



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch SenatX im Beisein der Schriftführerin P., über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des FA, betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 9. April 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. unterrichtet an einer Handelsakademie die Fächer Mathematik und Physik. In ihrem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 machte sie u.a. Kosten für ein Psychologiestudium in Höhe von € 1.133,51 als Fortbildungskosten geltend. Aus den Beilagen zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ergibt sich, dass die Bw. auch – unter dem Veranlagungsfreibetrag liegende – Einkünfte (aus selbständiger Arbeit von der G.) in Höhe von € 713,22 (Einnahmen € 1.280,00, Ausgaben € 566,78) erzielte.

Über Ergänzungsersuchen des FA teilte sie mit Schriftsatz vom 2. November 2005 mit, dass sie seit zehn Jahren die Fächer Mathematik und Physik unterrichte; die ersten sechs Jahre an einer AHS, heuer das vierte Jahr an einer HAK. Außerdem sei sie seit zwei Jahren Klassenvorstand und Bildungsbeauftragte an ihrer Schule.

Sie unterrichte sehr gerne und habe bereits nach zwei Unterrichtsjahren verschiedene Seminare besucht, um ihre Lehrmethoden zu verfeinern und besser auf ihre Schüler eingehen

zu können. Dies sei auch der Grund gewesen, warum sie vor drei Jahren begonnen habe, Psychologie zu studieren. Bisher habe sie aus jedem gelernten Fach Informationen in ihrer täglichen Tätigkeit anwenden können. Zum Beispiel habe sie aus dem Fach Entwicklungspsychologie viel Hintergrundinformation zu Altersstufen und zum Thema Lernen und Gedächtnis erhalten. Dadurch könne sie ihre Art zu Lehren altersgerecht gestalten und sei flexibler in der Unterrichtsgestaltung. Das Fach Statistik und Wahrscheinlichkeitsrechnung helfe ihr, den Unterrichtsinhalt (v. a. 5. Jahrgang HAK) noch praxisorientierter zu gestalten. Durch das Fach Sozialpsychologie habe sie sehr viel im Umgang mit der Klasse als Gruppe verbessern können und durch Biologische Psychologie werde ihr Physikunterricht interessanter, da sie Querverbindungen Physik-Biologie herstellen könne (Bsp. Psychoakustik).

Aus den angeführten Gründen wolle sie gerne das Psychologiestudium weiterführen. Sie habe nicht vor, ihren Beruf zu wechseln, da sie sehr gerne Lehrerin sei, aber sie wolle ihren Beruf professioneller ausüben und den Anforderungen, die die heutige Jugend an Lehrer stelle, noch besser gerecht werden.

Der Arbeitgeber habe keine steuerfreien Ersätze geleistet.

Mit Bescheid vom 28. November 2005 setzte das FA die Einkommensteuer fest, wobei die für das Psychologiestudium geltend gemachten Kosten, unter Hinweis auf die fehlende Berufsspezifität – das in diesem Studium vermittelte Wissen sei in verschiedenen beruflichen Bereichen anwendbar – nicht anerkannt wurden.

Dagegen wurde Berufung erhoben und der Werbungskostenabzug unter Hinweis auf die §§ 16 Abs. 1 Z 10 und 4 Abs. 4 Z 7 EStG, die Rz 360a und 361 LStRL sowie ihr Schreiben vom 2. November 2005, beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2006 wies das FA die Berufung als unbegründet ab:

*„Die beantragten Aufwendungen betreffend das Psychologiestudium sind nicht als Werbungskosten absetzbar. Aufwendungen für ein Studium sind nur dann abzugsfähig, wenn es sich um eine berufliche Fortbildung oder um eine Umschulung handelt.“*

*„Umschulungskosten liegen nicht vor, da ein "Abzielen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" nicht gegeben ist. Eine berufliche Fortbildung liegt nur dann vor, wenn ein objektiver Zusammenhang zwischen Studium und ausgeübter Tätigkeit besteht. Ein solcher ist dann gegeben, wenn das durch das Studium erworbene Wissen in einem wesentlichen Umfang für die berufliche Tätigkeit verwertet werden kann. Kosten eines Zweitstudiums sind dann Fortbildungskosten, wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium besteht. Ein Psychologiestudium einer Mathematik- und Physiklehrerin ist seiner Art nach nicht geeignet, den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissensstand, der sich in erster Linie auf Mathematik und Physik bezieht, auszubauen.“*

Dagegen stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der Berufungsvorentscheidung werde ein Zusammenhang des Psychologie-

studiums mit ihrer ausgeübten Tätigkeit abgesprochen. Wie dem § 17 Abs. 1 Schulunterrichtsgesetz, der die Tätigkeiten eines Lehrers/einer Lehrerin regelt, zu entnehmen sei, gehöre es zu ihren Aufgaben als Lehrerin erzieherisch auf ihre SchülerInnen einzuwirken, um sie zur Selbstständigkeit und Mitarbeit in der Gemeinschaft anzuleiten. Sie solle die SchülerInnen ihren Anlagen entsprechend zu besten Leistungen führen und durch geeignete Methoden den Unterrichtsertrag sichern.

§ 17 Abs. 1 Schulunterrichtsgesetz lautet: „*Der Lehrer hat in eigenständiger und verantwortlicher Unterrichts- und Erziehungsarbeit die Aufgabe der österreichischen Schule (§ 2 des Schulorganisationsgesetzes) zu erfüllen. In diesem Sinne und entsprechend dem Lehrplan der betreffenden Schularbeit hat er unter Berücksichtigung der Entwicklung der Schüler und der äußeren Gegebenheiten den Lehrstoff des Unterrichtsgegenstandes dem Stand der Wissenschaft entsprechend zu vermitteln, eine gemeinsame Bildungswirkung aller Unterrichtsgegenstände anzustreben, den Unterricht anschaulich und gegenwartsbezogen zu gestalten, die Schüler zur Selbstständigkeit und zur Mitarbeit in der Gemeinschaft anzuleiten, jeden Schüler nach Möglichkeit zu den seinen Anlagen entsprechenden besten Leistungen zu führen, durch geeignete Methoden und durch zweckmäßigen Einsatz von Unterrichtsmitteln den Ertrag des Unterrichtes als Grundlage weiterer Bildung zu sichern und durch entsprechende Übungen zu festigen. Im Betreuungsteil an ganztägigen Schulformen hat der Lehrer in eigenständiger und verantwortlicher Erziehungsarbeit die im § 2 Abs. 3 des Schulorganisationsgesetzes grundgelegte Aufgabe zu erfüllen.*“

Wie schon in ihrer Berufung vom 16. Dezember 2005, beziehe sie sich auf die in den Rz 360a und 361 LStRI angeführten Voraussetzungen zur Anerkennung von Fortbildungskosten.

Um den Zusammenhang mit der von ihr ausgeübten Tätigkeit darzustellen und zu erläutern, wie ihr das Studium hilft, bei ihrer beruflichen Tätigkeit auf dem Laufenden zu bleiben, führte sie einige Beispiele an:

- Als Klassenvorstand beim Lösen von Konflikten zwischen SchülerInnen, zwischen SchülerInnen und Eltern, zwischen SchülerInnen und Lehrern.
- Als Klassenvorstand sei sie auch häufig die erste Anlaufstelle bei familiären Problemen.
- Laut Schulunterrichtsgesetz gehöre es zu ihrer Aufgabe, die SchülerInnen ihren Anlagen entsprechend zu besten Leistungen zu führen und dafür geeignete Methoden anzuwenden. Ihr Psychologiestudium leiste einen wesentlichen Beitrag um die Anlagen der SchülerInnen besser zu erkennen und stelle ihr neue Methoden zur Leistungsmotivation zur Verfügung.
- Sehr häufig werde sie um Unterstützung und Tipps bei Lern- und Verständnisproblemen, sowohl von SchülerInnen als auch von Eltern, gebeten.
- Seit Herbst 2004 sei sie offiziell vom Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur als Bildungsberaterin bestellt und damit für Beratung und Information von SchülerInnen hinsichtlich Berufs- und Studienwahl sowie bei Lernproblemen zuständig.

Weiters spielt die Bildungsberatung eine Vermittlerrolle zwischen Schulpsychologie und Schule. Die Bildungsberatung sei Ansprechpartner für beide Seiten.

- Die Art und Weise, wie sie Mathematik und Physik vermittelte, werde durch ihr Studium beeinflusst: Durch neueste und fundierte Kenntnisse über Lern- und Behalteprozesse, Gruppendynamik und Entwicklungssituation der Jugendlichen, habe sie ihren Unterrichtsstil sehr stark geändert.
- Im Rahmen ihres Studiums habe sie im letzten Semester an ihrer Schule eine Studie durchgeführt, in der sie Notebookklassen mit Nicht-Notebookklassen hinsichtlich Leistung, sozialer Kompetenz und anderen Kriterien verglichen habe.

Ihre berufliche Tätigkeit auf reine Wissensvermittlung zu reduzieren, diskriminiere einen ganzen Berufsstand und sei daher die Begründung laut Berufungsvorentscheidung für sie nicht nachvollziehbar.

In der am 9. April 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte die Bw. ergänzend aus, dass für sie vor allem zwei Aspekte relevant seien, nämlich der objektive Zusammenhang des Psychologiestudiums mit ihrer Tätigkeit und weiters die Verflechtung mit ihrem Erststudium. Auch im Rahmen der Erstausbildung habe es Bezug zu psychologischen Themen gegeben. Sie verweise diesbezüglich auf diverse Zeugnisse, die sie vorlege. Sie habe auch psychologische Weiterbildungen absolviert und sei auch in Suchtprävention ausgebildet worden. Für diese Tätigkeit seien psychologische Kenntnisse erforderlich, um bereits im Vorfeld – bevor es zu einem Suchtverhalten bei Schülern komme – tätig werden zu können. Außerdem sei sie noch als Bildungsberaterin sowie als Betreuungslehrerin tätig, wofür ebenfalls psychologisches Wissen erforderlich sei, was aus den vorgelegten Seminarunterlagen hervorgehe.

Durch das Psychologiestudium hätten sich auch tatsächliche Änderungen in ihrer Unterrichtstätigkeit ergeben, insbesondere in Bezug auf die Grundlagen des Lernens, das Auftreten in der Klasse sowie das Gruppenverhalten der Schüler. Außerdem sei sie hellhöriger in Bezug auf Problemkinder bzw. Problemjugendliche geworden.

Die Vertreterin des FA führte aus, dass das Finanzamt an seiner bisherigen Rechtsauffassung festhalte und verwies auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung.

Über Befragen, gab die Bw. an, dass aufgrund des Studiums keine finanziellen Vorteile eingetreten seien. Sie habe das Studium noch nicht beendet, höchstwahrscheinlich werde dies in 2 bis 3 Jahren der Fall sein, zumal es nur neben ihrer Berufstätigkeit betrieben werde. Sie sehe das Studium als Fortbildung an, da sie Lehrerin bleiben wolle und sich im zweiten Studienabschnitt vor allem auf pädagogische Psychologie spezialisieren möchte.

Über Vorhalt, dass im AIS (elektronisches Abgabeninformationssystem des Bundes) eine Werkvertragsauskunft über einen Betrag € 1.600,00 betreffend Einnahmen von der G. enthalten sei, führte die Bw. aus, dass sie an dieser Schule Physikkurse abgehalten habe und ihr der Eingang einer Honorarnote über € 320,00 entgangen sei. Unter Berücksichtigung von Diäten und Kilometergeldern – analog zu der Aufstellung auf Seite 8 des Lohnsteueraktes – ergeben sich statt der dort angeführten Nettoeinkünfte in Höhe € 713,32 nunmehr € 978,91. Eine berichtigte Aufstellung dieser Einkünfte, sowie die von der Bw. vorgelegten Zeugnisse und Seminarunterlagen wurden in Kopie zum Akt genommen.

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

Strittig ist, ob die von der Bw. geltend gemachten Kosten für ein Psychologiestudium als Werbungskosten anerkannt werden können.

Die Bw. ist Lehrerin an einer Handelsakademie und unterrichtet in den Fächern Mathematik und Physik. Außerdem ist sie seit zwei Jahren Klassenvorstand und auch Bildungsbeauftragte bzw. -beraterin an ihrer Schule. In ihrer Funktion als Bildungsbeauftragte berät sie die Schüler hinsichtlich Berufs- und Studienwahl und ist auch bei Lernproblemen zuständig.

Dem Vorbringen der Bw. zufolge, könne sie die im Psychologiestudium erworbenen Kenntnisse in ihrer täglichen Tätigkeit unmittelbar anwenden. Sie habe ihre Lehrmethoden verfeinern und damit auf ihre Schüler besser eingehen können. Das Psychologiestudium leiste einen wesentlichen Beitrag, die ihr laut Schulunterrichtsgesetz (§ 17 Abs. 1) übertragene Aufgabe – die Schüler deren Anlagen entsprechend zu besten Leistungen zu führen und dafür geeignete Methoden anzuwenden – besser zu erfüllen.

Dagegen ist das FA davon ausgegangen, dass ein Psychologiestudium bei einer Mathematik- und Physiklehrerin seiner Art nach nicht geeignet sei, den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissenstand, der sich in erster Linie auf Mathematik und Physik beziehe, auszubauen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 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.

Mit der Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 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 StRefG 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).

Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt nach der o. a. Rechtsprechung jedenfalls dann vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage sollen zwar u. a. Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen sein, was nach der Rechtsprechung des VwGH aber dann nicht zutrifft, wenn im Rahmen der ausgeübten Einkunftsquelle eine entsprechende psychologische Schulung erforderlich ist.

Bereits in seinem Erkenntnis vom 29. November 1994, 90/14/0215 stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass es dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsförderung entsprechend genügen muss, wenn die Aufwendungen an sich – auch ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte – geeignet sind, 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. „*Gerade dies war aber nach den Ausführungen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren und nach den von ihm beigebrachten, von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen Unterlagen Ziel der besuchten psychologischen Seminare. 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.“*

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats besteht auch im gegenständlichen Fall ein hinreichend konkreter Zusammenhang zwischen dem von der Bw. betriebenen Psychologie-

studium und der von ihr ausgeübten Tätigkeit als Pädagogin und Bildungsberaterin. Danach ist sehr wohl davon auszugehen, dass

- das von der Bw. unternommene Studium im ausgeübten Beruf von Nutzen ist und einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweist
- die aus dem Psychologiestudium gewonnenen Kenntnisse im Rahmen der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit tatsächlich verwertet werden können und
- für die von der Bw. ausgeübte Tätigkeit ganz offensichtlich eine entsprechende psychologische Schulung nicht nur von Nutzen sondern sogar erforderlich ist.

Entgegen der Ansicht des FA kann nicht davon ausgegangen werden, dass bei einer Mathematik- und Physiklehrerin lediglich eine Wissenserweiterung in den Unterrichtsfächern als berufsspezifisch anzusehen ist. Wie aus den allgemeinen Informationsmaterialen zum Lehramtsstudium an der Uni Wien (<http://studieren.univie.ac.at>) hervorgeht, müssen Lehramtsstudierende zusätzlich zu den Lehrveranstaltungen im Rahmen der Unterrichtsfächer auch eine pädagogische Ausbildung absolvieren. Diese besteht aus der pädagogisch-wissenschaftlichen Berufsvorbildung, der schulpraktischen und der fachdidaktischen Ausbildung.... Durch die pädagogisch-wissenschaftliche und die schulpraktische Ausbildung sollen Lehramtsstudierende **persönliche, soziale und fachliche (pädagogische, didaktische, psychologische, bildungssoziologische und schultheoretische) Kompetenzen** erwerben. Diesbezüglich hat die Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung auch Fachprüfungszeugnisse aus ihrem Erststudium vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass „pädagogisch-psychologische Aspekte der Entwicklung und des Lernens“ prüfungsrelevante Fächer der pädagogischen Ausbildung waren.

Da bereits im Rahmen der Grundausbildung eines Lehrers der Erwerb von psychologischen Kompetenzen vorgesehen ist, ist eine in weiterer Folge unternommene Vertiefung oder Erweiterung derartiger Kompetenzen jedenfalls als nützlich für den ausgeübten Beruf zu erachten. Auch hat die Bw. nachvollziehbar und glaubhaft dargelegt, dass sie die im Psychologiestudium erlangten Kenntnisse auch in ihren Zusatzfunktionen als Bildungsberaterin und Betreuungslehrerin bzw. in ihrer Tätigkeit in der Suchtprävention verwertet. Die beantragten Kosten für das Psychologiestudium waren daher als Werbungskosten anzuerkennen.

Im Streitjahr hat die Bw. auch Einkünfte als Vortragende der G. bezogen, wobei sich eine Differenz zwischen der im AIS gespeicherten Mitteilung laut § 109 a EStG 1988 und der Erklärung der Bw. in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung ergeben hat. Über Vorhalt des UFS, gab die Bw. bekannt, eine Honorarnote übersehen zu haben und legte anlässlich der mündlichen Verhandlung eine korrigierte Berechnung der Einkünfte vor. Der

---

Einkommensteuerbescheid war daher insoweit abzuändern und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 978,91 in Ansatz zu bringen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. April 2008