

GZ. RV/0046-F/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Dr. Mag. Klaus Winkler Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Beruf der Bw. ist Kindergärtnerin. In Ausübung dieses Berufes leitete sie den Kindergarten "K L" nach weiterentwickelter Montessorimethode und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte
© Unabhängiger Finanzsenat

aus nichtselbständiger Arbeit. Im Rahmen ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 machte die Bw. Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch des Universitätslehrganges "Psychotherapeutisches Fachspezifikum - Methodenspezifische Ausrichtung: Psychodrama" an der Universität I in Höhe von 9.111,59 € (Unterrichtsgeld, Studienbeitrag, Seminargebühr, Tages- und Nächtigungsgelder, Fahrtkosten, Fachliteratur, Arbeitsmittel) als Werbungskosten geltend.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2002 vom 12. Dezember 2003 anerkannte das Finanzamt diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten, weil der Beruf der Psychotherapeutin mit dem der Kindergärtnerin nicht artverwandt sei.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2002 mit Schriftsatz vom 8. Jänner 2004 erhobenen Berufung wandte die steuerliche Vertreterin der Bw. ein, dass die Bw. in ihrer täglichen Arbeit als Kindergärtnerin schwierigen pädagogischen Situationen ausgesetzt sei und sie sich deshalb für eine pädagogische Fortbildung, nämlich die des Psychodramas, entschieden habe. Um Fortbildung handle es sich dann, wenn der Steuerpflichtige "seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können". Fortbildungskosten dienten dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Bw. beabsichtigte nicht, den selbständigen Beruf der Psychotherapeutin auszuüben, sondern mache die Ausbildung zum Psychodrama, um den gestiegenen Anforderungen in ihrem Beruf gerecht zu werden.

Unter Verweis auf entsprechende Literatur führte die steuerliche Vertretung der Bw. dazu weiters aus, dass es sich bei der Psychodramatherapie um eine gruppendifferentielle Therapieform hande, die ihre Tätigkeit als Kindergärtnerin entscheidend erleichtere und verbessere. Das Psychodrama sei eine therapeutische Methode, die sich speziell um Kinder- und Jugendbereich in der Präventivarbeit bewährt habe und deshalb vorwiegend in Kindergarten und Schulen angewendet werde. In Wien gebe es Kindergärtnerinnen, die seit Jahren das Psychodrama in ihrer täglichen Arbeit anwenden würden. Die psychodramatischen Interventionen würden sich gerade bei der Arbeit mit aggressiven Kindern und bei der Förderung der Beziehungs- und Konfliktfähigkeit von Kindern als sehr hilfreich erweisen. Das Psychodrama könne nicht als Therapieform durch einen selbständigen Psychotherapeuten reduziert und somit ausschließlich als Ausbildung zu einem der Kindergärtnerin nicht artverwandten Beruf qualifiziert werden. Die Bw. besuchte den gegenständlichen Universitätslehrgang um als Kindergärtnerin den täglichen Anforderungen der Kinder, Eltern,

und Mitarbeiter besser gerecht zu werden. Die obgenannte Tätigkeit der Bw. erfordere neben umfassenden pädagogischen auch psychologische Kenntnisse.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2004, auf deren zusätzliche Begründung verwiesen wird, stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag vom 11. Februar 2004 verweist die steuerliche Vertretung der Bw. auf das begründete Berufungsvorbringen, wonach es sich beim gegenständlichen Universitätslehrgang um eine Fortbildung im pädagogischen Sinne handle und deshalb bereits aus diesem Grund Werbungskosten vorlägen. Im Übrigen lägen doch Fortbildungsmaßnahmen zu einer verwandten beruflichen Tätigkeit vor. Unter Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien 1999, Rz 358, führte die steuerliche Vertretung ergänzend dazu aus, dass die Tätigkeit einer Leiterin eines Kindergartens und die einer Psychotherapeutin im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse erfordere. Aufgabe einer Kindergärtnerin sei nicht nur die Beaufsichtigung von Kindern, sondern vor allem die Bedachtnahme auf das seelische Wohl der Kinder. Die rein pädagogische Ausbildung einer Kindergärtnerin reiche nicht aus, seelische Leiden und Verhaltensauffälligkeiten bei Kindern zu erkennen und nach deren Ursachen zu suchen. Ferner erfordere die Tätigkeit als Kindergärtnerin zum Teil ein hohes Maß an familientherapeutischem Geschick. Die erlernte Methode des Psychodramas beziehe das gesamte soziale Netz mit ein und habe sich in der Arbeit mit Kindern als besonders wirkungsvoll erwiesen. Die strittigen Aufwendungen ständen somit jedenfalls im Zusammenhang mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit; jedenfalls sei die Artverwandtschaft der Psychotherapeutin mit der Kindergärtnerin bzw. Leiterin eines Kindergartens gegeben.

Für das Vorliegen einer verwandten Tätigkeit spreche auch die wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszielen oder die Verwertungsmöglichkeit der erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit. So ständen in Österreich jeder Kindergärtnerin mehrere Bildungswege offen, die im Zusammenhang mit ihrem Stammberuf als Kindergärtnerin zu sehen seien. Beispielsweise werde das Fächerbündel der Erziehungswissenschaften, Pädagogik und Psychologie als ein Studium angeboten. Im Zuge dieses Studiums könne jede Kindergärtnerin das psychotherapeutische Propädeutikum absolvieren und im Anschluss ergänzend eine Psychotherapieausbildung machen.

Die Verwertungsmöglichkeit der durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit in einem wesentlichen Umfang sei sowohl auf Grund der oben dargestellten Argumente als auch aus der beiliegenden Bestätigung des Arbeitgebers, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, im Berufungsfall ersichtlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der Bw. geleisteten Ausgaben für den Universitätslehrgang "Psychotherapeutische Fachspezifikum - Methodenspezifische Ausrichtung: Psychodrama" von 9.111,59 € Werbungskosten begründen.

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

Werbungskosten im Sinne des im Streitjahr anzuwendenden § 16 Abs. 1 Z 10 (erster Satz) EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes (StRefG) 2000 sind Werbungskosten ua.

Aufwendungen oder Ausgaben **für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit.** Aufwendungen oder Ausgaben für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen, die nicht im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen, fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

Zur Frage, ob es sich bei den strittigen Aufwendungen der Bw. für den Universitätslehrgang "Psychotherapeutisches Fachspezifikum - Methodenspezifische Ausrichtung: Psychodrama" um Aufwendungen für eine **Ausbildungs- oder Fortbildungsmaßnahme** handelt, ist Folgendes zu sagen:

Berufliche Fortbildung liegt vor, wenn die Berufsausbildung abgeschlossen ist und wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, und fallen damit im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit an. Die berufliche Ausbildung ist hingegen gegeben, wenn die Bildungsmaßnahme der Erlangung eines (anderen) Berufes dient. Maßgeblich für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung ist, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes oder der Verbesserung der Fähigkeiten und Kenntnisse im bereits ausgeübten Beruf dienen, sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und -gepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofiles des betreffenden Berufes darstellt (siehe

dazu VwGH 19.3.1997, 95/13/0238, 0239; VwGH 17.12.1998, 97/15/0091; vgl. auch Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 203/2 f zu § 16 EStG 1988).

Die Tätigkeit als Psychotherapeut liegt nicht im Rahmen des Berufsfeldes "KindergärtnerInnen". Psychotherapeut ist ein eigenständiger Beruf, der dann in verschiedenen Berufsfeldern ausgeübt werden kann. Die Ausbildung erfolgt nach dem Psychotherapiegesetz, BGBl. Nr. 363/1990 idGf.

Gemäß § 1 Abs. 1 leg. cit. ist die Ausübung der Psychotherapie die nach einer allgemeinen und besonderen Ausbildung erlernte, umfassende, bewusste und geplante Behandlung von psychosozial oder auch psychosomatisch bedingten Verhaltsstörungen und Leidenszuständen mit wissenschaftlich-psychotherapeutischen Methoden in einer Interaktion zwischen einem oder mehreren Behandelten und einem oder mehreren Psychotherapeuten mit dem Ziel, bestehende Symtome zu mildern oder zu beseitigen, gestörte Verhaltensweisen und Einstellungen zu ändern und die Reifung, Entwicklung und Gesundheit des Behandelten zu fördern.

Gemäß § 1 Abs. 2 leg. cit. besteht die selbständige Ausübung der Psychotherapie in der eigenverantwortlichen Ausführung dieser Tätigkeiten, unabhängig davon, ob diese Tätigkeiten freiberuflich oder im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausgeübt werden.

Die Bw. hat im Berufsjahr den Beruf einer Kindergärtnerin bzw. Leiterin eines Kindergartens ausgeübt; als Absolventin des Ausbildungslehrganges Fachspezifikum erweitern sich (nach Eintragung in die Liste der Psychotherapeuten) ihre Berufschancen als Kindergärtnerin um die Berufschancen als Psychotherapeutin. Die Teilnahme am Fachspezifikum ist keine an der Ausübung des bisherigen Berufes Kindergärtnerin bzw. Leiterin des Kindergartens, sondern eine, am Bildungsziel Berufszulassung als Psychotherapeut orientierte, Bildungsmaßnahme. Bildungsmaßnahmen, die das Erlernen eines Berufs als Ausbildungsziel haben und dadurch die Berufsmöglichkeiten erweitern, sind Ausbildungsmaßnahmen. Die Ausbildung zum Psychotherapeuten sieht nach erfolgreichem Abschluss durch Ablegung einer schriftlichen und mündlichen Prüfung vor einer Kommission in erster Linie die Berechtigung zur Ausübung eines selbständigen Berufes, nämlich den des Psychotherapeuten, vor. Für eine Ausbildungsmaßnahme ist im Übrigen nicht wesentlich, ob auf Grundlage des neuen Fachwissen ein Beruf ausgeübt wird oder nicht. Den Absolventen des Ausbildungslehrganges Fachspezifikum steht damit eine Berufsmöglichkeit offen, die Absolventen anderer Lehrgänge nicht haben.

Der Umstand der Möglichkeit der Verwertung von Teilen der durch den gegenständlichen

Universitätslehrgang erworbenen Kenntnisse im von der Bw. ausgeübten Beruf als Kindergärtnerin bzw. Kindergartenleiterin rechtfertigt es für sich allein nicht, von einer spezifisch fachlichen Weiterbildung (= Fortbildung) in dem von ihr bereits ausgeübten Beruf zu sprechen. An der Beurteilung des gegenständlichen Universitätslehrganges als Berufsausbildung vermag damit auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Bw. die im gegenständlichen Universitätslehrgang erworbenen Fachkenntnisse - so auch die psychotherapeutische Methode des Psychodramas - im bereits ausgeübten Beruf nützlich sind bzw. sein werden. Auch wenn einzelne belegte Fächer bzw. Seminare für sich betrachtet Berufsfortbildung sind, handelt es sich doch insgesamt gesehen um einen gemischten Aufwand, der im Hinblick auf das aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 abgeleitete Aufteilungsverbot nicht abzugsfähig ist. Der Umstand allein, dass Bildungsmaßnahmen für das berufliche Fortkommen vorteilhaft sind, vermag an der Beurteilung als Ausbildung schon deswegen nichts zu ändern, weil jede gediegene Ausbildung geeignet ist, die Chancen im Berufsleben zu verbessern, ohne deswegen die Eigenschaft einer Ausbildung zu verlieren. Die Bw. bildet sich somit im Rahmen des in Rede stehenden Universitätslehrganges nicht vordergründig in ihrem bereits ausgeübten Beruf als Kindergärtnerin bzw. Kindergartenleiterin fort (zur Erhaltung und Verbesserung ihres Berufes), sondern in erster Linie für einen grundlegend anderen, neuen Beruf aus. Die Bw. schafft sich durch die Absolvierung des gegenständlichen Universitätslehrganges nicht nur eine bessere und umfangreichere Ausbildung ("höhere Ausbildungsstufe"), sondern eröffnet sich dadurch auch die Möglichkeit für eine Vielfalt von späteren Anstellungen. Sie schafft sich eine neue, auf dem Universitätslehrgang beruhende Grundlage für ihre Berufstätigkeit.

Dafür, dass die gegenständliche Ausbildung zur Psychotherapeutin keine berufsspezifische Fortbildung ist, somit keine Fortbildung, die konkret auf die Tätigkeit einer Kindergärtnerin bzw. Kindergartenleiterin abstellt, sprechen im Übrigen schon die gesetzlich definierten Lehrgangsinhalte. Die Lehrveranstaltungen für das Fachspezifikum werden in § 6 Abs. 1 PsychotherapieG 1990 (theoretische Ausbildung) und § 6 Abs. 2 leg. cit. (praktische Ausbildung) aufgezählt. Der theoretische Teil des Fachspezifikums hat eine Gesamtdauer von zumindest 300 Stunden, wobei je nach methodenspezifischer Ausrichtung zumindest 50 Stunden für eine Schwerpunktbildung in den in § 6 Abs. 1 Z 1 bis 3 leg. cit. genannten Bereichen vorzusehen ist. Die theoretische Ausbildung hat aber jedenfalls folgende Inhalte zu umfassen: Theorie der gesunden und der psychopathologischen Persönlichkeitsentwicklung in der Dauer von zumindest 60 Stunden, Methodik und Technik in der Dauer von zumindest 100 Stunden, Persönlichkeits- und Interaktionstheorien in der Dauer von zumindest

50 Stunden und psychotherapeutische Literatur in der Dauer von zumindest 40 Stunden (§ 6 Abs. 1 Z 1 bis 4 leg. cit.). Der praktische Teil des Fachspezifikums hat eine Gesamtdauer von zumindest 1.600 Stunden, wobei zumindest 100 Stunden für eine Schwerpunktbildung in den unter § 6 Abs. 2 Z 1 und 4 genannten Bereichen vorzusehen sind. Die praktische Ausbildung hat aber jedenfalls folgende Inhalte zu umfassen: Lehrtherapie, Lehranalyse, Einzel- oder Gruppenselbsterfahrung in der Dauer von zumindest 200 Stunden; Erwerb praktischer psychotherapeutischer Kenntnisse und Erfahrungen im Umgang sowohl mit verhaltengestörten als auch leidenden Personen unter fachlicher Anleitung eines zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie berechtigten Psychotherapeuten durch ein Praktikum in einer im psychotherapeutisch-psychosozialen Feld bestehenden Einrichtung des Gesundheits- oder Sozialwesens in der Dauer von zumindest 550 Stunden, davon zumindest 150 Stunden innerhalb eines Jahres in einer facheinschlägigen Einrichtung des Gesundheitswesens, samt begleitender Teilnahme an einer Praktikumssupervision in der Dauer von zumindest 30 Stunden; psychotherapeutische Tätigkeit mit verhaltengestörten oder leidenden Personen in der Dauer von zumindest 600 Stunden, die unter begleitender Supervision in der Dauer von zumindest 120 Stunden zu erfolgen hat (§ 6 Abs. 2 Z 1 bis 4 leg. cit.).

Daraus kann - wie im Übrigen auch anhand des Studienplanes des gegenständlichen Universitätslehrganges (§ 4 des Studienplanes; <http://www.uibk.ac.at/c101/mitteilungsblatt>) - ersehen werden, dass diese Ausbildung zur Psychotherapeutin ein weites Spektrum an Lehrgangsinhalten in sich birgt und keinesfalls auf pädagogische Bereiche begrenzt ist. Die vermittelten Inhalte stellen nicht spezifisch auf die Tätigkeit von Pädagoginnen bzw. Kindergartenpädagoginnen ab, sondern auf den Beruf des Psychotherapeuten.

Dafür, dass keine berufsspezifische Fortbildung vorliegt, spricht im Übrigen auch die Tatsache, dass sich der Teilnehmerkreis offenbar aus Personen verschiedener Bildungsgrade und Berufsgruppen zusammen setzt. Das Fachspezifikum darf nicht nur absolvieren, wer ein positives Eignungsgutachten des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen vorlegt oder das Propädeutikum erfolgreich abgeschlossen hat, sondern auch wer bspw. Medizin, Publizistik und Kommunikationswissenschaften oder Theologie studiert hat (§ 10 Abs. 2 PsychotherapieG 1990; siehe auch § 3 des Studienplanes für den gegenständlichen Universitätslehrgang; <http://www.uibk.ac.at/c101/mitteilungsblatt>).

Bei der Beantwortung der Frage, ob eine bestimmte Bildungsmaßnahme eine Fortbildungsmaßnahme ist oder nicht, ist außerdem bei der bisherigen Berufsausbildung

anzuknüpfen; durch die Absolvierung einer Ausbildung zur Kindergärtnerin (samt Zusatzqualifikation in Montessoripädagogik, Ausbildung im therapeutischen Puppenspiel und Absolvieren des psychotherapeutischen Propädeutikums) kann im vorliegenden Fall von keiner abgeschlossenen Berufsausbildung in Psychotherapie gesprochen werden, die das gegenständliche Fachspezifikum zu einer entsprechenden Fortbildungsmaßnahme werden ließe.

Der Besuch des gegenständlichen Universitätslehrganges zum Zwecke der Ausbildung zur Psychotherapeutin ist somit als Ausbildungsmaßnahme zur Ausübung eines anderen (neuen) Berufes und nicht als solche Maßnahme zu werten, die der Fortbildung im Rahmen der im Berufsjahr ausgeübten beruflichen Tätigkeit der Bw. als Kindergärtnerin bzw. Kindergartenleiterin dient.

Im Hinblick auf die Frage, ob die gegenständliche Ausbildungsmaßnahme **im Zusammenhang zur konkret ausgeübten Tätigkeit der Bw. als Kindergärtnerin bzw. Leiterin eines Kindergartens oder einer damit verwandten Tätigkeit** steht, ist zu sagen:

Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrs-auffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn diese Tätigkeiten bzw. Berufe üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern. Eine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten ist ein Hinweis für das Vorliegen von verwandten Tätigkeiten.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist nach der Verwaltungspraxis auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2001, Seite 177).

Für die Klärung der Frage nach der **Artverwandtschaft** der Berufe Kindergärtnerin bzw. Leiterin eines Kindergartens und Psychotherapeut ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und -gepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt.

KindergärtnerInnen betreuen und erziehen Kinder im Alter von drei bis sechs Jahren selbstständig in Kleingruppen. Sie spielen mit den Kindern, unterstützen die Entwicklung von

Geschicklichkeit und Körperfähigkeit durch entsprechende Übungen, helfen ihnen bei der Eingliederung in die Gruppe und fördern Gemeinschaftsgefühl und Gruppenverhalten. Dabei arbeiten KindergärtnerInnen intensiv mit den Eltern zusammen und ermöglichen diesen auch in Rahmen verschiedener Veranstaltungen (zB Elternabend, Elternfeste und -runden, Workshops), Einblick in den Alltag ihrer Kinder zu erhalten. Ein wichtiger Aspekt ist die Schulvorbereitung der Kinder. KindergärtnerInnen stimmen dabei für die Schule wichtige Arbeitshaltungen auf das jeweilige Alter und Auffassungsvermögen ab. So üben sie Konzentration, Ausdauer, Selbstständigkeit, den Umgang mit Arbeitsmaterialien sowie soziales Gruppenverhalten. Ein weiteres Tätigkeitsfeld bezieht sich auf die Früherkennung von Behinderungen. Liegt eine solche vor, werden entweder PsychologInnen oder SonderkindergärtnerInnen zu Rate gezogen. KindergärtnerInnen erledigen auch Verwaltungsaufgaben. Sie führen ein Arbeitsbuch, erstellen schriftliche Monats- und Jahresplanungen, halten Arbeitsbesprechungen mit LeiterInnen und KollegInnen ab und unterweisen PraktikantInnen der Bildungsanstalten für Kindergartenpädagogik (http://www.ams.or.at/b_info/download/soziales.pdf).

Kindergärtnerin ist eine pädagogische Fachkraft, die Kinder betreut und versucht, mit Spiel und Sport deren persönliche Entfaltung je nach Alter zu fördern (<http://www.wissen.de/c/homepage.html>).

In diesem Sinne ist die Betreuung von Kindern im Rahmen der Kindergärten, die die familiäre Erziehung unterstützen sollen, ein Erziehungsvorgang und die Tätigkeit der Bw. ist damit eine erzieherische Tätigkeit.

Nach der Berufsumschreibung in § 1 Abs. 1 PsychotherapieG 1990 ist die Ausübung der Psychotherapie - wie oben bereits ausgeführt - "die nach einer allgemeinen und besonderen Ausbildung erlernte, umfassende, bewusste und geplante Behandlung von psychosozial oder auch psychosomatisch bedingten Verhaltensstörungen und Leidenszuständen mit wissenschaftlich-psychotherapeutischen Methoden in einer Interaktion zwischen einem oder mehreren Behandelten und einem oder mehreren Psychotherapeuten mit dem Ziel, bestehende Symptome zu mildern oder zu beseitigen, gestörte Verhaltensweisen und Einstellungen zu ändern und die Reifung, Entwicklung und Gesundheit des Behandelten zu fördern".

Psychotherapeutische Arbeit zielt auf die Linderung von Belastungen und Problemen oder Heilung von seelischen Krankheiten durch die Mobilisierung der Kräfte und Fähigkeiten der behandelten Person. Wie die Erforschung der Ursachen und Erscheinungsformen seelischer

Störungen, ihre Diagnose und Verhütung, ist auch die Behandlung seelischer Störungen dem medizinischen Fachgebiet der Psychiatrie zuzuordnen (<http://www.wissen.de/c/homepage.html>).

In diesem Sinne findet die Tätigkeit eines Psychotherapeuten in einem Teilbereich der Heilberufe statt und unterscheidet sich damit von der Berufsgruppe der KindergärtnerInnen bzw. KindergartenleiterInnen. Die Tätigkeit als Psychotherapeut liegt nicht im Rahmen des Berufsfeldes "KindergärtnerInnen". Von einer Artverwandtschaft der Berufe Kindergärtnerin bzw. Leiterin eines Kindergartens und Psychotherapeutin kann daher nicht gesprochen werden.

Wie bereits oben erwähnt, ist von einem **Zusammenhang** mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können.

Schon aus den oben dargelegten Überlegungen ergibt sich, dass ein derartiger für die Abzugsfähigkeit mit dem ausgeübten Beruf erforderlicher Zusammenhang zu verneinen ist. Abgesehen davon, dass nach der Verkehrsauffassung Schwerpunkt der Tätigkeit einer Kindergärtnerin bzw. Kindergartenleiterin die Betreuung und die Erziehung von Kindern im Vorschulalter ist, während die Ausbildung zur Psychotherapeutin nach dem Inhalt keine spezifische fachliche Weiterbildung im bisher ausgeübten Beruf, vielmehr eine umfassende Ausbildung für Behandlungsverfahren zur Besserung oder Heilung von seelisch bedingten, seelisch - körperlichen Leiden darstellt und insoweit von einem anderen Berufsbild auszugehen ist und somit die im Fachspezifikum erworbenen Kenntnisse keineswegs in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der Tätigkeit einer Kindergärtnerin bzw. Kindergartenleiterin angewendet werden könnten, war gegenständlich auch zu berücksichtigen, dass die Bw. das im Fachspezifikum erworbenen Fachwissen im Rahmen ihrer Tätigkeit als Kindergärtnerin bzw. Kindergartenleiterin nicht verwerten durfte.

Die im Fachspezifikum erlernten psychotherapeutischen Behandlungsmethoden darf anwenden (verwerten), wer die Berufszulassungsberechtigung durch Eintragung in die Psychotherapeutenliste erhalten hat (vgl. § 11 PsychotherapieG 1990) und diese Eintragung ist davon abhängig, ob die in § 17 Abs. 3 und 4 PsychotherapieG 1990 aufgezählten Personal- und Ausbildungsnachweise vorliegen (§ 17 Abs. 2 und 5 leg. cit.). Einer dieser Ausbildungsnachweise ist der Nachweis der Absolvierung des Fachspezifikums; die Berufszulassungsberechtigung durch Eintragung in die Psychotherapeutenliste erhält demnach

derjenige, der den Ausbildungsnachweis für die Absolvierung des Fachspezifikums erbringt. Der Ausbildungsnachweis für die Absolvierung des Fachspezifikums kann nicht durch Ausbildungsnachweise, die zur Ausübung des Berufs eines Kindergartenpädagogen berechtigen, ersetzt werden; dh. Personen, die "nur" die Berufszulassung als Kindergartenpädagogen haben, haben keinen Anspruch auf Eintragung in die Liste Psychotherapeutenliste und sind daher nicht berechtigt, die im Fachspezifikum erlernten Behandlungsmethoden anzuwenden bzw. zu verwerten.

Daraus ergibt sich, dass die Bw. die durch das gegenständliche Fachspezifikum erworbenen Kenntnisse nicht in ihrem ausgeübten Beruf als Kindergärtnerin bzw. Kindergartenleiterin verwerten kann; sie könnte dies ausschließlich im neu erlernten, nicht verwandten Beruf der Psychotherapeutin.

Da nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bei der gegenständlichen Ausbildung zur Psychotherapeutin keine konkrete Veranlassung durch die von der Bw. ausgeübten Berufstätigkeit als Kindergärtnerin bzw. Kindergartenleiterin festzustellen war, können die strittigen Ausgaben der Bw. nicht als Werbungskosten Berücksichtigung finden.

Es war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtiger - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, 12. März 2004