



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 6. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 9. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2007 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Abgabefestsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellte eines österreichischen Musiksenders für dezentrales Controlling.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2007 beantragte der Bw. u.a. Umschulungs- bzw. Ausbildungskosten zur Psychotherapeutin iHv. € 3.480,74.

Über Aufforderung des Finanzamtes wurde bekannt gegeben, dass im derzeitigen Beruf keine Veränderungs- und Aufstiegschancen bestünden und auch die Zukunft der Auftragslage

ungewiss wäre und die derzeitige Arbeitsstelle zudem die soziale Komponente außer Acht lassen würde.

Deshalb möchte die Bw. den Beruf der Psychotherapeutin so bald als möglich ausüben, d.h. nach dem Psychotherapeutikum alsbald das Fachspezifikum Fachrichtung C.G. Jung abschließen. Es sei jedoch die Ausbildung neben der Tätigkeit als Umschulung zu absolvieren, um die Fixkosten bezahlen zu können. Daher gehe die Bw. von einer Mindestzeit der Ausbildung von 7 Jahren (6 Jahre für Fachspezifikum) aus.

Das Finanzamt anerkannte die geltend gemachten Aufwendungen nicht, mit der Begründung, dass im Falle der tatsächlichen Ausübung der neuen Tätigkeit als alleinige Einkunftsquelle ein rückwirkendes Ereignis vorliegt, welches zur Bescheidabänderung gem. § 295 BAO führe. Ebenso wurden die geltend gemachten Kosten für Nahrungsergänzungsmittel nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG anerkannt.

In der Berufung wurde eingewendet, dass lt. Rücksprache mit dem Steuerberater die aktuelle Tätigkeit keine Auswirkung auf die Abzugsfähigkeit der Umschulungskosten hätte, sondern nur das Abzielen auf eine neue (andere) Tätigkeit nötig sei. Lt. Kommentar Doralt sei „die tatsächliche Ausübung des erlernten Berufes zwar nicht erforderlich, doch müssen die Aufwendungen auf einen neuen Beruf abzielen, d.h. die ernste Absicht zur Einkünfteerzielung zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein“.

Die Argumente des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dass die aktuelle Einkünfteerzielung gefährdet sein müsse oder Chancen oder Verdienst verbessert werden müsste, sei auch der Literatur und den Lohnsteuerrichtlinien nicht zu entnehmen. Auch würde die ernste Absicht bestehen, den Beruf der Psychotherapie zu ergreifen.

Betreffend die Kürzung der außergewöhnlichen Belastung wendet die Bw. ein, dass diese nicht nachvollziehbar sei und die Kostenersätze der Krankenkasse nur rund € 100,- ausgemacht hätten.

Über Vorhalt des Finanzamtes gab die Bw. weiters bekannt, dass der Beginn der Ausbildung mit 5.10.2006 erfolgte und der geplante Abschluss voraussichtlich im Jahr 2011 erfolge. Die Bw. hätte die konkrete Absicht die Tätigkeit der Psychotherapie nicht nur nebenberuflich sondern selbständig nachzugehen. Die geltend gemachten Internetkosten seien weiters für die Umschulung nötig, bezüglich Recherchearbeiten, Herunterladen von Skripten und Unterlagen, die über eine IT-Plattform online zur Verfügung gestellt würden.

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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2006 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 einer Psychotherapeutin im Zusammenhang mit dem bisher ausgeübten Beruf als Buchhalterin und Steuersachbearbeiterin mangels Artverwandtschaft weder abzugsfähige Aus- noch Fortbildungskosten darstellen.

Strittig ist vielmehr, ob die Kosten dieser Ausbildung 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.

Gemäß § 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 absolviert die Bw. das psychotherapeutische Propädeutikum bei der ARGE für Berufstätige und hat im Oktober 2006 mit dieser Ausbildung begonnen. Da die Lehranstalt spezifisches Grundwissen und Grundkenntnisse als Voraussetzung für

psychotherapeutische Fachausbildung vermittelt und auf die Anforderungen des Berufes einer Psychotherapeutin 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, EStG, 4. Aufl, 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 grundsätzlich 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 2007 € 3.480,74 an Lehrgangskosten für die Umschulung zur Psychotherapeutin aufgewendet. Wie die Bw. ausführt, ist die Ausbildung mit hohen Kosten verbunden und wird daher neben der vollzeitlichen Berufsausübung absolviert, weswegen sie davon ausgeht, diese erst im Jahre 2011 beenden zu können. Laut Ausführungen der Bw. soll die Tätigkeit als selbständige Psychotherapeutin ausgeübt werden.

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. Insofern kann nicht zweifelsfrei davon ausgegangen werden, dass die Bw. die zeit- und kostenintensive Ausbildung lediglich auf Grund einer bloßen privaten Neigung macht. Aus dieser Sicht 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 Abgabenfestsetzung 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. bzw. im Hinblick auf den neuen Beruf als Psychotherapeutin gesetzt wurden, ist ungewiss, ob die Bw. den Beruf der Psychotherapeutin tatsächlich ergreifen wird. Aus diesem Grund erfolgt die Abgabenfestsetzung bis zur Erbringung des Nachweises, dass der mit der Ausbildung angestrebte Beruf der Psychotherapeutin auch tatsächlich ausgeübt wird, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt 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 sind die strittigen Werbungskosten in der Höhe von € 3.480,74 und € 2.583,3 für die Jahre 2007 und 2008 daher vorläufig anzuerkennen.

Ad Außergewöhnliche Belastung)

§ 34 EStG 1988 lautet: (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2)

2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3)

3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs.4)

Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG 1988 einen Abzug ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören ua. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen soweit diese damit im Zusammenhang stehende pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. Pflegegeld) übersteigen. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen sind.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBl. Nr. 303/1996. Gemäß § 4 dieser Verordnung können zusätzlich zu den Pauschbeträgen des § 35 EStG 1988 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß berücksichtigt werden.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die von der Bw. geltend gemachten Kosten unter den Begriff "Heilbehandlung Nahrungsunverträglichkeit und Enteropathie" fallen.

Nach einschlägigen Kommentarmeinungen und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten als Kosten der Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente etc..

Nicht jede Behandlung einer Krankheit stellt jedoch eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnlicher Belastung zugänglich ist.

Die im § 34 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf derartige Kosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den

betreffenden Aufwand voraus. Für Krankheitskosten fordert der Verwaltungsgerichtshof, dass die getätigten Maßnahmen tatsächlich erfolgsversprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139). Das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen bedarf eines Nachweises, wobei überdies gilt, dass dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, an die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen gestellt werden.

Das Merkmal der Zwangsläufigkeit wird bei Maßnahmen fehlen, deren Beitrag zur Heilung oder Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht erwiesen ist und die daher bei der medizinischen Behandlung nicht typischerweise anfallen. Dies trifft häufig auf Behandlungsformen aus der Alternativ- oder Naturmedizin zu. Wenn auch den Kosten für derartige Maßnahmen nicht von vornherein und in jedem Fall die Eignung als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 abzusprechen ist, so ist doch insbesondere in solchen Fällen ein hinreichender Nachweis über die Wirkungsweise und medizinische Notwendigkeit der einzelnen Maßnahmen erforderlich.

Vorausschickend wird festgestellt, dass nach der allgemeinen Erfahrung auch so genannte Alternativmediziner im Allgemeinen eine Diagnose mit einem genauen Behandlungsplan erstellen und dies mit den jeweiligen (natürlich) nicht mit der Krankenkasse verrechenbaren Rezepten untermauern.

Im vorliegenden Fall hat die Bw. Rechnungsbelege vorgelegt, dass neben allgemeinen Naturmitteln und Nahrungsergänzungsmitteln auch folgende Vitamine und Spurenelemente auflistet:

Vitamin B6 aktiviert, Vitamin B12/Folsäure, Natur Vitamin C, Ester Forte Vit. C, Vitamin E, Vitamin B2, Zink, Basenpulver.

Im Hinblick darauf, dass die Bw. Verordnungskopien vorgelegt hat, können nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, die Kosten für die genannten Präparate (wie Vitamin B6 aktiviert, Vitamin B12/Folsäure, Natur Vitamin C) anerkannt werden. Nach Durchsicht der Rechnungen können die gekauften Vitaminpräparate daher im Betrag von € 136,90 und € 177,3 mit dem Behandlungsthema in Konnex gesehen werden.

Die auf Grund dieser Entscheidung anzuerkennenden Kosten der Heilbehandlung betragen folglich für die Jahre 2007 und 2008 insgesamt € 3.524,10 und € 3.781,3.

Der größte Teil der von der Bw. bezogenen Präparate, kann jedoch nicht mit der Aufzählung im Behandlungsthema in Verbindung gebracht werden. Dabei handelt es sich um Produkte, welche auch im Reformhaus zu erhalten sind, wie: Schwarzkümmelöl, Leinöl, Nachtkerzenöl,

Cal-Mag-Citrat etc. Für diese Aufwendungen gilt, dass sie als Aufwendungen für Nahrungsergänzung zu werten sind.

Bezüglich der Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel wird festgestellt, dass derartige Aufwendungen generell zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Zi 1 und 2 EStG 1988 zählen. Die beantragten Aufwendungen sind somit nicht unter den Begriff Krankheitskosten zu subsumieren sind, selbst wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 12. Juli 2010