



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 12. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 21. April 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommensteuer 2009

	2009
Werbungskosten	736,55 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	13.346,15 €
Einkommen	12.523,02 €
Einkommensteuer	322,04 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 1.519,04 €

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Datum 22. Februar 2010 reichte die Berufungswerberin ihre **Einkommensteuererklärung** für das Jahr 2009 auf elektronischem Wege beim zuständigen Finanzamt ein.

Darin beantragte sie unter anderem die Berücksichtigung von Aus-/Fortbildungskosten in Höhe von 2.875,76 € (KZ 722).

Mit **Eingabe vom 16. April 2010** übermittelte die Berufungswerberin weitere Informationen hinsichtlich ihrer Bildungsaufwendungen.

Die Berufungswerberin hätte in ihrem Onlineantrag übersehen, auch Tagesgelder geltend zu machen, dies werde nunmehr nachgeholt (292,60 €).

Sie sei von Beruf Volksschullehrerin und hätte die Ausbildung berufsbegleitend begonnen und sei seit Schulbeginn im September 2009 in Bildungskarenz. Sie hätte sich für den Lehrgang „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ entschieden, um den steigenden Anforderungen im Lehrberuf gerecht zu werden. Immer mehr Kinder hätten massive schulische Probleme, die zum Teil psychische Ursachen hätten. Die Ausbildung sei für ihre Berufsausübung von großem Nutzen und vom Landesschulrat durch Gewährung einer einjährigen Bildungskarenz befürwortet worden.

Aufstellung der Werbungskosten:

- Fragen der Ethik: 140,00 €
- Gerontopsychotherapie: 70,00 €
- Quantitative und qualitative Forschungsmethoden: 140,00 €
- Erste Hilfe in der psychotherapeutischen Praxis: 70,00 €
- Einführung in die Kinderpsychiatrie: 140,00 €
- Persönlichkeitstheorien: 154,00 €
- Selbsterfahrungsseminar Wendezeiten-Neuanfänge: 260,00 €
- Einführung in die Psychiatrie: 154,00 €
- Wissenschaftstheorie: 154,00 €
- Psychotherapieforschung: 77,00 €
- Einführung in die Psychopharmakologie: 154,00 €
- Überblick über Schulen und Methoden: 154,00 €

- Psycholog. Diagnostik und Begutachtung (Kinder): 77,00 €
- Das tiefenpsychologische Paradigma: 154,00 €
- Rehabilitation, Sonder- und Heilpädagogik: 154,00 €
- Jahresgebühr für den Anbieter des Propädeutikums: 72,00 €
- Nächtigung Wien (Selbsterfahrungsseminar): 110,00 €
- Fahrtkosten lt. Fahrtenbuch (1.528km á 0,42): 641,76 €
- Tagesgelder lt. Aufstellung: 292,60 €

GESAMTSUMME 2009: 3.168,36 €

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009** vom 21. April 2010 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Allgemeinbildende Kurse (unabhängig vom Berufsbild) seien Kosten der Lebensführung, auch wenn ein gewisser beruflicher Nutzen gegeben sei. Das vermittelte Wissen sei nicht berufsspezifisch für den Beruf einer Volksschullehrerin, da der Kurs von Personen mit Studienberechtigungsprüfung, mit Ausbildung im Krankenpflegedienst oder gehobenen medizinisch-technischen Dienst von Interesse sei.

Die Kosten hätten daher nicht anerkannt werden können.

Mit Eingabe vom 12. Mai 2010 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 eingereicht.

Da es sich im vorliegenden Falle um eine artverwandte Tätigkeit zum ausgeübten Lehrberuf handle, seien die gegenständlichen Ausgaben als Werbungskosten (Fortbildungskosten) abzugsfähig:

„Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse iRd ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können. Darüber hinaus reicht aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit aus.“

Weiters: *„Ein Indiz für eine artverwandte Tätigkeit liegt in der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten“*, was auch in diesem Falle gegeben sei.

Ergänzend werde eine Bestätigung des Landesschulrates übermittelt.

Landesschulrat für OÖ vom 10. Mai 2010 (Landesschulinspektorin):

„Frau Berufungswerberin ist seit 9. September 2002 als Volksschullehrerin durch den Landesschulrat OÖ angestellt. Ihr bisheriges Tätigkeitsfeld war vorwiegend Begleitlehrerin in Integrationsklassen und Klassenlehrerin in Vorschulklassen im städtischen Bereich (Wels-Stadt und Linz-Stadt). Sie war an Schulen mit sehr hohem Ausländeranteil beschäftigt. Besonders im Bereich ihres Einsatzfeldes geht es neben der Wissensvermittlung in hohem Ausmaß darum, auf psychosoziale Hintergründe von Schülern einzugehen, um diese bei

schulischen und auch persönlichen Schwierigkeiten zu unterstützen. Die Ausbildung zur Psychotherapeutin, die es ermöglicht psychosozial oder auch psychosomatisch bedingte Verhaltensstörungen mit wissenschaftlich-psychotherapeutischen Methoden zu behandeln, ist für den Lehrberuf sehr förderlich.

Aus diesem Grund haben wir Frau Berufungswerberin ein Bildungskarenzjahr im Schuljahr 2009/10 gewährt. Das Praktikum im Rahmen der Ausbildung, das lt. Psychotherapiegesetz in einer im psychosozialen Feld bestehenden Einrichtung im Umgang mit verhaltensgestörten oder beeinträchtigten, bzw. leidenden Personen absolviert werden muss, konnte durch ihre Tätigkeit in Integrations- und Vorschulklassen anerkannt werden."

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 18. Oktober 2010 wurde gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen.

Lt. Berufungsweberin würde es sich bei den beantragten Kosten um Fortbildungskosten handeln, da es sich um eine artverwandte Tätigkeit zum ausgeübten Beruf handle (das Praktikum werde durch die Tätigkeit in Integrations- und Vorschulklassen anerkannt).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 seien Aufwendungen für Aus- u. Fortbildungskosten im Zusammenhang mit der von der Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten abzugsfähig.

Eine Berufsfortbildung liege vor, wenn bereits ein Beruf ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung des bisherigen Berufes dienen (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Berufsausbildung hingegen sei gegeben, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Für die Klärung der damit im Zusammenhang stehenden wesentlichen Frage der Berufsidentität sei das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung aufgrund des Leistungsprofils des jeweiligen Berufes darstellt (VwGH 16.9.1986, 86/14/0114; 30.1.1990, 89/14/0212).

Nach wie vor nicht abzugsfähig seien Bildungsmaßnahmen, die allgemeinbildenden Charakter hätten, sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen würden (z.B. Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein).

Entgegen den Ausführungen in der Berufung sei dem Finanzamt eine Artverwandtschaft der Berufe Volksschullehrerin u. Psychotherapeutin nicht ersichtlich.

Dazu sei festzuhalten, dass die Zielsetzung des Lehrgangs psychotherapeutisches Propädeutikum die *Ausbildung zur Psychotherapeutin* sei.

Im gegenständlichen Fall würde laut den Ausführungen in der Berufung das Indiz für die Artverwandtschaft der Berufe darin liegen, dass zum einen erworbene Kenntnisse in der derzeit ausgeübten Tätigkeit verwertet werden würden können und zum anderen in der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten.

Dass Teile der Ausbildung zur Volksschullehrerin für den Lehrgang angerechnet würden, treffe nicht nur für die Berufsgruppe der Lehrer zu.

Laut Zulassungsbestimmungen hätten auch folgende Berufsgruppen diese Voraussetzungen erfüllt:

- AbsolventInnen der Sozialakademie / FH für Sozialarbeit
- AbsolventInnen der Pädagogischen Akademie
- Ehe- und FamilienberaterInnen
- MusiktherapeutInnen (Kurzstudium oder Universitätslehrgang)
- ÄrztInnen
- PädagogInnen
- PhilosophInnen
- PsychologInnen
- PublizistInnen und KommunikationswissenschaftlerInnen
- TheologInnen
- LehrerInnen an höheren Schulen
- Diplomierte Krankenschwestern/pfleger
- AbsolventInnen des gehobenen medizinisch-technischen Dienstes laut MTD.

Der Verwaltungsgerichtshof hätte bereits in mehreren Erkenntnissen (z.B. 17.9.1996, 92/14/0173; 27.6.2000, 2000/14/0096) festgestellt, dass derartige Kurse keine berufsspezifische Fortbildung darstellen. Unter anderem hätte der Verwaltungsgerichtshof auch in dem Umstand, dass jeweils Angehörige verschiedenster Berufsgruppen an den Kursen teilgenommen hätten, ein Indiz dafür gesehen, dass Wissen allgemeiner Art vermittelt worden sei.

Auch in dem vorgelegten Schreiben des Landesschulrates sei nur die FÖRDERLICHKEIT der Ausbildung als Psychotherapeutin für die Tätigkeit der Berufungswerberin bestätigt worden. Der Landesschulrat würde ausdrücklich nicht von einer Notwendigkeit dieser Ausbildung für die Tätigkeit als Volksschullehrerin sprechen. Dazu sei festzuhalten, dass die Zielsetzung des Lehrgangs psychotherapeutisches Propädeutikum die Ausbildung zur Psychotherapeutin sei. Aus allen diesen oben angeführten Gründen seien die geltend gemachten Aufwendungen dem Bereich des § 20 EStG 1988 und damit den nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung zuzuordnen, selbst wenn durchaus zu erkennen sei, dass gegebenenfalls das erworbene Wissen partiell auch im beruflichen Bereich Verwendung finden könnte. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes sei daher die Berufung als vollinhaltlich unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit Eingabe vom 24. November 2010 wurde ein **Antrag auf Vorlage der Berufung** zur Entscheidung durch die II. Instanz eingebracht.

Der Bescheid werde angefochten hinsichtlich der Nichtanerkennung der geltend gemachten Werbungskosten.

Es werde beantragt, die Werbungskosten gemäß eingereicherter Abgabenerklärung, sowie den nachträglich geltend gemachten Reisekosten zu berücksichtigen.

Wie bereits in der Berufung angeführt, würde es sich im vorliegenden Falle um eine artverwandte Tätigkeit zum ausgeübten Lehrberuf handeln, womit die gegenständlichen Ausgaben als Werbungskosten (Fortbildungskosten) abzugsfähig seien.

In der Berufungsvorentscheidung wird angeführt, dass die Anrechenbarkeit dieses Kurses auch für andere Berufsgruppen möglich sei und daher diese Kurse ein Allgemeinwissen vermitteln würden.

Da es sich hier nur um einige spezielle Berufsgruppen handle, könne dieser Rechtsansicht nicht Folge geleistet werden. Es sei vielmehr üblich, dass sämtliche Kurse bzw.

Weiterbildungsveranstaltungen für mehrere Berufsgruppen förderlich seien, womit alle diese Kurse ein Allgemeinwissen vermitteln würden und somit alle nicht abzugsfähig wären.

Dass diese Fortbildung ein Teil der Ausbildung zur Psychotherapeutin darstelle, könne nicht hinderlich sein.

Dies würde bedeuten, dass z.B. Seminare bzw. Vorträge an einer Universität betreffend Rechnungswesen bzw. Steuerlehre, welche jemand der im Rechnungswesen oder im beratenden Beruf tätig sei besucht, keine Aufwendungen hierfür geltend machen könnte, da diese Vorträge auch Teil einer Ausbildung z.B. zum Wirtschaftsakademiker wären.

Diese Auslegung sollte hier nicht Platz greifen und sei überzogen.

Aus diesen Gründen werde um antragsgemäße Erledigung des Berufungsbegehrens ersucht.

Mit **Vorlagebericht vom 7. Dezember 2010** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 29. September 2011** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin ersucht, bekannt zu geben, ob sie derzeit bereits wieder berufstätig und wenn ja, in welchem Bereich sie nunmehr tätig sei. Wenn nein, welche Tätigkeiten würden in näherer Zukunft durchgeführt.

Mit **Eingabe vom 17. Oktober 2011** übermittelte die Berufungswerberin folgendes Schreiben (auch durch die Schule, Arbeitgeber bestätigt):

Seit 13. September 2010 (Ablauf des Bildungskarenzjahres) sei die Berufungswerberin wieder im Schuldienst angestellt. Sie arbeite, wie auch vor dem Bildungskarenz, als BESF-Lehrerin (Besonderer Förderbedarf) und Sprachförderlehrerin an der VS in Linz. Die volle Lehrverpflichtung werde zurzeit für 13 Stunden in der Vorschulklasse und für 9 Stunden in der 2b-Integrationsklasse ausgeübt.

Der Großteil der Schüler der GS würde aus Familien mit Migrationshintergrund stammen. Bei den Schülern der Vorschulklasse würde es sich um schulpflichtige Kinder handeln, die aus verschiedensten Gründen (z.B. mangelnde körperliche Reife und Gesundheit, mangelnde intellektuelle Schulfähigkeit, mangelnde sozioemotionale Schulfähigkeit, Sprachdefizite, Verhaltensauffälligkeiten etc.) die Schulreife noch nicht erreicht hätten.

In der Integrationsklasse würden beeinträchtigte oder behinderte Schüler gemeinsam mit Regelschülern ihrem Entwicklungsstand entsprechend unterrichtet werden.

Die Berufungswerberin arbeite in beiden Klassen entweder im Team mit den Klassenlehrerinnen oder auch alleine mit Kleingruppen oder einzelnen Schülern. Die Tätigkeit bestehe neben der Wissensvermittlung, individuellen Förderung und Sprachförderung auch oftmals darin, auf psychosoziale Hintergründe von Schülern einzugehen und diese bei schulischen und auch persönlichen Schwierigkeiten zu unterstützen.

Mit **E-Mail vom 25. Oktober 2011** wurde gegenständliches Schreiben der zuständigen Amtsvertreterin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

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 insbesondere 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).

Die Berufungswerberin begehrte die Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch des sog. Psychotherapeutischen Propädeutikums als Werbungskosten im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrerin (VS-Lehrerin). Der Besuch dieser Bildungsmaßnahme erfolgte aus dem Grund, um den steigenden Anforderungen im ausgeübten Beruf gerecht zu werden.

Die Berufungswerberin hat nicht dargetan, ihre berufliche Tätigkeit ändern bzw. wechseln zu wollen.

Auf Grund dieser Tatsache war im gegenständlichen Berufungsverfahren jedenfalls zu überprüfen, ob die strittigen Aufwendungen als **Fortbildungskosten im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Lehrerin** zu qualifizieren waren.

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" (vgl. 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 (vgl. 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, 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 Berufungswerberin als Volksschullehrerin als Lehrerin für besonderen Förderbedarf (BESF) und Sprachförderlehrerin in einer Vorschulklasse und Integrationsklasse tätig ist.

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 (vgl. 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.

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 (vgl. 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 (z.B. 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 des Erkenntnisses 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 zumindest teilweise **unzweifelhaft als sinnvoll** zu erachten, was auch aus dem Schreiben des Landesschulrates vom 10. Mai 2010 hervorgeht:

„... geht es neben der Wissensvermittlung in hohem Ausmaß darum, auf psychosoziale Hintergründe von Schülern einzugehen.

....

Aus diesem Grund haben wir Frau Berufungswerberin ein Bildungskarenzjahr im Schuljahr 2009/10 gewährt.

... "

In Anbetracht dieser Ausführungen konnte sich der Unabhängige Finanzsenat im Zusammenhang 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.

(vgl. hierzu OÖN vom 29. September 2011:

„... Die Schülervertreter sind strikt gegen derartige Pläne. Sie fordern einen Ausbau der Schulpsychologie, um die Ursachen für Verhaltensauffälligkeiten einzelner Schüler zu klären ...“)

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 (vgl. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Unter den angeführten Aspekten war nach sorgfältiger Prüfung daher davon auszugehen, dass - wenn sich für die Berufungswerberin dadurch auch 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).

Nach ho. Ansicht sollte 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 bzw. Lehrerin einer Integrationsklasse 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 (zu dem auch der Bereich des Psychotherapeutischen Propädeutikums gehört) um eine derartige persönlichkeitsbildende Maßnahme gehandelt hätte, wurde aber auch vom Finanzamt nicht behauptet. Das zuständige Finanzamt stuft die Bildungsmaßnahme als „Allgemeinbildende Kurse“ ein (vgl. Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21. April 2010).

Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auch noch einmal auf die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in dem Erkenntnis vom 22.9.2005, 2003/14/0090 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.

In diesem Zusammenhang ist die gewählte Bildungsmaßnahme genauer zu durchleuchten. Gibt es nicht Bereiche welche jedenfalls den Umgang mit Kindern zum Inhalt haben und Bereiche welche zum Beispiel speziell auf therapeutische Maßnahmen abzielen. Vorweg kann festgestellt werden, dass es nicht zu den Aufgabenbereichen einer (VS-)Lehrerin gehört, die Schüler therapeutisch zu behandeln. Wesentlich ist aber das Erkennen von solchen Erfordernissen und allenfalls Meldung an die zuständigen Stellen. Weiters ist zu untersuchen, ob nicht allenfalls eine Trennung bzw. Zuordnung einzelner Bildungseinheiten möglich ist.

Im Folgenden erfolgt die Wiedergabe der einzelnen Inhalte und Voraussetzungen der einzelnen Lehrveranstaltungen (aus den Vorlagen der Berufungswerberin im Akt des Finanzamtes abgelegt). In kursiv wird hier die Ansicht des erkennenden Senates wiedergegeben.

< Über den Lehrgang:

Ein Einstieg in den Lehrgang ist jederzeit möglich.

Die Absolvierung dieses Lehrganges bildet eine inhaltliche Grundlage für die Qualifikation zum/zur Lebens- und Sozialberater/in.

Es ist auch möglich **nur an einzelnen Lehrgängen teilzunehmen**.

Da also die Teilnahme nur an einzelnen Lehrgängen möglich war, war eine Beurteilung dahingehend vorzunehmen, welche Lehrgänge auch für (VS-)Lehrer von Nutzen sein können und welche nicht. Es war also keine Beurteilung der gesamten Bildungsmaßnahme „Psychotherapeutisches Propädeutikum“ vorzunehmen, da die Berufungswerberin nicht

dargestellt hat, in diesem Bereich unmittelbar tätig werden zu wollen.

Ausgenommen von den gesetzlichen Zulassungsbedingungen (Reifeprüfung, Studienberechtigungsprüfung, etc.,) waren keine Voraussetzungen zum Besuch der einzelnen Lehrgänge erforderlich.

Da eine detaillierte Auseinandersetzung mit den einzelnen Lehrgängen unterblieb, erfolgte die Beurteilung anhand der kurzen Inhaltsdarstellungen; im Zweifel für die Einstufung als Fortbildungsmaßnahme.

< Fragen der Ethik (Kosten: 140,00 €):

Reflexion ethischer Forderungen in der Psychotherapie vor dem Hintergrund der Vielfalt psychotherapeutischer Konzepte, Menschenbilder und Methoden, der eigenen Wertorientierungen und gesellschaftlichen Normen.

*Der grundsätzliche Bereich gesellschaftlicher Normen stellt einen Bereich dar, der **nicht** unbedingt auf den Bildungsbereich abgestimmt ist.*

< Gerontopsychotherapie (Kosten: 70,00 €):

normale und pathologische Alterungsvorgänge; Störungen im höheren Alter.

*In welchem Bereich gerade diese Bereiche Anwendung im Unterricht bzw. Umgang mit Kindern finden sollen, kann hier **nicht** erkannt werden.*

< Quantitative und qualitative Forschungsmethoden:

Funktion und Methoden der modernen Wissenschaft; psychotherapeutische Praxis.

*Aufgabe einer Lehrerin ist es sicherlich nicht, Psychotherapie in der Praxis anzuwenden bzw. wissenschaftlich zu beleuchten. Ein Fortbildungscharakter kann hier **nicht** erkannt werden.*

< Erste Hilfe in der psychotherapeutischen Praxis (Kosten: 70,00 €):

Erkennen und Einschätzen von Gefahren für Leben und Gesundheit.

Gerade hier ist die Fähigkeit eines Lehrers gefordert, Verhaltensauffälligkeiten zu erkennen. Dies ist ein wesentlicher Inhalt gerade im Grundschulbereich.

Werbungskosten: Lehrgangskosten: 70,00 €; Fahrtkosten: 25,20 € (60km)

< Einführung in die Kinderpsychiatrie (Kosten: 140,00 €):

Grundzüge der Therapie und Diagnostik.

Zumindest ansatzweise kann dieser Bereich auch für eine Lehrerin von Vorteil und dienlich sein.

Werbungskosten: Lehrgangskosten: 140,00 €; Fahrtkosten: 17,64 € (42km)

< Persönlichkeitstheorien (Kosten: 154,00 €):

Einführung in das wissenschaftliche Konstrukt der Persönlichkeit und seine Bedeutung für therapeutische Zugänge. Persönlichkeitstheorien vs. Persönlichkeitsmodelle.

*Der Bereich Persönlichkeitstheorien und Modelle beziehen sich sehr auf den Bereich der Therapie(-möglichkeiten). Für den Bildungsbereich sind diese Bereich **nicht** relevant.*

< Selbsterfahrungsseminar Wendezeiten-Neuanfänge (Kosten: 260,00 €):
methodenspezifische Selbsterfahrung im Sinne des Aufnahmeverfahrens für die Psychotherapieausbildung.

*Da in der Psychotherapie kein wesentlicher Inhalt einer Lehrtätigkeit erkannt werden kann, können diese Aufwendungen **nicht** den Fortbildungsaufwendungen zugerechnet werden.*

< Einführung in die Psychiatrie (Kosten: 154,00 €):
psychiatrische Untersuchung und Behandlung.

*Aufgabe einer Lehrerin ist es **nicht** selbst Behandlungen bzw. Behandlungsmöglichkeiten zu tätigen bzw. zu erkennen.*

< Wissenschaftstheorie (Kosten: 154,00 €):
Handeln in der Psychotherapie ev. auch in der Beratung; Welt- und Menschenbilder
*Auch hier ist ein Anwendungsbereich hauptsächlich im therapeutischen Bereich zu sehen und **nicht** im Bildungsbereich.*

< Psychotherapieforschung (Kosten: 77,00 €):
*Allein schon der Titel dieses Lehrgangs lässt eine Beziehung zur Lehrtätigkeit **nicht** erkennen.*

< Einführung in die Psychopharmakologie (Kosten 154,00 €):
Überblick über die Gruppen von Psychopharmaka, deren Wirkungen und Nebenwirkungen.
*Wie Wirkstoffe auf das Nervensystem sich auswirken, kann **nicht** Inhalt einer Lehrtätigkeit sein.*

< Überblick über Schulen und Methoden (Kosten 154,00 €):
verschiedene Paradigmen in der Psychotherapie.
*Bei einer Lehrtätigkeit ist das Erkennen von Therapiebedarf von Vorteil, aber **nicht** die Therapie selbst. Auch nicht welche Modelle und Methoden allenfalls möglich sind.*

< Spezielle Probleme der Diagnostik und Begutachtung im Kindes- und Jugendalter (Kosten 77,00 €):

Hier weist der Titel jedenfalls auf eine mögliche Berufsbezogenheit hin.

Werbungskosten: Lehrgangskosten: 77,00 €; Fahrtkosten: 72,24 € (172km)

< Das tiefenpsychologische Paradigma (Kosten 154,00 €):
Darstellung der wichtigsten Strömungen der tiefenpsychologischen Schulen.
*Dieser Bereich weist auf sehr theoretische Inhalte und Anwendungsbereiche von Psychotherapeuten hin; **nicht** auf unterrichtende Tätigkeiten.*

< Rehabilitation, Sonder- und Heilpädagogik (Kosten 154,00):

Beratung, Begleitung

In großzügiger Auslegung könnte hier der Bereich Pädagogik auch für die Tätigkeit der Berufungswerberin von Nutzen sein.

Dieser Kurs fand im Jänner 2010 statt, wurde aber bereits im Dezember 2009 bezahlt. Aus verwaltungsökonomischen Gründen werden die diesbezüglichen Fahrtkosten ebenfalls bereits im Jahr 2009 berücksichtigt. Laut Routenplaner (www.viamichelin.at) beträgt die Entfernung zum Lehrgangsort (KH Barmherzige Schwestern) 7km. Insgesamt wurden an den drei Tagen also 42km zurückgelegt.

Werbungskosten: Lehrgangskosten: 154,00 €; Fahrtkosten: 17,64 € (42km).

< Jahresgebühr:

Da sich diese Gebühr auch auf die anerkannten Lehrgänge bezieht, waren diese Kosten als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Werbungskosten: 72,00 €.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Bildungsmaßnahmen also für die **konkrete Berufsausübung** von großem Nutzen sein müssen.

Wesentlich für die Einstufung der streitgegenständlichen Bildungsmaßnahmen ist die tatsächliche Tätigkeit der Berufungswerberin. Die Berufungswerberin ist nach dem Ende des Bildungskarenzjahres wiederum in einem Bereich tätig, in dem psychotherapeutische Kenntnisse jedenfalls von großer Wichtigkeit und von großem Vorteil sind. Gemeint sind hier derartige Kenntnisse und nicht unbedingt deren unmittelbare Anwendbarkeit. Als BESF-Lehrerin (=Besonderer Förderbedarf) und Sprachförderlehrerein sind derartige Kenntnisse unmittelbar von Vorteil. In nicht unwesentlichem Umfang auch in einer sogenannten Integrationsklasse. In einer Integrationsklasse werden beeinträchtigte oder behinderte Schüler gemeinsam mit Regelschülern unterrichtet. Dass hierzu besondere Umgangsformen und entsprechende psychologische bzw. psychotherapeutische Kenntnisse von Vorteil sind bzw. sein können, steht für den erkennenden Senat außer Zweifel.

Da es sich somit zumindest bei einzelnen Lehrgängen um Aufwendungen im Zusammenhang mit der von der Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeit handelte, war der Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für diese Teilbereiche erfüllt. Die diesbezüglichen Aufwendungen stellen somit Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit als Lehrerin dar.

Die mit Eingabe vom 16. April 2010 zusätzlich beantragten **Tagesgelder** sind allerdings auch für die zu berücksichtigenden Lehrgänge nicht anzuerkennen:

Gem. [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für

Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen unter dem Begriff Werbungskosten einzuordnen.

Als Obergrenze gelten die Beträge des § 26 Z 4 leg.cit..

Das Gesetz regelt also, dass lediglich **Mehraufwendungen** des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen zu berücksichtigen sind.

In Anlehnung an oben genannte gesetzliche Bestimmung sind aber Verpflegungsaufwendungen in Zusammenhang mit beruflich veranlassten Reisen nur anzuerkennen, wenn tatsächlich **Mehraufwendungen** angefallen sind. Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise und führen meist zu keinen Verpflegungsmehraufwendungen. Die üblichen Verpflegungsausgaben während eines Arbeitstages werden aber durch eine Reise überschritten, wenn sie solange andauert, dass der Steuerpflichtige auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss (vgl. VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151). Es ist also eine Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen und nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung vorzunehmen.

Den Reiseaufzeichnungen der Berufungswerber folgend, kann ein derartiger **Mehraufwand** nicht erkannt werden.

Der angefochtene Bescheid war entsprechend abzuändern:

- Arbeitsmittel: 90,83 € (bereits im Erstbescheid berücksichtigt)
- Fort- Ausbildung: 441,00 €
- - dazugehörige Fahrtkosten: 132,72 €
- Jahresgebühr APG: 72,00 €
- **Werbungskosten 2009: 736,55 €**

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 8. November 2011