



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Herwig Aigner, Mag. Friedrich Koiner, Arbeiterkammer und Mag. Walter Zapfl, Landwirtschaftskammer über die Berufungen der Frau XY, Kindergartenpädagogin, in G., H-Gasse 106, vertreten durch Dr. P. BuchprüfungsgesmbH, in G, E-Straße 46, vom 18. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 21. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2001 bis 2002 nach der am 10. Februar 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist beim A. als Kindergartenpädagogin tätig.

In Ausübung dieses Berufes betreut die Bw. den Kindergarten in B.. Aus dieser Tätigkeit stammen ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Als Werbungskosten hat die Bw. in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 Kosten für das "Psychotherapeutische Propädeutikum" von 51.944,00 S und für 2002 Kosten von 895,59 € geltend gemacht.

Das Finanzamt Graz-Stadt hat in den Einkommensteuerbescheiden vom 21. Juli 2003 diesen Kosten die Anerkennung als Werbungskosten mit folgender Begründung versagt:

*Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten Tätigkeit oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahmen erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Dies trifft auf den von Ihnen besuchten Lehrgang "Psychotherapeutisches Propädeutikum" nicht zu. Die Tätigkeit einer Psychotherapeutin ist mit der Tätigkeit einer Kindergartenpädagogin nicht verwandt. Die Aufwendungen können somit nicht als Werbungskosten anerkannt werden.*

Mit Schriftsatz vom 18. August 2003 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und Folgendes ausgeführt:

*"Laut den Lohnsteuerrichtlinien Rz 358 dienen Fortbildungskosten dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sowie die Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf zu verbessern. Die Abgabepflichtige ist als Kindergartenpädagogin tätig und ist damit täglich mit sozialen Problemen konfrontiert. Dies vor allem auch dadurch, da die Anzahl von verhaltensauffälligen Kindern in den letzten Jahren stark zunimmt und dadurch ein höheres Konfliktpotential sowohl zwischen den Kindern als auch mit den Eltern gegeben ist. In ihrer Ausbildung als Kindergartenpädagogin wurden der Abgabepflichtigen zwar Grundzüge des pädagogischen Wissens vermittelt, doch gibt es in ihrem Berufsalltag immer wieder Situationen, denen sich die Abgabepflichtige aufgrund ihrer unzureichenden Ausbildung im psychologischen Bereich nicht gewachsen fühlt und auch keine Hilfe anbieten kann.*

*Die Fortbildung im psychologischen bzw. psychotherapeutischen Bereich stellt daher eine wichtige Maßnahme dar, um den täglichen Anforderungen als Kindergartenpädagogin gerecht zu werden. Dies wird vor allem auch dadurch ersichtlich, dass bei einer Beurteilung der Abgabepflichtigen durch ihre Vorgesetzte die positive Auswirkung ihrer Fortbildung auf ihre pädagogische Arbeit extra zum Ausdruck gebracht wurde.*

*Weiters möchten wir darauf hinweisen, dass der Lehrgang "psychotherapeutisches Propädeutikum" auf keinen Fall der privaten Sphäre zuzurechnen ist, sondern ausschließlich im beruflichen Interesse gelegen ist und daher auf jeden Fall eine Fortbildung darstellt.*

*Aus oben angeführten Gründen wird daher beantragt, die Einkommensteuer für das Jahr 2001 und 2002 unter Berücksichtigung der Fortbildungskosten zu veranlagern".*

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 27. Oktober 2003 wurden vom Finanzamt Graz-Stadt zusammenfassend die Begründungen aus den Erstbescheiden wiederholt und darauf hingewiesen, dass Kosten für Kurse, die der Ausbildung zu einem neuen Beruf dienen, zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zählen.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 15. Jänner 2004 der Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und im Wesentlichen wie folgt begründet:

*"Einleitend wird auf die Berufungsausführungen verwiesen. In der Bescheidebegründung vom 27.10.2003 wird festgestellt, dass die Tätigkeit des Psychotherapeuten nicht mit der Tätigkeit einer Kindergartenpädagogin verwandt ist, da diese Berufe völlig unterschiedliche Anforderungsprofile haben.*

*Diesbezüglich möchte ich auf das beiliegende Schreiben der Kindergartenreferentin des Magistrat Graz hinweisen. Aus diesem Schreiben ist ersichtlich, dass sich die Anforderungen an eine Kindergartenpädagogin in den letzten 10 Jahren geändert haben. Die Beratung bei erzieherischen Problemen oder auch das Erkennen von verhaltensauffälligen Kindern gehört immer mehr zum Alltag einer Kindergartenpädagogin. Diese Veränderungen werden auch in Zukunft nicht ausbleiben und zeigt sich bereits heute schon der Trend, dass die systemische Familientherapie in der pädagogischen Arbeit im Kindergarten großen Anklang und Erfolg bringt.*

*Aus diesen Ausführungen ist ersichtlich, dass die Erkenntnisse und Fähigkeiten die durch eine psychotherapeutische Ausbildung erlangt werden, in der Kindergartenarbeit sehr wohl angewendet werden können und auch große Vorteile bringen.*

*In diesem Zusammenhang möchte ich noch die Ausführungen im Lohnsteuerprotokoll vom Bundesministerium für Finanzen vom 3.7.2001 erwähnen. Hier wurde zu § 4 Abs. 1 Z 7 bzw. § 16 Abs. 1 Z 10 erläutert, dass die Kosten für die Mediationsausbildung einer Mittelschullehrerin bzw. einer Bildungsreferentin der Katholischen Aktion als Werbungskosten abzugsfähig sind, da die erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf verwendet werden können bzw. der Ausübung dienen. Die Tatsache, dass nach abgeschlossener Ausbildung die Eintragung in eine offizielle Mediatorenliste des österreichischen Berufsverbandes der Mediatoren erfolgt, stellt in diesem Fall offensichtlich kein Problem dar.*

*Es ist zwar richtig, dass aufgrund des Lehrganges "Psychotherapeutisches Propädeutikum" der Beruf als Psychotherapeut ausgeübt werden könnte, doch muss für die Anerkennung als Werbungskosten doch zuerst zu prüfen sein, ob die im Rahmen der Aus- bzw. Fortbildungsmaßnahme erlangten Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf verwendet werden können. Dass dies der Fall ist, wurde bereits in den Berufungsausführungen erläutert und wird daher nochmals beantragt, die Kosten für Fortbildung als Werbungskosten anzuerkennen".*

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl I 1999/106, gültig ab dem Jahr 2000, sind Werbungskosten auch die Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt.

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 zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (VwGH 23.4.1985, 84/14/0119).

In diesem Berufungsverfahren ist demzufolge strittig, ob die Kosten für die Seminare des Lehrgangs Propädeutikum bei einer Sozialpädagogin nichtabzugsfähige Ausgaben oder Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit sind.

Psychotherapeutisches Propädeutikum und psychotherapeutisches Fachspezifikum sind die in §§ 3 bis 8 des Bundesgesetzes vom 7. Juni 1990 über die Ausübung der Psychotherapie (Psychotherapiegesetz 1990) verwendeten Bezeichnungen für Lehrveranstaltungen und Praktika, deren Absolvierung Voraussetzung für die selbständige Ausübung der Psychotherapie ist (§ 2 Psychotherapiegesetz 1990, § 11 leg.cit.).

*Das psychotherapeutische Propädeutikum ist die erste Ausbildungsstufe für den Beruf des Psychotherapeuten und vermittelt Grundkenntnisse im Bereich der Psychotherapie und ermöglicht erste Praxiserfahrungen mit Patienten in Institutionen der psychosozialen Versorgung und persönlichen Motivationsklärung für den Beruf eines Psychotherapeuten (Website, [arge-akademie.com/psychotherap\\_propaedeutikum.htm](http://arge-akademie.com/psychotherap_propaedeutikum.htm)).*

Die Lehrveranstaltungen und Praktika des Propädeutikums werden in § 3 Psychotherapiegesetz 1990 aufgezählt:

1. *Grundlagen und Grenzbereiche der Psychotherapie einschließlich der Supervision, insbesondere eine Einführung in die Problemgeschichte und Entwicklung der psychotherapeutischen Schulen, in die tiefenpsychologischen, systemischen, lerntheoretischen und kommunikationstheoretischen Konzepte in der Dauer von zumindest 120 Stunden, in die Persönlichkeitstheorien in der Dauer von zumindest 30 Stunden, in die allgemeine Psychologie und die Entwicklungspsychologie in der Dauer von zumindest 60 Stunden, in die Rehabilitation und die Sonder- und Heilpädagogik in der Dauer von zumindest 30 Stunden, in die psychologische Diagnostik und Begutachtung in der Dauer von zumindest 60 Stunden und in die psychosozialen Interventionsformen in der Dauer von zumindest 60 Stunden;*
2. *Grundlagen der Somatologie und Medizin, insbesondere eine Einführung in die medizinische Terminologie in der Dauer von zumindest 30 Stunden, in die klinischen Sonderfächer der Medizin unter besonderer Berücksichtigung der Psychiatrie, der Psychopathologie und der Psychosomatik aller Altersstufen, vor allem im Hinblick auf die Kinder- und Jugendlichenpsychotherapie und die Gerontopsychotherapie in der Dauer von zumindest 120 Stunden, in die Pharmakologie unter besonderer Berücksichtigung der Psychopharmakologie und der psychotropen Wirkung von Pharmaka in der Dauer von zumindest 45 Stunden und in die Erste Hilfe in der Dauer von zumindest 15 Stunden;*
3. *Grundlagen der Forschungs- und Wissenschaftsmethodik in der Dauer von zumindest 75 Stunden;*
4. *Fragen der Ethik in der Dauer von zumindest 30 Stunden;*
5. *Rahmenbedingungen für die Ausübung der Psychotherapie, insbesondere eine Einführung in die institutionellen, gesundheitsrechtlichen und psychosozialen Rahmenbedingungen in der Dauer von zumindest 90 Stunden.*

Die in der Berufung angesprochene RZ 358 ist grundsätzlich richtig angeführt, aber nur auszugsweise wiedergegeben (*Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sowie die Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf zu verbessern*).

In RZ 358 der (als Auslegungshilfe heranziehbaren) LStR 2002 wird weiters ausgeführt:

*Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen.*

*Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt.*

*Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlernter Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit.*

Daher sind bei einer Kindergartenpädagogin die Seminare für das Propädeutikum nach dieser Betrachtung keine Fortbildung im bisherigen Beruf. Sie stellen dann eine

Fortbildungsmaßnahme dar, wenn sie auf bereits vorhandenem Fachwissen aufbauen, die bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessern und dadurch eine sinnvolle Karriereentwicklung innerhalb derselben Berufssparte (hier: der Berufssparte der Kindergartenpädagogin) ermöglichen.

Bildungsmaßnahmen, die das Erlernen eines Berufes als Ausbildungsziel haben und dadurch die Berufsmöglichkeiten erweitern, sind Ausbildungsmaßnahmen.

Die Eigenschaft, Ausbildungsmaßnahme zu sein, geht nicht verloren, wenn die Bildungsmaßnahme nicht erfolgreich abgeschlossen wird oder wenn sie - wie bei der Ausübung der Psychotherapie -, nur eine von mehreren Voraussetzungen für die Berufszulassung ist.

Dies deshalb, weil für eine Ausbildungsmaßnahme nicht wesentlich ist, ob auf Grundlage des neuen Fachwissens ein Beruf ausgeübt wird oder nicht.

Von einem Zusammenhang mit einem zum derzeitigen Beruf oder zur derzeitigen Tätigkeit verwandten Beruf ist von der (hier maßgeblichen) Verkehrsauffassung auszugehen, dass diese Tätigkeiten bzw. Berufe üblicherweise **gemeinsam am Markt angeboten** werden oder im Wesentlichen **gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern**.

Für die Klärung der hier wesentlichen Frage nach der Artverwandtschaft der Berufe Sozialpädagoge und Psychotherapeut ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und -gepflogenheiten jenes Berufsbild maßgebend, wie es sich auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt.

Im Vorlageantrag wird seitens der Bw. bestätigt, dass auf Grund des Lehrganges des "Psychotherapeutischen Propädeutikums" in Folge der Beruf als Psychotherapeut ausgeübt werden könne, aber doch zuerst zu prüfen sei, ob diese durch die Fortbildungsmaßnahme erlangten Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf verwendet werden können. Gleichzeitig wird auch auf ein beiliegendes Schreiben der Kindergartenreferentin des Magistrats Graz verwiesen.

In diesem Schreiben ist das Anforderungsprofil einer Kindergartenpädagogin dargestellt und es wurde darauf hingewiesen, dass die systemische Familientherapie in der pädagogischen Arbeit großen Anklang und Erfolg gebracht habe, wobei als Beweis auf den Kindergarten "Kocher" verwiesen wurde, in dem seit Jahren mit der systemischen Pädagogik große Fortschritte erzielt werden konnten. Auch die Beratung der Eltern bei privaten und erzieherischen Problemen (vor allem bei verhaltensauffälligen Kindern) sei erforderlich. Abschließend wurde ausgeführt, dass sie als Kindergartenreferentin es nur begrüßen könne, wenn sich Kindergartenpädagoginnen in ihrer Freizeit die Mühe machen, auch dahin gehend spezielle Fortbildung zu machen.

Dass das Wissen über die Ursachen von Verhaltensstörungen und deren Behandlungsmethoden für die Betreuung von Kindern und für die Zusammenarbeit mit den

Eltern vorteilhaft sein kann, wird hier nicht in Abrede gestellt. Dieses Wissen zu erlangen ist aber nicht der wesentliche Teil der Bildungsmaßnahme.

Zum Hinweis im Vorlageantrag auf das Lohnsteuerprotokoll 2001, worin erläutert wurde, dass die Kosten einer Mediationsausbildung für eine Mittelschullehrerin bzw. eine Bildungsreferentin der Katholischen Aktion abzugsfähig sind, weil die erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf verwendet werden können bzw. der Ausübung dienen, obwohl nach abgeschlossener Ausbildung eine Eintragung in eine offizielle Mediatorenliste erfolgt, ist zu sagen, dass dies eine Meinung darstellt, die in einer Lohnsteuerbesprechung von Seiten des Bundesministeriums für Finanzen kund getan wurde und sich auf 2 spezielle Einzelfälle bezog.

Dieser Sachverhalt ist jedoch nicht in die Lohnsteuerrichtlinien aufgenommen worden und widerspricht auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH v. 27.6.2000, 2000/14/0096; 17.9.1996, 92/14/0173).

*Sozialpädagogische Arbeit ist Hilfestellung, Unterstützung, Motivation und Beratung von Menschen in Prozessen der Lebensbewältigung und Persönlichkeitsentwicklung. Mit sozialpädagogischer Arbeit sollen Benachteiligungen aufgehoben, Defizite kompensiert und Ausgrenzungen verhindert werden. Die sozialpädagogische Arbeit soll Menschen in ihrem Bemühen unterstützen, Eigenkräfte zu entwickeln, damit sie befähigt sind, verantwortlich zu handeln und die Angebote ihrer Umwelt sinnvoll zu nutzen* (Website, arge-akademie.com/institut\_sozialpaedagogik).

In diesem Sinne ist die Betreuung von Kindern auf der Grundlage sozialpädagogischer Arbeit ein Erziehungsvorgang und die Tätigkeit der Bw. eine erzieherische Tätigkeit.

Nach der Berufsumschreibung in § 1 Abs. 1 Psychotherapiegesetz 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 durch die Mobilisierung der Kräfte und Fähigkeiten der behandelten Person. Psychotherapeuten erziehen keine Menschen, sie therapieren die "Seelen" der Menschen.

In diesem Sinne findet die Tätigkeit eines Psychotherapeuten in einem Teilbereich der Heilberufe statt und unterscheidet sich damit von der Berufsgruppe der Sozialpädagogen.

Im gegenständlichen Fall kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass eine einwandfrei erkennbare berufsspezifische Bedingtheit der Aufwendungen vorliegt. Es handelt sich viel

mehr um einen gemischten Aufwand, der gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den Einkünften der Bw. nicht abgezogen werden darf.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 28. Februar 2005