



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0526-I/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. R, vom 4. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 19. April 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben(Gutschriften) sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) bezeichnet sich als Erziehungswissenschaftlerin und ist seit September 2003 Lehrerin an der religionspädagogischen Akademie der Diözese A in B und erzielt daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie unterrichtet dort in den Bereichen Erziehungswissenschaft, Pädagogische Psychologie, Unterrichtsanalyse und Lehrverhaltenstraining. Das ursprünglich befristete Dienstverhältnis der Bw ist ab 1. Jänner 2006 in ein unbefristetes Dienstverhältnis abgeändert worden. Die Studierenden erhalten an

dieser Akademie die Lehrbefähigung für den Unterricht an Volks- und Hauptschulen, Polytechnischen Schulen und Berufsschulen.

In der über FinanzOnline eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 machte die Bw in Rahmen ihrer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unter den Kennzahlen 721 (Reisekosten) und 722 (Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung) Werbungskosten von 5.797,15 € (für 2004) und 10.633,27 € (für 2005) sowie unter der Kennzahl 730 Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung von 5.439,78 € (für 2005) geltend.

Mit Schreiben vom 5. April 2006 ersuchte das Finanzamt die Bw eine Aufstellung über die geltend gemachten Reise-, Bildungs- und Krankheitskosten beizubringen und die Ausgaben durch entsprechende Belege nachzuweisen. Da die Bw diesem Ersuchen nicht nachgekommen ist, erkannte das Finanzamt in den am 19. April 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für 2004 und 2005 die nicht nachgewiesenen Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen nicht an.

Gegen die genannten Bescheide er hob die Bw. mit Schreiben vom 2. Mai 2006 Berufung und beantragte erklärungsgemäße Veranlagungen. In der Begründung wurde ausgeführt, die angeforderten Unterlagen seien bereits mit Schriftsatz von 18. April 2006 übermittelt worden.

Mit Schreiben vom 16. Mai 2006 wurde die Bw vom Finanzamt erneut ersucht die Höhe der geltend gemachten Reise- und Fortbildungskosten nachzuweisen, sowie darzulegen, inwieweit ein Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit und den Aus- und Fortbildungskosten zur Psychotherapeutin bestehe und welchen konkreten Nutzen bzw. welchen Vorteil sie daraus bei ihrer Arbeit habe. Bezuglich der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten wurde neben dem belegmäßigen Nachweis der Kosten auch um Bekanntgabe sämtlicher Kostenersätze ersucht.

Wie aus den mit Eingabe vom 19. Juni 2006 vorgelegten Unterlagen hervorgeht, handelt es sich bei den geltend gemachten Werbungskosten im Wesentlichen um Kosten für eine Dissertation sowie für eine Psychotherapieausbildung. Im Einzelnen werden vor allem Aufwendungen für die im Rahmen der Ausbildung für „konzentратiv Bewegungstherapie“ vorgesehenen Gruppenselbsterfahrungen und die von Lehrtherapeuten in Honorarnoten ausgewiesenen Kosten für „psychoanalytisch-psychotherapeutische Behandlungen“ geltend gemacht.

Zu den geltend gemachten Aufwendungen für die Dissertation führte sie aus, der akademische Abschluss sei Voraussetzung für eine dauerhafte Weiterverwendung an der

pädagogischen Hochschule. Ihr Arbeitsschwerpunkt „Pubertät und Sozialkompetenz von Jugendlichen“ seien wichtige Themen für Lehramtsstudierende, die vor allem bedingt durch die gesellschaftlichen Veränderungen, immer mehr an Bedeutung gewinnen würden.

Bezüglich der Kosten für die Psychotherapieausbildung führte sie aus, die Persönlichkeitsentwicklung der angehenden Lehrpersonen sei ein Ausbildungsschwerpunkt. Die in ihrer therapeutischen Ausbildung erlangten Kompetenzen, könne sie direkt in die Seminare und die Praxisbetreuung der Studierenden einfließen lassen. Soziales Lernen und der Umgang mit Verhaltensauffälligkeiten sei Inhalt in der Lehrer/innenausbildung, die sie durch ihre therapeutische Ausbildung viel besser vermitteln könne.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung führte die Bw im Wesentlichen aus, durch den Abschluss der Dissertation werde eine Einreihung in die höchste Gehaltsstufe - LPA-wertig – möglich und daher seien sowohl die Kosten für die psychotherapeutische Ausbildung als auch die Kosten für die Dissertation eindeutig der Berufsfortbildung zuzurechnen. Inwieweit sie eine selbständige Tätigkeit als Psychotherapeutin in Hinkunft ausüben werde, könne sie derzeit noch nicht abgeschätzen, grundsätzlich bestehে jedoch die Möglichkeit dazu und werde diese auch nicht ausgeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 6. Juli 2006 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 insoweit teilweise statt, als es die Kosten für die Dissertation in der Höhe von 434,12 € als Werbungskosten und die Kosten für Zahnbehandlungen (abzüglich des Kostenersatzes von 46,40 €) in der Höhe von 5.393,38 € als außergewöhnliche Belastung in Abzug brachte. Die Kosten für die Ausbildung zur Psychotherapeutin wurden nicht als Werbungskosten anerkannt. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 wurde daher als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, nach Ansicht des Finanzamtes seien die Kosten für die Psychotherapieausbildung nichtabzugsfähige Bildungskosten, da sowohl für die Ausbildungskosten als auch für die Fortbildungskosten die geforderte Nähe zum Beruf (Lehrperson an einer pädagogischen Hochschule – Psychotherapeutin) nicht gegeben sei und nach den Ausführungen in der Berufung, die Voraussetzungen für Umschulungskosten (tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes) derzeit nicht vorlägen. Sollten in späterer Folge aus der Tätigkeit als Psychotherapeutin nachhaltige Einkünfte erzielt werden, so wären die Kosten für die Psychotherapieausbildung als steuerlich abzugsfähige Umschulungskosten bzw. vorweggenommene Betriebsausgaben einzustufen. Bis zur nachhaltigen Erzielung von Einkünften aus der Tätigkeit als Psychotherapeutin seien diese „(ungewissen) Umschulungskosten“ jedoch nicht steuerlich als Werbungskosten abzugsfähig. Sollten also in

Zukunft nachhaltige Einkünfte aus der Tätigkeit als Psychotherapeutin erwachsen, so könnten die gegenständlichen Bescheide innerhalb der Bemessungsverjährung iSd § 207 iVm § 208 Abs. 1 lit. a BAO gemäß § 295a BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen dahingehend abgeändert werden, dass eine Berücksichtigung der Aufwendungen für die Psychotherapieausbildung als Werbungskosten in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für 2004 und 2005 erfolge.

Mit Schreiben vom 1. August 2006 stellte die Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 zählen dazu 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.

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.

Das Finanzamtes begründete die Nichtanerkennung der Kosten für die Psychotherapieausbildung als Werbungskosten in der Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen damit, dass die geforderte Nähe zum Beruf als Vertragslehrerin an der religionspädagogischen Akademie nicht gegeben sei. Diese Ansicht wird vom UFS grundsätzlich geteilt.

Um eine Berufsförderung 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. die Erk. des VwGH 24.9.1999, 99/14/0096, 28.9.2004, 2002/14/0020).

Um den Anforderungen als Lehrerin an einer religionspädagogischen Akademie gerecht zu werden, ist es nicht erforderlich Psychotherapeutin zu sein. Für die Sicherung der Einnahmen der Bw als Vertragslehrerin ist daher keine Notwendigkeit gegeben, eine Psychotherapieausbildung zu absolvieren. Die in Streit stehenden Kosten für die Psychotherapieausbildung der Bw stellen folglich keine steuerlich zu berücksichtigenden Fortbildungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 dar.

Nach der Norm des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind neben berufsspezifischen Fortbildungskosten weiters aber auch Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen abzugsfähig, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere (neue) Berufsausübung geschaffen (vgl. VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118).

Nach den Erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 sind Aus- als auch Fortbildungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen abzugsfähig, wenn sie einer weiteren Berufsentwicklung in dessen ausgeübtem oder in einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dienen. Als im Zusammenhang mit einem dem ausgeübten Beruf artverwandte Beruf werden in den Erläuternden Bemerkungen als Beispiel Umschulungen vom Friseur – zum Kosmetiker oder vom Taxichauffeur zum LKW-Chauffeur angeführt.

Ob Berufe verwandt sind ist nach der Verkehrsauffassung zu bestimmen. So ist von verwandten Berufen auszugehen, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (z.B. Dachdecker – Spengler) oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (z.B. Fleischhauer – Koch), wobei die wechselseitige Anerkennung von Ausbildungszeiten ein Indiz für die Verwandtschaft von Tätigkeiten ist (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, § 16, Tz 203/4).

Wie dem Psychotherapiegesetz zu entnehmen ist, besteht die Psychotherapieausbildung aus zwei Teilen, einem allgemeinen Teil, dem sogenannten Propädeutikum und einem daran anschließenden speziellen Teil, dem Fachspezifikum, wobei der spezielle Teil in der konkreten Ausbildung in einer von rd. 20 anerkannten Psychotherapiemethoden besteht.

Die Bw hat das Propädeutikum im Frühjahr 2002 abgeschlossen und begann das Fachspezifikum in der psychotherapeutischen Methode der „konzentrativen Bewegungstherapie (KBT)“. Nach dem von ihr vorgelegten Ausbildungscurrículum ist die KBT

eine „psychotherapeutische Methode für Einzel- und Gruppentherapie. Sie versteht den Körper als Ort des gesamten psychischen Geschehens. In ihren therapeutischen Angeboten zu Wahrnehmung und Bewegung schafft sie einen konzentrativen Erfahrungsraum im Hier und Jetzt. In der Interaktion mit der/dem TherapeutIn oder GruppenteilnehmerInnen gestaltet die/der Einzelne seine/ihre Innenwelt. Das so Ausgedrückte ist symbolisierte Erfahrung. Die eigenen Wahrnehmungs-, Bewegungs- und Beziehungsmuster werden erlebbar, alte Bewältigungs- und Lösungsstrategien werden bewußt. Sowohl Defizite als auch Ressourcen werden aktualisiert. Neue Erlebnis- und Handlungsmöglichkeiten können entwickelt und erprobt werden. Die Erlebnis- und Handlungsebenen bilden die Grundlage des therapeutischen Geschehens in der KBT.“

Sprache macht das Erlebte bewußt, kommunizierbar und verfügbar. Die KBT verbindet ihre eigenständige Theorie einer Bewegungpsychotherapie mit den Erkenntnissen der Tiefenpsychologie, der kognitiven Psychologie, der Entwicklungspsychologie, der Säuglingsforschung, der Objektbeziehungstheorie und psychosomatischen Erklärungsmodellen“.

Nach der Berufsumschreibung in § 1 Abs. 1 PsychotherapieG 1990 ist die Ausübung der Psychotherapie "die nach einer allgemeinen und besonderen Ausbildung erlernte, umfassende, bewusste und geplante Behandlung von psychosozial oder auch psychosomatisch bedingten Verhaltensstörungen und Leidenszuständen mit wissenschaftlich-psychotherapeutischen Methoden in einer Interaktion zwischen einem oder mehreren Behandelten und einem oder mehreren Psychotherapeuten mit dem Ziel, bestehende Symptome zu mildern oder zu beseitigen, gestörte Verhaltensweisen und Einstellungen zu ändern und die Reifung, Entwicklung und Gesundheit des Behandelten zu fördern".

Psychotherapeutische Arbeit zielt auf die Linderung von Belastungen und Problemen oder Heilung von seelischen Krankheiten ab. Psychotherapeuten therapieren die "Seelen" der Menschen. Wie die Erforschung der Ursachen und Erscheinungsformen seelischer Störungen, ihre Diagnose und Verhütung, ist auch die Behandlung seelischer Störungen dem medizinischen Fachgebiet der Psychiatrie zuzuordnen (Website, wissen.de-Lexikon).

In diesem Sinne findet die Tätigkeit einer Psychotherapeutin in einem Teilbereich der Heilberufe statt und unterscheidet sich damit grundlegend von dem von der Bw ausgeübten Beruf einer Hochschullehrerin an einer pädagogischen Akademie, die der praktischen und theoretischen Ausbildung von Lehrer und Lehrerinnen von Pflichtschulen dient und an der insbesondere die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten im Bereich der Pädagogik, des Fachwissens und der Fachdidaktik einzelner Fächer im Vordergrund steht und nicht die

Behandlung von seelischen Störungen. Die vom Gesetz geforderte Artverwandtschaft bzw. den Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit dem konkret ausgeübten Beruf vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen. Auch wenn die Bw - wie sie in der Berufung ausführt - ihre in der therapeutischen Ausbildung erlangten Kompetenzen in die Seminare und die Praxisbetreuung der Studierenden einfließen lässt, so vermag dies nichts daran zu ändern, dass es sich hier um die Ausbildung in einem neuen Beruf und nicht um eine spezifische Aus- und Weiterbildung auf der Grundlage des bisher ausgeübten Berufes handelt.

Gegen die Artverwandtschaft des ausgeübten Lehrberufes mit dem angestrebten Beruf einer Psychotherapeutin spricht auch der Umstand, dass ihr für die Psychotherapieausbildung keine Ausbildungszeiten als Erziehungswissenschaftlerin bzw. als Lehrerin angerechnet worden sind. Ebenso lässt der Umstand, dass die Arbeitgeberin die psychotherapeutische Ausbildung der Bw weder in Form von Dienstfreistellungen noch durch teilweisen Ersatz der Ausbildungskosten speziell gefördert hat, erkennen, dass die Arbeitgeberin darin keine berufliche Notwendigkeit für ihre Tätigkeit als Lehrerin an der pädagogischen Akademie gesehen hat.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates können daher die Ausbildungskosten zur Psychotherapeutin nicht als abzugsfähige Aus- oder Fortbildungskosten im Zusammenhang mit dem bisher ausgeübten Beruf anerkannt werden. Die Ausbildung ist jedoch als eine Umschulungsmaßnahme anzusehen, weil die Bw auf Grund dieser Ausbildung einen neuen Beruf ausüben könnte (zum Begriff der "umfassenden" Umschulungsmaßnahme siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, 4. Auflage, Tz 329/1 zu § 4). Nach dem Gesetzeszweck 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).

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 Umschulungsmaßnahme einerseits derart umfassend ist, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf eine **tatsächliche Ausübung** eines anderen Berufes abzielt.

Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung somit dem der "vorweggenommenen Werbungskosten" an. Die Anerkennung so genannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Des Weiteren stellt die ausdrücklich genannte Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" darauf ab, dass Sachverhaltstatbestände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen.

Nachdem die Bw als Vertragslehrerin in einem unbefristeten Dienstverhältnis steht, bleibt es ungewiss, ob und wann sie die Berufstätigkeit als Psychotherapeutin aufnehmen wird.

In einer Vorhaltebeantwortung an das Finanzamt vom 3. Juli 2006 führte die Bw dazu aus, inwieweit eine selbständige Tätigkeit als Psychotherapeutin in Hinkunft ausgeübt werde, könne derzeit noch nicht abgeschätzt werden, grundsätzlich bestehe jedoch die Möglichkeit dazu und werde diese auch nicht ausgeschlossen. In einer weiteren Vorhaltebeantwortung an den Unabhängigen Finanzsenat vom 19. März 2007 gab sie unter Pkt. 11 auf die Fragen, ob sie mittlerweile die Ausbildung bereits abgeschlossen und die Eintragung in die Psychotherapeutenliste beim Ministerium beantragt habe und wenn ja, ob sie sich als Psychotherapeutin bereits selbständig gemacht habe bzw. die selbständige Ausübung dieses Berufes anstrebe und dazu bereits konkrete Schritte unternommen habe, an, sie schließe ihr Praktikum im psychotherapeutischen Feld derzeit ab und werde dann den Antrag auf Eintragung in die Psychotherapeutenliste stellen und sobald sie den Status „Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision“ erhalten habe, könne sie eine selbständige Tätigkeit in Angriff nehmen. Weiters gab sie zwar an, zur Zeit auf der Suche nach entsprechenden Räumlichkeiten zu sein, einen Nachweis dazu hat sie aber trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Bei dieser Sachlage ist ein hinreichender Zusammenhang der Ausbildungskosten mit künftigen Einnahmen als Psychotherapeutin, wie er für den Abzug vorweggenommener Werbungskosten Voraussetzung wäre, nicht erwiesen.

Das Finanzamt hat daher die beantragten Ausbildungskosten zur Psychotherapeutin zu Recht nicht anerkannt. Für den Fall, dass die Bw in der Zukunft steuerlich relevante Einkünfte als Psychotherapeutin erzielen sollte, hat das Finanzamt bereits auf die Möglichkeit einer Bescheidänderung nach § 295a BAO hingewiesen.

Zu Unrecht nicht anerkannt hat das Finanzamt die von der Bw in den Jahren 2004 und 2005 geltend gemachten Kosten von jeweils 200 € für einen 4 semestrigen Universitätslehrgang „*Bildung für Nachhaltige Entwicklung – Innovation in der LehrerInnenbildung*“. Bei diesen Kosten handelt es unzweifelhaft um Fortbildungskosten in Rahmen der bisherigen beruflichen Tätigkeit als Hochschullehrerin an der pädagogischen Akademie.

Die im Jahr 2005 geltend gemacht Werbungskosten von 433,12 € für die Dissertation mit dem Thema „*Kindliche Vorstellungen von Geschlechterbeziehungen*“ und die als außergewöhnliche

Belastung geltend gemachten Zahnbehandlungskosten von 5.393,38 € hat das Finanzamt bereits zu Recht in der Berufungsvorentscheidung steuermindernd berücksichtigt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 24. April 2007