



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 7. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 5. Oktober 2005, mit dem der am 1.3.2005 ausgefertigte Einkommensteuerbescheid 2003 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde und gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2003 vom 5. Oktober 2005 entschieden:

Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den am 5.10.2005 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erzielt Lohneinkünfte als Lehrerin für Mathematik an einem Abendgymnasium. Sie hat beginnend mit 1988 verschiedene, teilweise vom Arbeitgeber bezahlte Fortbildungsveranstaltungen besucht (Hochschullehrgang Fachdidaktik Mathematik 1988-1990; Ausbildung TZI 1993 bis 2001; Gestaltpädagogik 1994-1996). In den Jahren 1996 bis 1997 hat sie das Propädeutikum für Psychotherapeuten absolviert. Ab 1997 besuchte sie verschiedene Fortbildungen im Rahmen der ÖGATAP.

Im Frühjahr 2004 legte sie die Prüfung zur Psychotherapeutin ab. Im Herbst 2004 wurde sie in die Liste der Psychotherapeuten eingetragen.

Mit Bescheid vom 5.10.2005 wurde der am 1.3.2005 ausgefertigte Bescheid, mit dem eine erklärungsgemäße Veranlagung zur Einkommensteuer für 2003 erfolgt war, gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit dem gleichzeitig erlassenen neuen Bescheid betreffend Einkommensteuer für 2003 wurden – abweichend vom ursprünglichen Bescheid - folgende Ausgaben nicht mehr als Werbungskosten in Abzug gebracht:

Seminargebühren	1.762,20
Kilometergeld lt. Aufstellung	1.125,00
Reisespesen Seminare	740,24
Fachliteratur	738,07
Gesamt	4.365,51

Begründend führte das Finanzamt aus, es läge „keine berufspezifische Fortbildung“, sondern Ausbildung vor. Bei der beantragten Literatur handle es sich um keine Fachliteratur im Sinne des § 16 EStG 1988.

Die am 7.11.2005 eingebrachte Berufung richtet sich gegen den Aufhebungsbescheid und den neuen Einkommensteuerbescheid. Die Berufung verweist auf die Veranlagung zur Einkommensteuer für 1999, wo zunächst strittig gewesene Aufwendungen für derartige Seminare im Berufungsverfahren als Fortbildungskosten im Zusammenhang mit der Lehrtätigkeit steuerlich berücksichtigt worden seien. In der angesprochenen (gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 gerichteten) Berufung vom 14.8.2001 ist u.a. ausgeführt:

„...Sie ist in dieser Funktion ausschließlich am Abendgymnasium tätig, welches nur für Studierende im 2. Bildungsweg ab dem 17. Lebensjahr zugänglich ist. Diese Studierenden sind teilweise stark mit psychischen Problemen belastet (v.a. Schulabrecher oder jene, die bereits 1-2 x die Tagesschule wiederholt haben).“

„Zu ihrer Aufgabe zählt auch die Funktion als Beratungslehrerin, als welche sie Mittelschülern und auch Kollegen in Fällen von Verhaltensproblemen, Verhaltensauffälligkeiten und sonstigen schulsozialen Problemen zur Verfügung stehen muss. Für diese Beratungstätigkeit bedarf es zum Verständnis und fachlich kompetenter Beratung auch gewisser therapeutischer Kenntnisse. ...“

Das „Pädagogische Institut“ habe die Kosten für den Besuch der Seminare zur Hälfte getragen, „bis dies auf Grund von Kürzungen der Mittel nicht mehr möglich gewesen“, sei. Bei der beantragten Fachliteratur handle es sich um „für den Lehrberuf erforderliche Titel“, was mit dem Finanzamt telefonisch abgeklärt worden sei.

In der abweisenden Berufungsentscheidung vom 6.3.2006 führte das Finanzamt aus, Kosten für die Seminare „Imaginative Psychotherapie“, Atmen, Stimme, Singen“

und „Supervision“ sowie ein Workshop ohne gesetzeskonforme Rechnung und Titel seien gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Bei der Fachliteratur handle es sich um Kinderbücher wie Frau Holle, Hänsel und Gretel „um nur einige zu nennen“, um Sprach- und Reisebücher und um Bücher im Zusammenhang mit den nicht abzugsfähigen Seminaren.

Im Vorlageantrag vom 10.4.2006 wurde ergänzend vorgebracht, die Berufungsgeberin sei seit 1986 Professorin. Ihr Ziel sei stets gewesen, eine besonders gute Professorin zu sein, weshalb sie seit 15 Jahren an zahlreichen Fortbildungsmaßnahmen teilgenommen habe. Auch 2003 habe sie Seminare besucht um das bisher Erlernte vertiefen und ihren Lehrberuf bestmöglich ausüben zu können. Die Seminare hätten den Umgang mit sozialem Lernen, Stimm- und Sprechschulungen, Erkennen und Beratung von Angststörungen und psychosomatischen Beschwerden der Schüler zum Gegenstand gehabt. Aus der angeschlossenen Beschreibung der 2003 besuchten Seminare sei ersichtlich, dass „die Seminarinhalte alle für den Lehrberuf vorgesehen und zur Sicherung dieses Berufes dienlich seien. Sie habe ihre Berufschancen durch den Besuch der Seminare verbessert. Als pragmatische Lehrerin falle sie zwar unter das starre Vorrückungsschema, bei einer allfälligen Bewerbung „im EU- oder Ausland bzw. als Schuldirektorin“ sei die erworbene Qualifikation aber hilfreich. Dass sie „im Zuge der 15-jährigen Fortbildungsmaßnahmen“ am 2.2.2004 die Prüfung als Psychotherapeutin ablegen werde, sei nie ihr Ziel, sondern nur eine Nebenerscheinung gewesen. Sie werde dies nie als Hauptberuf ausüben. Selbst wenn sie dies je vorgehabt hätte, wäre dies durch die steuerliche Absetzbarkeit von Ausbildungskosten ab 2000 „kein Grund, ihr die Aufwendungen abzuerkennen“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufhebungsbescheid:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

In der innerhalb eingeräumter Mängelbehebungsfrist nachgereichten Begründung zur Berufung gegen den Aufhebungsbescheid wurde ausgeführt, der am 1.3.2003 ausgefertigte Einkommensteuerbescheid (in welchem keine Kürzung der Werbungskosten

erfolgt war) sei „als richtig betrachtet worden“. Der Bescheid wäre daher nicht aufzuheben gewesen.

Dies erweist sich als unzutreffend. Zum einen wurde im Vorlageantrag vom 10.4.2006 eingeräumt, dass die im aufgehobenen Bescheid als Werbungskosten berücksichtigten Ausgaben für Fachliteratur überhöht waren. Zum anderen sind die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin zu Unrecht bei den Einkünften aus der unterrichtenden Tätigkeit in Abzug gebracht worden (s. dazu unten).

Die gegen den Aufhebungsbescheid gerichtete Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuerbescheid:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999 wurde im § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Z 10 eingefügt. Danach sind Werbungskosten auch die Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen. Die Bestimmung ist für nach dem 31.12.1999 endende Lohnzahlungszeiträume anzuwenden (§ 124 b Z 43 EStG 1988).

Fortbildung liegt 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 19.3.1997, 95/13/0238). Entscheidend für die Frage, ob Fortbildung im bisherigen (Lehr-)Beruf oder Ausbildung in einem neuen Beruf vorliegt, ist, dass die aufgezeigten Bildungsmaßnahmen weit über die bloße Fortentwicklung der im bisherigen Beruf erworbenen Kenntnisse hinaus gehen. Dass dies hier zutrifft, ergibt sich schon aus dem Umstand, dass andere Lehrpersonen ohne Ausbildung auf dem Gebiet der Psychotherapie dieselbe Tätigkeit wie die Berufungswerberin (auch die einer Beratungslehrerin) ausüben. Die Ausbildung zur Psychotherapeutin stellt daher keine Aus- oder

Fortbildung im ausgeübten Beruf als Lehrerin (für Mathematik) dar. Durch den Abschluss des Studiums wurde die Grundlage für eine Tätigkeit als Psychotherapeutin geschaffen.

Es bleibt zu prüfen, ob die Ausgaben für eine mit der Lehrtätigkeit verwandten Tätigkeit erfolgt sind. Der Begriff der „verwandten Tätigkeit“ ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064). Ob die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordern, ist an Hand des Berufsbildes bzw. des Inhaltes der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen. Die wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten ist ein Indiz für die Verwandtschaft von Tätigkeiten (Doralt, EStG, § 16, Tz 203/4 mwH).

Nach der im § 1 Psychotherapiegesetz enthaltenen Berufsumschreibung ist die Ausübung der Psychotherapie im Sinne dieses Gesetzes 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.

Dagegen hat die Tätigkeit einer (AHS-)Lehrerin die Vermittlung von Wissen zum Ziel. Es ist unbestritten und wurde auch vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt, dass die im Rahmen der psychotherapeutischen Ausbildung erworbenen Kenntnisse auch für die Lehrtätigkeit vorteilhaft sein können. Deswegen ist aber die Lehrtätigkeit noch nicht mit einer therapeutischen Tätigkeit vergleichbar. Schließlich sind derartige Kenntnisse in nahezu jedem Beruf wertvoll, bei dem es zum Kontakt mit Menschen kommt. Der Beruf der AHS-Lehrerin und jener einer Psychotherapeutin sind daher nicht „verwandt“ iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988. Zu diesem Ergebnis ist der UFS im

übrigen schon in zahlreichen Berufungsentscheidungen gelangt. Nur beispielsweise seien angeführt:

- UFS RV/1681-W/03 betreffend einen Lehrgang „Psychotherapie Propädeutikum“ bei einer Volksschullehrerin (Berufungsjahr 2000);
- UFS RV/0458-W/03 betreffend Kosten für das psychotherapeutische Propädeutikum bei einem in der Jugendbetreuung tätigen Sozialpädagogen (Berufungsjahr 2001);
- UFS RV/0420-I/06 betreffend eine Lehrerin für Biologie, Chemie und Labor an einer höheren Bildungslehranstalt (Berufungsjahr 2003);
- UFS RV/0416-L/03 betreffend die Kosten (für Teile) des psychotherapeutischen Propädeutikums bei einer AHS-Lehrerin

Soweit die Berufungswerberin durch ihren Hinweis auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 einwendet, sie sei an ihrer Schule als (eine von vier) Beratungslehrer/innen tätig, war festzustellen, dass dies für 1999 zutreffend war. Ab ihrer Karenzierung im Jahr 2000 wurden diese Aufgaben einer Kollegin übertragen. Ob sie künftig wieder als Beratungslehrerin tätig sein werde, ließ die Berufungswerberin (sie ist seit dem Schuljahr 2002/03 - nach Ablauf der Karenz – wieder an der Schule tätig) offen. Es könnte sein, dass sie mit dieser Aufgabe wieder betraut werde. Der Schuldirektor verneinte einen Zusammenhang der absolvierten Seminare mit der Lehrtätigkeit. Er erteilte die Auskunft, die Berufungswerberin mache „*nichts anderes als die anderen Lehrpersonen auch*“.

Auch der Einwand, die psychotherapeutische Ausbildung erhöhe ihre Chancen bei allfälligen künftigen Bewerbungen, vermag – selbst wenn er zutreffen sollte – einen Abzug als Werbungskosten nicht zu rechtfertigen, bestimmt doch § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, 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. Dies trifft z.B. auf Ausbildungskosten zur allgemeinen Chancenverbesserung im Berufsleben zu (VwGH 28.10.1993, 90/14/0040). Daher kann auch die vorgelegte Bestätigung des Landeschulinspektors, wonach die von der Berufungswerberin „*im Kalenderjahr 2003 besuchten privaten Fortbildungsveranstaltungen als für ihre berufliche Tätigkeit förderlich zu qualifizieren*“ seien, zu keiner anderen Beurteilung führen.

Die mit der absolvierten Ausbildung auf dem Gebiet der Psychotherapie in Zusammenhang stehenden Ausgaben sind daher nicht als Werbungskosten bei den Einkünften

aus der Lehrtätigkeit abzugsfähig. Zu beachten ist allerdings, dass die geltend gemachten Ausgaben nicht zur Gänze im Rahmen der psychotherapeutischen Ausbildung angefallen sind:

Bei ihrer Vorsprache am 2.5.2007 konnte die Berufungswerberin darlegen, dass die Kurse in Erbach (D) und Hallein im Zusammenhang mit ihrer unterrichtenden Tätigkeit und nicht in Zusammenhang mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin standen. Daselbe gilt für den Kurs „Ganzheitliche Atem, Stimm- und Sprechschulung“. Bereits im Vorlageantrag führte sie dazu aus, die Stimme sei „*ihre absolute Schwachstelle als Lehrerin*“. Richtiges Atmen und stimmbildende Übungen sollten die häufigen Erkrankungen im Halsbereich verringern. Diese Ausgaben sind aus beruflichen Gründen erfolgt.

Weiters hat die Berufungswerberin die als „Fachliteratur“ geltend gemachten Bücher vorgelegt. In den Büchern sind u.a. auch Märchen (Hänsel und Gretel, Frau Holle) wiedergegeben. Die Wiedergabe beschränkt sich aber auf einen geringen Teil des jeweiligen Buches, eigentliches Thema ist jeweils die Besprechung der Märchen aus verschiedenen Blickwinkeln. Es handelt sich daher um keine Märchenbücher, sondern um (wissenschaftliche) Abhandlungen über die Märchen. Nach Auskunft der Berufungswerberin wurden die Bücher in den Seminaren dazu verwendet, um das Thema „Prüfungsangst“ zu bearbeiten. Es ist daher auch hinsichtlich der Bücher davon auszugehen, dass sie aus beruflichen Gründen gekauft wurden.

Die im Jahr 2003 als Werbungskosten abzugsfähigen Ausgaben errechnen sich daher wie folgt:

Km-Geld für Fahrten zu Seminaren (in Hallein und Erbach)	834,46
Seminar Atem-, Stimm – und Sprechschulung	65,00
Fachliteratur (laut Vorlageantrag vom 10.4.2006)	607,11
Nicht strittige Werbungskosten	1.837,06
Werbungskosten laut Berufungsentscheidung	3.343,63

Die Berechnung des Einkommens und die darauf entfallende Abgabe ist dem ange schlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 4. Mai 2007