren gesucht, um die Kundenbeziehungen zu verbessern und mit Beschwerden, Reklamationen und Konflikten besser umgehen zu können. Sie habe nach Wegen gesucht, wie sie die Erwartungen ihres Arbeitgebers und die der Kunden am besten vereinbaren könne. Um ihren Arbeitsplatz sichern zu können, sei es ihr ein Anliegen, die Zufriedenheit der Kunden zu erwerben und gleichzeitig die Verkaufsziele der Vorgesetzten zu erfüllen. Deshalb habe sie auch Kurse für gewaltfreie Kommunikation besucht.

Das Finanzamt berücksichtigte die Kurskosten für gewaltfreie Kommunikation und die Bezug habende Fachliteratur als Werbungskosten, die Aufwendungen für die Ausbildung an der Akademie für Kunsttherapie und die Reisekosten im Zusammenhang mit den Seminaren der gewaltfreien Kommunikation fanden keine Berücksichtigung. Begründend führte das Finanzamt im Bescheid aus, dass Fortbildungskosten nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten, wenn in den besuchten Seminaren berufsspezifisches Wissen vermittelt würde bzw. wenn die erworbenen Kenntnisse nur für die Berufsgruppe der Steuerpflichtigen interessant wären. Dies träfe für die Kunsttherapiekurse nicht zu. Da es in Österreich auch ein ähnliches Angebot hinsichtlich gewaltfreier Kommunikation gäbe, seien die Reisekosten nach München nicht anzuerkennen gewesen.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben. Die Bw führte darin aus, dass sie an der Akademie für Kunsttherapie nach erfolgreichem Absolvieren aller Module die Qualifikation habe, den Beruf als Kunsttherapeutin in einer Institution oder in einer selbstständigen Praxis auszuüben. Bereits ab dem zweiten Ausbildungsjahr (ab Oktober 2007) würden Klientengespräche trainiert. Sie strebe auch das Absolvieren einer GFK-Zertifizierung an. Aus Zeitgründen ruhe diese Ausbildung aber derzeit.

In einem weiteren Schreiben beantragte die Bw die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat. Sie führte darin aus, dass sie die Absichtserklärung abgebe, dass sie die Tätigkeit als Kunsttherapeutin nach erfolgreichem Abschluss der Ausbildung an Stelle ihrer derzeitigen Tätigkeit als Kundenbetreuerin ausüben wolle. Sie sei überzeugt davon, dass sie nach Abschluss der Ausbildung ihr Einkommen als Kunsttherapeutin verdienen werde. Erfreulicherweise hätten sie bereits letztes Jahr drei Therapeuten aus ihrem

Bekanntenkreis dazu eingeladen, gemeinsam Kurse oder Workshops anzubieten oder eine gemeinsame Gesundheitspraxis aufzubauen. Da sie aber erst mit Erhalt des Diploms die Befugnis habe zu arbeiten, habe sie diese Angebote abgelehnt.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates gab die Bw bekannt:

Sie habe im Herbst 2006 die Ausbildung zur Kunsttherapeutin begonnen. Seither stehe für sie eindeutig fest, dass sie spätestens mit Erhalt des Abschlussdiploms als Kunsttherapeutin als Selbstständige und/oder in einer (oder mehreren) Institutionen arbeiten und damit ihr Einkommen verdienen möchte. Sie habe den festen Entschluss zum Wechsel des Berufes und der Branche getroffen. Sie befinde sich derzeit im dritten Ausbildungsjahr und werde aus derzeitiger Sicht auf Grund ihres Vollzeitberufes insgesamt 5 Jahre für das Absolvieren aller Module benötigen. Sie gehe daher davon aus, dass ihr im Frühjahr 2010 das Diplom verliehen würde. Sofern ihr Dienstverhältnis bei der Bank dann noch bestünde, würde sie das selbstverständlich aufgeben.

Grundsätzlich bestünde die Möglichkeit bereits über eine Praktikumsstelle Einkommen zu verdienen. Einige AusbildungskandidatInnen erhielten bereits ein Einkommen oder eine Aufwandsentschädigung. Dies würde die Bw ebenfalls anstreben. Das Honorar für eine ausgebildete Kunsttherapeutin beliefe sich auf durchschnittlich 50 Euro für 50 Minuten. Bei Gruppenbetreuung (Kindergärten, Schulen, Spitäler, Pensionisten- und Behindertenheime) würde je nach Anforderung und Zeitaufwand ein individueller Pauschalbetrag vereinbart.

Unter der Annahme der Bw, dass sie drei Einzelkunden pro Tag und sieben Tage pro Woche betreue, ergäbe sich bei dem Stundensatz von 50 Euro ein monatlicher Verdienst von 4.200,00 Euro. Die Einkommenshöhe im Falle einer Anstellung könne sie nicht einschätzen. Ob sie Tätigkeit selbstständig oder in Form eines Dienstverhältnisses ausüben werde, könne sie noch nicht abschätzen. Sie sei je nach Verdienstmöglichkeit für beide Varianten offen. Sie sei seit Ausbildungsbeginn ein Mitglied des Berufsverbandes Association of Art and Creativity Therapy (ACT), weil Stellenausschreibungen für KunsttherapeutInnen an die Mitglieder des Berufsverbandes weitergegeben würden.

Konkrete Anhaltspunkte, die auf Errichtung einer Praxis oder Gemeinschaftspraxis, auf Abschluss eines Dienstvertrages oder dergleichen abzielten, könne sie aber derzeit noch keine nennen. Als ersten Schritt habe sie in ihrer privaten Wohnung einen eigenen Raum für das kunsttherapeutische Arbeiten eingerichtet, weil sie seit dem zweiten Ausbildungsjahr mit einer anderen Ausbildungskandidatin regelmäßig abwechselnd bei ihr oder bei der Kollegin Co-

Therapie-Einheiten abhielte. Dies bedeute, dass sie abwechselnd die Rolle als Klient oder als Therapeut einnehmen, um sich eine professionelle Routine aneignen zu können. Für das externe Praktikum würde von der Ausbildungsstätte angeregt, in einer Institution zuletzt mit Einzelkunden zu arbeiten. Für diese Arbeit mit Einzelkunden würde sie ihren Therapieraum nützen. Da sie sich derzeit bereits im dritten Ausbildungsjahr befände, habe sie die Möglichkeit, nun mit dem externen Praktikum zu beginnen. Daher strebe sie eine Praktikumsstelle an, die ein berufliches und finanzielles Standbein darstellen könnte und wo sie zugleich die notwendigen Praktikumsstunden erreichen könnte. Dies betrachte sie auch als Möglichkeit, sich im weiteren Verlauf eine Beschäftigung als Kunsttherapeutin zu sichern.

Diesem Schreiben beigelegt waren weiterführende Informationen zur Kunsttherapie selbst (Geschichte der Kunsttherapie, Berufskodex, Berufsbild und zwei Zeitungsausschnitte zur Kunsttherapie).

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde ist in ihren Überlegungen von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bw ist in einer Bank als Kundenbetreuerin angestellt.

Die Bw hat nachstehende Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen getätigt:

Bildungsmaßnahme	Gegenstand der Aufwendung	Betrag
Gewaltfreie Kommunikation	Reisekosten	1.991,04
	Fachliteratur	88,75
	Kurskosten	1.300,00
Summe		3.379,79
ISSA Kunsttherapie	Aufnahmegespräch	50,00
	Seminare	1.029,00
	Mitgliedsbeitrag	45,00
Summe		1.124,00
insgesamt		4.503,79

Die Ausbildung in gewaltfreier Kommunikation ist für die Tätigkeit als Bankangestellte förderlich. Der Kurs wurde nicht von ihrem Arbeitgeber angeboten. Der Kurs war nicht auf die

spezielle Berufsgruppe der Bankangestellten ausgerichtet. Die Bw erhielt von ihrem Dienstgeber dafür keine Entschädigung und keine Dienstfreistellung.

Die Ausbildung zur Kunsttherapie zielt darauf ab, die für den Beruf der Kunsttherapeutin erforderlichen Kenntnisse und Voraussetzungen zu erwerben. Diese Ausbildung wurde von der Bw im Jahr 2006 begonnen. Der Abschluss sämtlicher Ausbildungsmodule und das Erreichen des Abschlusssdiploms werden voraussichtlich bis 2010 dauern. Die Bw erhielt von ihrem Dienstgeber dafür keine Entschädigung und keine Dienstfreistellung.

Die Bw erzielt aus der angestrebten Tätigkeit als Kunsttherapeutin noch keine Einkünfte. Es ist gegenwärtig kein Dienstverhältnis in Aussicht. In welcher Form (selbstständig oder nichtselbstständig) die Bw die Tätigkeit der Kunsttherapeutin ausüben wird, steht noch nicht fest. Dies wird die Bw nach den Gegebenheiten und Umständen nach Abschluss der Ausbildung entscheiden.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem glaubhaften und belegten Vorbringen der Bw und ist insofern nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung sind, 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, nicht abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988). Nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt die Kernaussage dieser Bestimmung in einem Aufteilungs- und Abzugsverbot, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit zu Grunde liegt. Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich absetzbar machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen privaten und beruflichen Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Vermögen tragen müssen (Doralt, EStG, Band II, § 20, Rz 21/2).

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch für nicht berufstätige Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (bspw. Persönlichkeitsentwicklung) sind daher nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn die erworbenen Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können und von Nutzen sind. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit

erforderlich. Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten der Ausbildung trägt oder die Seminare für einen homogenen Teilnehmerkreis (eine spezielle Berufsgruppe, hier Bankangestellte) veranstaltet werden, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind demzufolge Wertabgaben, die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 16 Tz 2).

Werbungskosten sind auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen (§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988).

Als abzugsfähige Aus-, Fortbildungs- oder Umschulungskosten kommen in Betracht: unmittelbare Kosten der Fortbildungsmaßnahme (Kursgebühr, Skripten, Kosten für Lehrbehelfe), Fahrtkosten im tatsächlichen Ausmaß, Tagesgelder, Kosten der Nächtigung (Doralt, EStG, Band II, § 16, Tz 203/6).

Auch Ausgaben, die vor der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden, können dabei grundsätzlich Werbungskosten sein, sofern sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen. Dies muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Auch vergebliche Aufwendungen können zu Werbungskosten führen. Dabei muss allerdings die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung klar erwiesen sein (VwGH 31.1.2001, 99/13/0249).

Für den Werbungskostenabzug ist jedenfalls ein objektiver Zusammenhang mit einer bestimmten, in Aussicht genommenen Einkunftsquelle erforderlich. Aufwendungen, die in Fällen getätigt werden, in denen die Ausübung einer künftigen Tätigkeit noch ungewiss ist, weil sie noch von einem Wahlakt abhängig ist, sind keine Werbungskosten (VwGH 16.12.1999, 97/15/0148).

Die Aufwendungen für die Kurse für gewaltfreie Kommunikation und für die Kunsttherapie sind für die Tätigkeit als Bankangestellte zwar nützlich, aber nicht notwendig. Es handelt sich dabei auch nicht um Veranstaltungen speziell zur Schulung von Bankangestellten. Diese Aufwendungen stellen daher in Bezug zu den Einkünften als Bankangestellte Kosten der Lebensführung dar und sind bei den Einkünften als Bankangestellte nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Diese Aufwendungen eignen sich allenfalls dazu, für einen anderen Beruf als den ausgeübten auszubilden.

Im vorliegenden Fall brachte die Bw vor, dass sie einen Zweitberuf anstrebe und deshalb die Ausbildung zur Kunsttherapeutin mache. Ihrem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung zufolge beabsichtigt die Bw, ihren bisherigen Beruf als Bankangestellte zu verlassen und mit der Tätigkeit einer Kunsttherapeutin ihren Lebensunterhalt zu verdienen. Mit diesem Vorbringen gibt Bw zweifelsfrei zu erkennen, dass sie mit der Ausbildung zur Kunsttherapeutin die Ausübung eines anderen als ihres bisherigen Berufes zum Ziel hat, welcher in keinem Zusammenhang mit ihrem derzeit ausgeübten Beruf steht und mit diesem auch nicht verwandt ist. Die Aufwendungen für die Ausbildung zur Kunsttherapeutin können daher nur als Ausbildungsmaßnahmen oder als Umschulungsmaßnahmen betrachtet werden.

Damit Ausbildungsmaßnahmen als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Betracht kommen, ist ein Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der ausgeübten Tätigkeit oder die Verwandtschaft der beiden Tätigkeiten (Bankangestellte und Kunsttherapeutin) erforderlich. Im gegenständlichen Fall ist unstrittig weder ein Zusammenhang der Tätigkeit der Bankangestellten mit der Tätigkeit der Kunsttherapeutin noch eine Verwandtschaft der beiden Tätigkeiten gegeben. Unter diesen Werbungskostentatbestand (leg. cit. erste Satzhälfte) lassen sich die gegenständlichen Aufwendungen daher nicht einreihen und kommt daher ein Werbungskostenabzug aus diesem Titel nicht in Betracht.

Hinsichtlich Umschulungsmaßnahmen verlangt das Gesetz (leg. cit. erster Satz, zweite Satzhälfte), dass die Maßnahmen auf die Tätigkeit eines anderen Berufes abzielen. Um von einem derartigen „Abzielen“ ausgehen zu können, ist ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Betriebseinnahmen erforderlich. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (siehe Zorn in Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 10, Tz 2 lit b). Für die Konkretisierung dieser Absicht kann die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den vorweggenommenen Werbungskosten herangezogen werden, welche oben dargestellt wurde.

Im vorliegenden Fall kann zwar von der glaubwürdigen Absicht der Bw, die Tätigkeit der Kunsttherapeutin nach Abschluss der Ausbildung aufzunehmen, ausgegangen werden. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt werden aber aus dieser zukünftigen Tätigkeit noch keine Einnahmen erzielt, es hat sich die angestrebte Tätigkeit auch noch nicht konkret in der Einrichtung einer Praxis bspw oder in der Aussicht einer konkreten Anstellung oder selbstständigen Tätigkeit manifestiert. Auf Grund des Vorbringens lässt sich auch noch nicht feststellen, ob die Bw die

Tätigkeit der Kunsttherapeutin als Zweitberuf oder als neuen Beruf anstatt des bisherigen ausüben wird. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist damit auch noch ungewiss, in welcher Form diese Tätigkeit ausgeübt werden soll. Es hängt die tatsächliche Ausübung noch von zukünftigen Gegebenheiten und Entscheidungen der Bw ab. Einen hinreichend konkreten unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den getätigten Aufwendungen und einer konkreten Tätigkeit vermochte die Bw damit noch nicht aufzuzeigen.

Ohne den notwendigen konkreten Zusammenhang mit zukünftigen Einnahmen sind diese Ausbildungskosten vergleichbar mit jedweden Ausbildungskosten zur allgemeinen Verbesserung von Chancen im Erwerbsleben, und wie diese gegenwärtig dem nicht teilbaren Bereich der nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 zuzuordnen.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde eine Bescheid vorläufig erlassen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Diese Ungewissheit darf aber nur eine zeitlich begrenzte Ungewissheit sein, d. h. sie muss in absehbarer Zeit beseitigbar sein. Sie darf sich auch nur auf abgabenrechtsbedeutsame Tatsachen beziehen.

Eine vorläufige Festsetzung ist unter anderem auch dann zulässig, wenn zukünftige Sachverhalte entscheidungsrelevant sind, diese zukünftigen Ereignisse also die Ungewissheit einer wahrscheinlichen Abgabepflicht oder die Ungewissheit über deren Umfang beseitigen.

Im vorliegenden Fall sind die Tatsache der Erzielung von Einkünften aus der Tätigkeit einer Kunsttherapeutin und die Form, in der diese Einkünfte erzielt werden und damit die Qualifikation der Einkünfte aus dieser Tätigkeit noch ungewiss. Bis zur Klärung dieser Sachverhaltsfrage kann der Umfang der Abgabepflicht nicht mit Gewissheit festgestellt werden.

Der Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2006 ergeht daher bis zur Klärung dieser Frage vorläufig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. August 2009