



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. RS, G.J, vom 5. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 22. April 2008 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	29.145,78 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	6.886,56 € -11.933,95 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 5.047,39 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Lehrerin und unterrichtet an einer Hauptschule die Fächer Englisch, Bildnerische Erziehung, Leibesübungen und Soziales Lernen; je nach Bedarf wird sie auch als Integrations- und Betreuungslehrerin an ihrer Schule herangezogen.

Aus dieser Tätigkeit bezieht sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Rahmen ihrer auf elektronischem Wege eingereichten Erklärung zur Durchführung der **Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007** machte sie neben Sonderausgaben (unter anderem Spenden an S und D in Höhe von 40,00 €) Werbungskosten aus dem Titel der Aus- bzw. Fortbildung geltend.

Im Zuge eines Vorhaltsverfahrens gliederte sie diese folgendermaßen auf:

### **Fortbildungs- bzw. Ausbildungskosten**

1. Einzahlungsbestätigung für das Jahr 2007	4.335,00
2. Lehrtherapien und Supervisionen	1.970,00
3. Kilometergeld/6.500 km x 0,38	<u>2.470,00</u>
	<b>8.775,00</b>

Erläuternd führte die Pflichtige aus, *dass sie in den letzten Jahren das Studium der Verhaltens- und Erziehungswissenschaften (=Psychologie) absolviert habe.*

***Ihr angestrebtes Berufsziel sei, im Bereich der Schulpsychologie tätig zu werden.***

*Derzeit absolviere sie die Ausbildung beim Verein AW für Psychotherapie nach Viktor Frankl = Existenzanalyse und Logotherapie.*

*Im Bereich der Schulpsychologie seien beide Ausbildungen (Studium und Psychotherapieausbildung) Voraussetzungen.*

Die ebenfalls vorgelegten Belege wurden nach Veranlagung wieder an die Pflichtige retourniert.

Im Zuge des **Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 vom 22. April 2008** wurden diese Werbungskosten vom Finanzamt nicht in Ansatz gebracht.

Begründend wurde ausgeführt, *dass es sich bei den beantragten Aufwendungen für die Ausbildung für Soziale Verhaltens- und Erziehungswissenschaften um keine berufsspezifische Fortbildung bzw. eine Ausbildung in einem artverwandten Beruf gehandelt habe. Würden Umschulungsaufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt, jedoch in Folge tatsächlich*

*ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit erzielt, stelle dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das zu Bescheidänderungen gemäß § 295a BAO führen könne.*

Dagegen erhab die Pflichtige **Berufung** und beantragte die Berücksichtigung ihrer Aufwendungen für die Ausbildung zur Psychotherapeutin.

*Im Bescheid habe man sich auf ihr Studium bezogen. Das liege aber schon länger zurück und sei ihr Antrag auf Steuerbegünstigung auch nicht diesbezüglich gestellt worden.*

*Als Hauptschullehrerin sei sie im Bereich der Sonderschulpädagogik (Integrationsklassen) genauso tätig wie im Bereich der Elternberatung. Die Anforderungen im Schulbereich würden immer schwieriger und Eltern und Schüler benötigten immer mehr psychologische Betreuung.*

In einem der Berufung beigelegten **Schreiben des Bezirksschulrates** XX vom 29. April 2008 wurde bestätigt, *dass die Berufungswwerberin sich in Ausbildung zur Psychotherapeutin befindet.*

*Diese Ausbildung sei für das Schulgeschehen von besonderer Bedeutung. Schüler mit Defiziten im sozial-emotionalen Bereich würden immer mehr, Verhaltensauffälligkeiten zunehmen und die Elternarbeit werde mehr und mehr notwendig.*

*Die Berufungswwerberin sei als Lehrerin der Hauptschule A neben ihrer Unterrichtstätigkeit auch als Betreuungslehrerin für Schüler mit psychologischen Problemen eingesetzt, wobei diese Tätigkeit auch im Arbeitszeitmodell für Lehrkräfte (Bereich C) als Zusatztätigkeit aufscheine.*

Über **Vorhalt** des Finanzamtes teilte die Berufungswwerberin zudem Folgendes mit:

1. *Sie habe die Lehramtsprüfung in den Fächern Englisch, Bildnerische Erziehung und Leibesübungen und unterrichte auch Soziales Lernen.*
2. *Sie habe eine volle Lehrverpflichtung.*
3. *Sie sei zwar keine ausgebildete Sonderschulpädagogin, aber seit 1995 ausgebildete Integrationslehrerin (durch Lehrerfortbildungen...). Da ein Schwerpunkt des Studiums "Heil- und Sonderpädagogik" dargestellt habe, werde sie bei Bedarf auch als Sonderschullehrerin eingesetzt.*
4. *Das Studium Soziale Verhaltens- und Erziehungswissenschaften habe sie laut Magister-Prüfungszeugnis am 29.3.2004 abgeschlossen.*
5. *Zur Frage, ob sie für ihre psychotherapeutische Ausbildung dienstfrei bekomme, gab sie an, dass die Seminare meistens freitags ab 17.00 Uhr oder samstags stattfänden – falls sich aber Seminare (wie auch schon vorgekommen) mit ihrer Dienstzeit überschneiden würden, gebe ihr der Direktor dienstfrei.*

6. Der Dienstgeber habe sich an den Ausbildungskosten nicht beteiligt. Für den Abschluss des Studiums habe es aber eine einmalige "Belohnung=Bildungszulage" von der Gewerkschaft gegeben.

7. Ihr Berufsziel sei "Schulpsychologin". Sie sei gerade dabei, ihre Bewerbungen an die Schulpsychologie zu senden. Frau Dr. L. wisse Bescheid; es seien weitere Stellen geplant, jedoch nicht genehmigt. Ob sie die Stelle als Schulpsychologin erhalte, werde sich herausstellen. Ansonsten plane sie eine psychotherapeutische Tätigkeit im Rahmen der Schulpsychologie. Allerdings sei auch möglich, dass sie weiterhin an der Hauptschule bleibe. Der voraussichtliche Abschluss ihrer Therapieausbildung liege im Sommer 2009.

Mit **Vorlagebericht** vom 16. Juni 2008 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über Ersuchen der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates legte die Berufungswerberin im Rahmen einer **persönlichen Vorsprache** die berufungsgegenständlichen Belege (Einzahlungsbestätigung/Teilnahmegebühr für das Jahr 2007; Aufstellungen über besuchte Seminare, Lehrtherapien und Supervisionen und die entsprechenden Kosten) noch einmal vor und bekräftigte dabei, dass auch Lehrtherapien und Supervisionen jedenfalls Teil der Ausbildung gewesen wären.

Des Weiteren teilte sie im Rahmen dieser Vorsprache im Wesentlichen Folgendes mit:

*Die Tätigkeit als Betreuungslehrerin übe sie seit circa 2005 bzw. 2006, also seit Beginn der Therapieausbildung aus.*

*Der Direktor der Schule habe ein eigenes Budget, das er auch für die Entlohnung von erforderlichen Betreuungsstunden verwenden könne. Auf Grund ihrer Ausbildung sei sie die erste Ansprechperson, die für solche Stunden in Frage komme, und müsse nicht extra ein Betreuungslehrer angefordert werden. Insofern beziehe sie aus dieser Tätigkeit eine zusätzliche Entlohnung in Form von Überstunden.*

*Die Betreuungslehrer würden ihres Wissens im Rahmen der Lehrerfortbildung ausgebildet. Vom Bezirksschulinspektor habe sie das Angebot bekommen, als Betreuungslehrerin für den Bezirk XX zu arbeiten, sobald eine ganze Stelle zur Verfügung stehe. Eine halbe Stelle sei ihr neben einer halben Lehrverpflichtung schon angeboten worden, was sie aber abgelehnt habe, weil sich die intensive Reisetätigkeit mit einer halben Lehrverpflichtung nur schwer vereinbaren ließe.*

*Als Schulpsychologin habe sie sich beworben (Vorlage des Bewerbungsschreibens vom 2. Dezember 2008); sie sei aber abgelehnt worden, weil sie kein klinisches Psychologiestudium habe. Außerdem würden zur Zeit keine Schulpsychologen eingestellt. Sie*

rechne auch nicht mehr mit einer Anstellung als Schulpsychologin. Als Psychotherapeutin in der Schulpsychologie würde sie vermutlich auf Werkvertragsbasis arbeiten. Momentan sei es eher möglich, dass sie beim K, wo sie derzeit ihr (noch unbezahltes) Praktikum absolviere, arbeiten werde (auch auf Werkvertragsbasis; neben ihrer ganztägigen Lehrtätigkeit). Dort habe sie wöchentlich 5-6 Klienten zu betreuen. Die Chancen dort seien groß. Sie betreue dort die Eltern. Am 8. Mai 2009 habe sie ihre Abschlussprüfung. Wenn eine Ganztagsstelle als Betreuungslehrerin frei werde, werde sie unter Umständen ihre Lehrtätigkeit aufgeben und als solche arbeiten (nichtselbständige Anstellung beim Landesschulrat).

Die angeführten Unterlagen des Ermittlungsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat wurden dem Finanzamt in der Folge zur Kenntnis übermittelt.

In ihrer **Stellungnahme** vom 19. Juni 2009 bekräftigte die **Vertreterin des Finanzamtes** dessen Standpunkt, *dass es sich bei der Ausbildung der Berufungswerberin zur Psychotherapeutin um keine berufsspezifische Fortbildung als Lehrerin gehandelt habe. Diese sei Hauptschul- und ausgebildete Integrationslehrerin.*

*Nach § 16 Abs. 10 EStG 1988 seien Aus- und Fortbildungskosten im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit als Werbungskosten absetzbar.*

*Das Berufsbild einer Psychotherapeutin sei nicht ident und auch nicht verwandt mit dem eines Lehrers (Psychotherapeuten arbeiten therapeutisch und diagnostisch in unterschiedlichen Bereichen). Dass verschiedene Elemente daraus bei der Tätigkeit als Betreuungslehrerin für Schüler mit psychischen Problemen eingesetzt werden könnten, sei anzunehmen. "Therapeutisch und diagnostisch zu arbeiten" gehöre aber weder zum Aufgabengebiet als Hauptschullehrerin noch zu dem einer Betreuungslehrerin. Die Psychotherapieausbildung sei auch nicht Voraussetzung dafür, als Betreuungslehrerin eingesetzt zu werden.*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

**Werbungskosten** stellen nach **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** generell *Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen* dar.

Nach **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung sind Werbungskosten insbesonders 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 nach **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung 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.

Auf Grund der zitierten gesetzlichen Bestimmungen können Bildungsaufwendungen sowohl als Fort- und Ausbildungsmaßnahmen als auch als umfassende Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig sein (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 203/5 zu § 16). Stehen derartige Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist (Jakom, EStG-Kommentar, Wien 2008, Tz 49 zu § 16).

Auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind aber jedenfalls Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen (so auch in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage).

**1)** Die Berufungswerberin beantragte die Anerkennung der strittigen Aufwendungen zunächst hauptsächlich als Werbungskosten im Zusammenhang mit einer ins Auge gefassten Tätigkeit als Schulpsychologin.

Da es sich bei der Tätigkeit einer Schulpsychologin um eine von jener der Tätigkeit einer Lehrerin verschiedene Tätigkeit handelt, ergab sich im gegenständlichen Fall in erster Linie die Frage nach der Qualifikation der Aufwendungen als solche für **"umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen"**.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen stellen vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben dar. Die Umschulungsmaßnahme muss laut Gesetzestext auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünftezielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 25.6.2000, 95/14/0134; und 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Die Umschulungen müssen darüber hinaus umfassend sein; einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 203/4/2 zu § 16; Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621).

Im Sinne dieser Ausführungen kann eine umfassende Ausbildung als Psychotherapeutin für eine Lehrerin dem Grunde nach durchaus eine Umschulungsmaßnahme darstellen.

Zum Nachweis ihrer ernsthaften Absicht zur Einkünfteerzielung als Schulpsychologin legte die Berufungswerberin im gegenständlichen Fall im Rechtsmittelverfahren auch ein entsprechendes Bewerbungsschreiben vor, wobei sie darauf hinwies, dass diese Tätigkeit auf Werkvertragsbasis (also nicht im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit!) ausgeübt worden wäre. Die entsprechenden Aufwendungen hätten daher allenfalls zu Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 führen können.

Gleichzeitig teilte die Berufungswerberin allerdings auch mit, dass sie bezüglich dieser Bewerbung bereits eine Absage erhalten habe und in absehbarer Zeit keine reelle Chance bestehen würde, eine solche Stelle zu erhalten.

Eine psychotherapeutische Tätigkeit nach Abschluss ihrer Ausbildung beim K, wo sie derzeit noch (unentgeltlich) ihr Praktikum absolviere, sei – ebenfalls auf Werkvertragsbasis – wahrscheinlich, dies aber nur neben ihrer Tätigkeit als Lehrerin. Konkrete diesbezügliche Entscheidungen gäbe es noch nicht.

Ein ausreichender Zusammenhang der Aufwendungen mit einer zukünftigen Tätigkeit derart, dass eine konkrete, ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften als Psychotherapeutin als erwiesen angenommen werden könnte, ließ sich aus diesen Ausführungen nicht herstellen, zumal das Bewerbungsschreiben als Schulpsychologin erst vom 2. Dezember 2008 (also nach Anfallen der berufungsgegenständlichen Aufwendungen im Jahr 2007) stammte.

Eine Qualifikation der strittigen Aufwendungen als solche aus dem Titel von Umschulungsmaßnahmen für einen anderen Beruf erschien nach ho. Ansicht daher nicht gerechtfertigt.

**2)** In ihrem Berufungsschreiben wies die Pflichtige aber zusätzlich darauf hin, dass ihre Aufwendungen zur Ausbildung als Psychotherapeutin jedenfalls **auch für ihre Tätigkeit als Hauptschullehrerin von Bedeutung** gewesen seien, zumal Eltern und Schüler auf Grund der im Schulbereich schwieriger werdenden Anforderungen immer mehr psychologischer Betreuung bedürften. Sie sei im Bereich der Sonderschulpädagogik (Integrationsklassen) genauso tätig wie im Bereich der Elternberatung.

In diesem Zusammenhang legte sie auch ein Schreiben des Bezirksschulinspektors vor, in dem auf die besondere Bedeutung ihrer Ausbildung für das Schulgeschehen hingewiesen wurde, da Defizite im sozial-emotionalen Bereich und Verhaltsauffälligkeiten ständig zunahmen und

Elternarbeit mehr und mehr notwendig würde. Es wurde betont, dass die Berufungswerberin in ihrer Hauptschule neben ihrer Unterrichtstätigkeit auch als Betreuungslehrerin für Schüler mit psychologischen Problemen eingesetzt würde, was im Arbeitszeitmodell für Lehrkräfte als Zusatztätigkeit aufscheine.

Im weiteren Berufungsverfahren erläuterte die Pflichtige diese Aussage, indem sie erklärte, dass sie in ihrer Schule auf Grund ihrer Ausbildung für den Direktor die erste Ansprechperson wäre, wenn Bedarf nach Betreuungsstunden und ein zusätzliches Budget dafür bestehe. Diese zusätzliche Tätigkeit werde in Form von Überstunden entlohnt. Es bestehe auch die Möglichkeit, dass sie im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit für den Landesschulrat eine Stelle als Betreuungslehrerin auf Bezirksebene (Besuch sämtlicher Schulen des Bezirks) übernehme, sobald eine solche Ganztagsstelle geschaffen werde.

Auf Grund dieser Ausführungen war im gegenständlichen Berufungsverfahren jedenfalls auch zu überprüfen, ob die strittigen Aufwendungen für die psychologische Ausbildung als **Fortbildungskosten im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Lehrerin** zu qualifizieren waren, zumal – wie sich aus ihren gesamten Ausführungen ergibt – die Berufungswerberin selbst ihre berufliche Zukunft samt ihrer psychologischen Ausbildung schwerpunktmäßig im schulischen Bereich sieht:

**Fortbildung** liegt dann vor, 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" (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184), sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 203/2 zu § 16).

Daneben sind auch **Ausbildungsmaßnahmen**, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen, abzugsfähig. 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 Berufsausübung geschaffen (VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118).

Mit der **Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988** durch das Steuerreformgesetz 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden.

Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2000 nunmehr auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort-)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte

betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern **zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich** sind, die aber jedenfalls **im ausgeübten Beruf von Nutzen** sind und somit einen **objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf** aufweisen. Sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen (vgl. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Begünstigende Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 liegen nach der o.a. VwGH-Rechtsprechung also dann vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit **verwertet** werden.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Berufungsverwerberin als Hauptschullehrerin die Fächer Englisch, Bildnerische Erziehung, Leibesübungen und Soziales Lernen unterrichtet. Daneben wird sie als Betreuungslehrerin und bei Bedarf als Sonderhauptschullehrerin eingesetzt.

Wie bereits oben ausgeführt sollen nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage entsprechend der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen sein, was nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aber dann nicht zutrifft, wenn im Rahmen der ausgeübten Einkunftsquelle eine entsprechende psychologische Schulung erforderlich ist (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Nun hat der **Verwaltungsgerichtshof** bereits in seinem **Erkenntnis vom 29. November 1994, 90/14/0215**, festgestellt, dass es dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsfortbildung entsprechend genügen muss, wenn die Aufwendungen an sich – auch ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte – geeignet sind, zu bewirken, dass der Steuerpflichtige im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden bleibt und den jeweiligen Anforderungen gerecht wird. Dieses Erkenntnis betraf einen Lehrer, der kaufmännische Fächer unterrichtete und die Kosten für die Teilnahme an psychologischen Seminaren geltend machte.

Der Gerichtshof führte in diesem Zusammenhang Folgendes aus:

*"Zu Recht verweist der Beschwerdeführer darauf, dass das Berufsbild des Lehrers über die Aufgabe der reinen Wissensvermittlung hinaus auch persönlichkeitsbildende Komponenten beinhaltet. Um den darin und allgemein im Lehrberuf gelegenen – vom Beschwerdeführer auch hinreichend belegten – gewachsenen Anforderungen zu genügen und auch um einer erfolgreichen Wissensvermittlung gerecht zu werden, sind einschlägige psychologische Kenntnisse unzweifelhaft sinnvoll. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist damit auch die psychologische Fortbildung bei einem in kaufmännischen Fächern unterrichtenden Lehrer berufsspezifisch und damit der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit den Einnahmen gegeben. Darauf, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden, kommt es bei der Beurteilung als Werbungskosten nicht an, wenn die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lassen."*

Daraus ergibt sich, dass dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit des Aufwandes dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen ist, wenn der Aufwand seiner Art nach nur eine **berufliche Veranlassung** erkennen lässt.

Dafür, dass eine umfangreiche Psychotherapie-Ausbildung grundsätzlich über eine rein persönlichkeitsbildende Maßnahme hinausgeht und in der Regel von einer beruflichen Motivation geprägt ist, spricht die allgemeine Lebenserfahrung.

Üblicherweise zielt eine solche Ausbildung auf die Ausübung einer Tätigkeit als Psychotherapeut(in) ab, was – wie dargelegt – auch von der Berufungswerberin ursprünglich ins Auge gefasst wurde und (eventuell nebenberuflich) noch immer im Raum steht.

Allerdings genügt es, wie aus den oben zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 laut Steuerreformgesetz 2000 hervorgeht, für die Anerkennung von Werbungskosten, wenn Fort- bzw. Ausbildungsmaßnahmen für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind. Ein- und dieselbe Bildungsmaßnahme kann sowohl Ausbildungsmaßnahme für einen bestimmten Beruf als auch Fortbildungsmaßnahme bei einem anderen Beruf sein (VwGH 10.5.1994, 93/14/0182). Dass dadurch das Erfordernis des homogenen Teilnehmerkreises bei der Bildungsveranstaltung entsprechend relativiert wurde, ergibt sich schon aus der beispielhaften Aufzählung der nunmehr abzugsfähigen Bildungsmaßnahmen (zB HAK-Matura eines Buchhalters, Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten). **Ausgeschlossen** von der Abzugsfähigkeit sollen **nur persönlichkeitsbildende Maßnahmen** sein (siehe Materialien zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 – 1766 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats XX. GP).

Den obigen Ausführungen laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.11.1994, 90/14/0215, folgend sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch im gegenständlichen Fall die im Rahmen der Ausbildung zur Psychotherapeutin erworbenen Kenntnisse der Berufungswerberin für deren Tätigkeit als Lehrerin **unzweifelhaft als sinnvoll** zu erachten, was mit dem Schreiben des Schulleiters der Hauptschule, an der die Berufungswerberin tätig ist, zusammenfassend zum Ausdruck gebracht bzw. bestätigt wurde, wenn darin darauf hingewiesen wurde, dass *fast täglich Lehrer in ihrer unterrichtenden Tätigkeit mit Erziehungsproblemen und Verhaltensauffälligkeiten konfrontiert würden, die eine professionelle Aufarbeitung mit den Schülern und Eltern in Sprechstunden erfordern. Zielorientiertes Handeln setze mittlerweile profunde psychologische Kenntnisse voraus, um positive Veränderungen in oft schwierigen Prozessen zu ermöglichen.*

In Anbetracht dieser Ausführungen konnte sich der Unabhängige Finanzsenat im Zusammenhalt mit der Tatsache, dass – wie in den Medien in regelmäßigen Abständen

dokumentiert – die Anforderungen an die Schule und damit an das Lehrpersonal in der Bewältigung von Verhaltensauffälligkeiten in den letzten Jahren immanent angewachsen sind, nicht davor verschließen, dass die von der Berufungswerberin im Rahmen ihrer psychotherapeutischen Ausbildung erworbenen Kenntnisse für den Lehrberuf jedenfalls förderlich und daher objektiv sinnvoll erschienen.

Dass dieser Umstand allein schon für die Herstellung eines objektiven Zusammenhangs der Aufwendungen mit dem ausgeübten Beruf ausreichen würde, wird in der **Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10.4.2008, RV/0958-W/06**, zum Ausdruck gebracht, wenn dort darauf hingewiesen wird, dass eine berufsspezifische Fortbildung bei einem Lehrer nicht bloß bei einer Wissenserweiterung in seinen Unterrichtsfächern angenommen, sondern auch eine Vertiefung bzw. Erweiterung seiner bereits im Rahmen der pädagogischen Grundausbildung erworbenen psychologischen Kompetenzen jedenfalls als für den Beruf nützlich erachtet werden kann (in diesem Sinne auch UFS 19.8.2008, RV/0423-W/07, wonach Aufwendungen einer AHS-Lehrerin für einen berufsbegleitenden Lehrgang aus Logotherapie als Werbungskosten anerkannt werden können).

Dass die psychologische Ausbildung eines Lehrers nur einen Teilbereich seiner Tätigkeit abdeckt, wird nicht geleugnet. Es genügt aber, wenn der Nutzen der Ausbildung darin liegt, für fallweise eintretende Bedarfsfälle über entsprechende Kenntnisse zu verfügen (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Zu diesem Aspekt der allgemeinen Nützlichkeit für den Lehrberuf trat im gegenständlichen Fall darüber hinaus aber auch noch ein konkreter Zusammenhang mit durch die besondere psychologische Ausbildung bedingten zusätzlichen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zutage, wenn die Berufungswerberin auf ihre vorzugsweise Heranziehung als Betreuungslehrerin, die als **Zusatztätigkeit** zum Teil als Überstunden entlohnt wurde, hinwies.

Unter den angeführten Aspekten war nach sorgfältiger Prüfung daher davon auszugehen, dass – wenn sich für die Berufungswerberin dadurch auch viel weitere Berufs- und Tätigkeitsfelder ergaben – diese psychotherapeutische Ausbildung für ihren ausgeübten Beruf jedenfalls von Nutzen ist und einen objektiven Zusammenhang mit diesem aufweist bzw. die Kenntnisse daraus auch tatsächlich verwertet werden (in diesem Sinne auch UFS 16.6.2008, RV/1387-L/07, zum Psychologiestudium einer HTL-Lehrerin).

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass mit dieser Feststellung den Einwendungen des Finanzamtes, dass – wie auch bereits in früheren UFS-Entscheidungen ausgesprochen – das Berufsbild einer Psychotherapeutin nicht ident und auch nicht verwandt mit dem einer

Lehrerin sei, nicht widersprochen wird.

Nach ho. Ansicht sollte aber gerade durch die Einfügung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gewährleistet werden, dass bei Bildungsaufwendungen bereits der Nutzen bzw. der **objektive Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf**, der – wie oben ausführlich dargestellt – im gegenständlichen Fall gegeben war, für die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten ausreicht.

Aus diesem Grunde kann auch die Tatsache, dass die entsprechende Ausbildung für die Tätigkeit einer Betreuungslehrerin nicht notwendig gewesen wäre, nicht gegen die Abzugsfähigkeit sprechen, da dieses Kriterium nur bei der Abgrenzung zu persönlichkeitsbildenden Maßnahmen Relevanz hätte. Dass es sich bei der Ausbildung zur Psychotherapeutin um eine derartige persönlichkeitsbildende Maßnahme gehandelt hätte, wurde aber auch vom Finanzamt nicht behauptet. Vielmehr wurde in objektiver Sichtweise bestätigt, dass verschiedene Elemente der Ausbildung bei der Tätigkeit als Betreuungslehrerin für Schüler mit psychischen Problemen eingesetzt werden könnten, was aber – wie oben unter Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090) bereits ausgeführt – für einen objektiven Zusammenhang ausreichend ist.

Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auch noch einmal auf die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in diesem soeben zitierten Erkenntnis vom 22.9.2005, mit denen er unter Bezugnahme auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 betonte, dass gerade eben solche Bildungsmaßnahmen, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit, sondern **zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich**, jedenfalls aber im ausgeübten Beruf von Nutzen seien und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen, nunmehr abzugsfähig sein sollten.

Eine solche Bildungsmaßnahme lag bei der Berufungswerberin im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vor:

Ihre psychotherapeutische Ausbildung war sowohl für eine eventuelle Tätigkeit als Psychotherapeutin dienlich; sie war aber – wie oben dargestellt – jedenfalls auch für ihren ausgeübten Beruf als Hauptschul-, Integrations- und Betreuungslehrerin von Nutzen.

Da es sich somit bei den strittigen Bildungsmaßnahmen um Aufwendungen im Zusammenhang mit der von der Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeit handelte, war der Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt und stellten die von der Berufungswerberin beantragten diesbezüglichen Ausgaben Werbungskosten im Zusammenhang mit deren Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit als Lehrerin dar.

Der Berufung war daher statzugeben und die nachgewiesenen Aufwendungen im Zusammenhang mit der gegenständlichen Bildungsmaßnahme als Werbungskosten anzuerkennen.

Der angefochtene Bescheid war entsprechend abzuändern. Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 laut Berufungsentscheidung ergibt sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt.

**Anmerkung:**

Im Rahmen der der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zustehenden Abänderungsbefugnis waren die im angefochtenen Erstbescheid aus dem Titel des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anerkannten Aufwendungen in Höhe von 40,00 € (Spenden) in der Berufungsentscheidung nicht zu berücksichtigen.

Wie bereits in der Begründung des Erstbescheides angeführt (aber doch offenbar irrtümlich berücksichtigt), sind – wie sich aus § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ergibt – Zuwendungen (Spenden) an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 angehören, nicht absetzbar.

Da die Empfänger der von der Berufungswerberin geleisteten Spenden im Jahr 2007 diesem nicht angehörten (Erweiterung dieses Kreises erst durch Steuerreformgesetz 2009), waren die entsprechenden Aufwendungen nicht als Sonderausgaben anzuerkennen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 22. Juni 2009