



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Robert Wittek und Kommerzialrat Karl Christian Gödde im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufungen der Bw., vertreten durch OW Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 0000 Hollywood an der Pleite, Runtervondersofastrasse 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 nach der am 6. Dezember 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist hauptberuflich als Lehrbeauftragte im Bundesdienst, nebenberuflich als Kunstschaefende tätig.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 wurden in Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von S 518.615 (zwei Lohnzettel mit Einkünften von S 327.261 und S 191.354) für das Jahr 2001 und € 38.201 (zwei Lohnzettel mit Einkünften von € 24.056 und € 14.145) für das Jahr 2002 Werbungskosten von S 159.128,27 für das Jahr 2001 und € 12.675,31 für das Jahr 2002 geltend gemacht. In Streit steht der Werbungskostencharakter von "Fortbildungskosten" in Höhe von S 38.353,11 im Jahr 2001 bzw. € 2.820,96 im Jahr 2002, die mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 in folgender Form dargestellt wurden:

<i>"Jahr</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>
<i>Hopp (Lehrgang Psychotherapeutisches Propädeutikum)</i>	<i>21.422,71 S</i>	<i>1.825 €</i>
<i>Selbsterfahrung und Supervision (ausbildungsbegleitend zur Psychotherapieausbildung)</i> <i>15 Sitzungen zu S 750,00</i> <i>12 Sitzungen zu € 55,00</i>	<i>11.250,00 S</i>	<i>660,00 €</i>
<i>KM-Geld 16 x 56 km</i> <i>KM-Geld 12 x 55 km à 0,356</i>	<i>4.390,40 S</i>	<i>234,96 €</i>
<i>Teilnahme Gruppentherapie</i>	<i>1.290,00 S</i>	<i>101,00 €"</i>

Auf das Ersuchen des Finanzamts vom 10. April 2003 um Beantwortung von Fragen zur Position Fortbildung Hopp ("Sind aus der o. a. "Fortbildung" (Psychotherapie) Einnahmen zu erwarten? Wenn ja, ab welchem Jahr?") folgte das Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 28. Mai 2003 mit den ausführenden Worten zu der in Rede stehenden Position: Einnahmen aus dieser Fortbildung kämen nach Abschluss des im Regelfall sieben Jahre dauernden Studiums; nach Auskunft der Bw. werde diese den ersten Studienabschnitt mit einem Praktikum im September 2003 beenden. Damit liege der bisherige Verlauf des Studiums unter dem Schnitt.

Sowohl mit dem Einkommensteuerbescheid 2001 vom 6. Juni 2003, als auch mit dem Einkommensteuerbescheid 2002 vom 5. März 2004 versagte das Finanzamt den Kosten für das Studium des Psychotherapeutischen Propädeutikums die Anerkennung des Werbungskostencharakters, indem es den Bestand eines Zusammenhangs der Kosten für den in Rede stehenden Lehrgang mit der ausgeübten (oder einer damit verwandten beruflichen) Tätigkeit bestritt und die Aufwendungen als solche für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse seien oder der privaten Lebensführung dienen, wertete und damit als nicht abzugsfähig erklärte.

Mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 führte die steuerliche Vertreterin - nach Zitierung der RZ 358 der Lohnsteuerrichtlinien - ins Treffen, dass die Bw. bei ihrer Tätigkeit an der Schule Schüler mit elementaren stimmlichen und musikalischen Problemen, die auf psychologische Ursachen zurückzuführen seien, unterrichte; mit der abgeschlossenen Ausbildung als Psychotherapeutin könnten diese Schüler besser ausgebildet werden.

Die Kenntnisse seien für die Bw. auch bei ihrer Tätigkeit an der Sonderschule erforderlich, wo sie bei Aufnahmeprüfungen entscheiden solle, ob Schüler mit den obigen Stimmproblemen im Laufe der Ausbildung die erforderlichen Verbesserungen bis zum Abschluss des Schuljahrs erreichen könnten.

Laut RZ 358 der Lohnsteuerrichtlinien sei auch eine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten ein Hinweis für das Vorliegen von verwandten Tätigkeiten. Die Bw., der im 1. Studienabschnitt drei Lehrgänge (Entwicklungspsychologie, allgemeine Psychologie, Sonder- und Heilpädagogik) angerechnet worden seien, werde im Jahr 2003 nach zwei Jahren bereits den 1. Abschnitt des Studiums abschließen. Die durchschnittliche Dauer sei sieben Jahre.

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2001 vom 1. März 2004 wurde

- der Bw. vorgehalten, dass die Absolvierung dieses Propädeutikums mit den entsprechenden Seminaren und des anschließenden Fachspezifikums nach dem Psychotherapiegesetz zur Ausübung der Tätigkeit eines Psychotherapeuten berechtige,
- der Ausbildungskostencharakter der in Rede stehenden Ausgaben mit der Begründung, es handle sich um die Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen, für unbestritten erklärt,
- zum Ausspruch des Abzugsverbots betreffend der in Rede stehenden Kosten vorgebracht, dass die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten den Bestand eines Zusammenhangs mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit erfordere. Dieses "Verwandt-Sein" bestimme sich nach der Verkehrsauffassung und sei dann nach Lehre und Rechtsprechung gegeben, wenn die Tätigkeiten entweder gemeinsam am Markt angeboten würden oder im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse erfordern. Somit sei für die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eine Art Berufsidentität zwischen ausgeübten Beruf und dem durch die Ausbildung möglichen weiteren Beruf nötig. Entscheidend seien die Leistungsprofile der jeweiligen Berufe nach der Verkehrsauffassung (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 1986, 86/14/0114, 30. Jänner 1990, 89/14/0212). Sei bei Ansicht der Homepage des "*Hopp Universitätslehrgang psychotherapeutisches Propädeutikum*" (PP) festzustellen gewesen, dass die Absolvierung des gesamten Lehrgangs PP je nach Anrechnungsmöglichkeiten aus abgeschlossenen

Ausbildungen ein bis sechs Semester dauere, (so) könnten die sieben Jahre sich wohl nur auf die Gesamtausbildung zum Psychotherapeuten beziehen.

Die von der steuerlichen Vertreterin angesprochene wechselseitige Anrechnung sei von eher geringem Ausmaß: Anrechnungsmöglichkeiten beständen generell für Kursteilnehmer mit Ausbildung in Medizin, Psychologie und Pädagogik allgemein. Die vom steuerlichen Vertreter angeführten angerechneten Fächer würden laut gesetzlich vorgeschriebenem Lehrplan auf der Homepage insgesamt 90 Stunden umfassen. Der gesamte Lehrgang PP umfasse mindestens 765 Theoriestunden, 50 Stunden Selbsterfahrung, ein Praktikum von mindestens 480 Stunden in einer Einrichtung für leidende bzw. verhaltengestörte Menschen sowie eine Praktikumsupervision von mindestens zwanzig Stunden.

Bei den in der Homepage angegebenen Lehrinhalten handle es sich um ein breites Spektrum: Verschiedene psychologische und theoretische Konzepte, psychologische Diagnostik und Begutachtung, Interventionsformen, Psychiatrie, Psychosomatik, Kinder-, Jugend-, Gerontopsychiatrie. Somit sei die Tätigkeit des Psychotherapeuten eine "heilende". Menschen jeder Alters- oder Berufsgruppe, die an psychischen Schäden leiden, sollten behandelt werden.

Die speziellen individuellen Störungsbilder und Erkrankungen sollten diagnostiziert werden. Das Ziel sei, geeignete Behandlungsstrategien zur Linderung oder Beseitigung dieser Probleme zu entwickeln.

Der Beruf der Bw. als Lehrbeauftragte an der Schule sei jedoch eine lehrende bzw. unterrichtende Tätigkeit, wobei den Schüler musikalische Kenntnisse und Fertigkeiten vermittelt würden. Zweifellos hätten nicht alle Schüler mit elementaren stimmlichen und musikalischen Problemen auch psychologische Schwierigkeiten; nicht alle derartigen Probleme hätten auch unbedingt psychische Ursachen.

Die Ausbildung zur Psychotherapeutin stelle keine spezifische fachliche Weiterentwicklung in dem Beruf der Bw. als Lehrbeauftragte dar, vielmehr eine umfassende Ausbildung für Behandlungsverfahren zur Besserung oder Heilung von seelisch bedingten Leiden, weshalb von einem anderen Berufsbild auszugehen sei.

Da gerade bei der Ausbildung von (angehenden) Erwachsenen große Sensibilität von Nöten sei, sei die Ausbildung bei der Betreuung der Schüler der Bw. zweifellos von Vorteil; dennoch sei von verschiedenen Berufsbildern auszugehen, da die durch die Psychotherapieausbildung erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten in unterschiedlichen Bereichen zur Anwendung gelangen könnten und nicht nur auf die Betreuung von Sonderschülern mit musikalischen oder stimmlichen Problemen abstelle.

Die Kosten für die Psychotherapieausbildung würden demnach keine Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellen, vielmehr handle es sich um nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

Mit den beiden beim Finanzamt am 30. März 2004 eingelangten Schreiben vom 25. März 2004 er hob die steuerliche Vertreterin Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002, stellte die Anträge auf a) Vorlage der Berufungen betreffend der Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 an den UFS, b) Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 BAO, c) Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO, und erklärte, im Fall der Erlassung von den Berufungen stattgebenden Entscheidungen durch den Einzelrichter würden die Anträge als zurückgezogen gelten.

In Ergänzung der Berufung betreffend der Einkommensteuer 2001 führte die steuerliche Vertreterin im Vorlageantrag ins Treffen, der Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit sei dadurch, dass die Dissertation ab dem Jahr 2005 Voraussetzung zur Erreichung des LPA-Status und der Befähigung zu der vom Ministerium für Kunst geforderten Tätigkeit des Forschens sei (Beilage 7), gegeben, und verwies auf die dem Vorlageantrag beigelegte Begründung der Bw. mit den Beilagen 1 bis 7.

Mit dem den Vorlageantrag bzw. die Berufung begründenden Schreiben hielt die steuerliche Vertreterin unter Punkt 1 im Wesentlichen fest: Eine zusätzliche Qualifizierung auf psychotherapeutischem Feld sei angesichts der spezifischen beruflichen Anforderung eines Stimmpädagogen von handlungsentscheidender Bedeutung. Die Entscheidung zur Psychotherapieausbildung sei auf Grund der speziellen Mangelsituation, wie sie im Bereich der Lehrerausbildung in phonatorischer Hinsicht gegeben sei, erfolgt. Die Haupttätigkeit an der Sonderschule Hollywood bestehe seit Jahren in der stimmtherapeutischen Behandlung von funktionellen (d.h. nicht organisch bedingten) Störungen der Sing- und Sprechstimme. Ohne den entsprechenden psychologischen Hintergrund sei ein Training der verletzten Stimmfunktion von äußerst kurzem, bereits nach Wochen enden wollendem oder oft auch ohne Erfolg. Die Umsetzung des Wissens um die psychosozialen oder auch psychogenen Ursachen der für Spätpubertäre beruflich zentralen Funktion des Sprechens (Singens bei Musik- und VS-Lehrer) sei psychotherapeutischer Natur und werde angesichts der aktuellen "Stimmlagen" der Hauptberuf der Bw. in Zukunft sein.

In diesem Zusammenhang verwies die steuerliche Vertreterin auf Publikationen wie die von W. Rohmert, Funktionales Stimmtraining (mit der Bemerkung der Bw., die Ausbildung in Deutschland, im Anschluss an ihre Konzertausbildung gemacht zu haben - mit regelmäßiger Supervision), das Konzept von E. Miethe und M. Hermann-Röttgen zur Tonalen Stimmtherapie (mit der Bemerkung der Bw.: Von zentraler Bedeutung sei auf diesem Bereich die Veröffentlichung von Egger/Freidel/Friedrich zur Psychologie funktioneller Stimmstörungen),

die Beilagen 1 bis 3 und erklärte, die vom Primarius der Phoniatrie AKH Wien, W. Bigenzahn angeführten Zahlen betr. Stimmstörungen gerade in Sprechberufen seien erschreckend hoch. Der Anteil der psychogenen und psychosozial bedingten Stimmstörungen innerhalb derselben sei deutlich überwiegend. Ohne psychotherapeutischen "Hintergrund" bleibe der Therapieerfolg gezwungenermaßen minimal, logopädische Behandlungen könnten weitgehend als gescheitert betrachtet werden ("Therapieerfolg Frühpensionierung").

Unter Punkt 2 des Schreibens brachte die steuerliche Vertreterin vor: Die von der Bw. - beruflich bedingt - angestrebte Ausbildung zur Stimmtherapeutin sei nur durch Addition der Ausbildungen Gesangspädagogik - Sprecherziehung (was die Bw. auch unterrichte) und Psychotherapie zu erreichen, da es von öffentlicher Seite - zumindest in Nordamerika - keine einschlägige Ausbildung gebe.

Unter Punkt 3 ihres Schreibens erklärte die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt, die von Seiten des Ministeriums apostrophierte Forschungs- und Entwicklungstätigkeit sei und werde in verstärktem Maß Anstellungs- und Weiterbestellungsbedingung, und verwies auf das von der Bw. durchgeführte Projekt zu Stimmfunktion und Selbstwahrnehmung im Studienjahr 2002/03 (Beilage 4).

Zur Integration handlungsanleitender Theorienentwicklung auf pädagogischem Gebiet gebe der Jahresbericht 2002 des RAF des Bundesministeriums für Kunst Aufschluss. Hier sei der Bereich "Intervention und Coaching" im Feld der Forschungsschwerpunkte zu betonen - beides seien Bereiche der Psychotherapie und nur durch eine entsprechende Ausbildung in den pädagogischen Bereich integrierbar. Auf allen diesen Bereichen bestehe ohne Ausbildung striktes Handlungsverbot. Die von der Bw. bisher erworbenen Kenntnisse würden demzufolge der Ausarbeitung von Behandlungskonzepten auf dem Feld der Stimmfunktion dienen.

Ein weiterer Punkt des RAF Berichts beziehe sich auf den Transferprozess zwischen "Wissen" in der Ausbildung und Strukturen in der universitären Bildung. Die Bw. denke, dass ihre "*Tätigkeit auf dem Gebiet der Stimmpädagogik und eine Ausbildung Psychotherapeutisches Propädeutikum durchaus den Ausgangspunkt für eine solche Verbindung darstellen*". Von Seiten der Filmpädagogik der Filmuni Bollywood werde sie jedenfalls als solche gesehen.

Auch das von der Bw. im Rahmen des Doktoratsstudium besuchte Seminar "Bildungstheoretische Grundlagen der Filmpädagogik" stelle eine Verbindung von Filmpädagogik und psychoanalytischer Pädagogik dar (Beilage 5 und 6).

Unter Punkt 4 führte die steuerliche Vertreterin ins Treffen: Aus den Beilagen 5 und 6 sei zu ersehen, dass die Dissertation der Bw. im Bereich der Stimmpädagogik (unter psychotherapeutischem Aspekt) Voraussetzung zur Erreichung des LPA-Status und der Befähigung zu der vom Ministerium für Kunst geforderten Tätigkeit des Forschens sei (siehe Beilagen 5 und 7, BGBl. 1 Nr. 119, Abs. 22.1). Diese Qualifikation sei auch im Rahmen einer Tätigkeit an der

zukünftigen Hochschule für pädagogische Berufe ab 2005 Anstellungserfordernis. Eine Dissertation auf dem Gebiet der Bassstuba und ihrer Spieltechnik "*wäre denkbar, aber wenig sinnvoll resp. hilfreich für eine Forschungstätigkeit aus dem Arbeitsgebiet*" der Bw.. Erwähnung finden "sollte" in diesem Zusammenhang auch die Tätigkeit der Bw. als Betreuerin von Diplomarbeiten und Vertiefungsgebieten im Überschneidungsbereich der Stimmphysiologie und der Psychologie.

Unter Punkt 5 verwies die steuerliche Vertreterin zum einen auf das Gebiet der "Funktionellen Entspannung", ein den tiefenpsychologischen Therapien zugeordneter Therapiezweig, welcher integraler Bestandteil der Ausbildung am Institut für Film- und Theatererziehung sowie Filmtherapie der Film-Uni Bollywood sei, an welchem die Bw. auch unterrichte, zum anderen auf die Verschränkung von Stimmpädagogik und Persönlichkeitsentwicklung.

Im Anschluss an Punkt 5 behauptete die steuerlich vertretene Bw.: "*Ohne entsprechendes Wissen und ohne eine erforderliche (sehr teure) Ausbildung auf den Bereichen der Stimmphysiologie, der Pädagogik und der Therapie wäre meine Tätigkeit als Beraterin und Referentin für Stimm-symposien, Tagungen (in Zusammenarbeit mit dem LSR für Beverlyhills und der Koordinationsstelle für musikalische Bildung des BM für Kunst) eine wenig fruchtbare.*" Ein Training oder eine Therapie der Stimmfunktion ohne Integration des zentralen Aspekts der Persönlichkeitsentwicklung und der Konfliktbearbeitung resp. Projektion sei ein sinnloses und unverantwortliches Unterfangen wie bereits Martienssen - Lohmann in "Die Ausbildung der Sängerstimme" festgestellt habe: "*Mit völlig gleicher Berechtigung heißt Gesangsunterricht Arbeit auch am Psychischen*" - ein Zitat, welches die wissenschaftliche Arbeit der Bw. (die Dissertation) zum Ausgangspunkt nehme.

Abschließend hielt die steuerlich vertretene Bw. fest, auf ein überdurchschnittliches Einkommen aus freiberuflicher Tätigkeit (Events, Privatunterricht, etc.) im Hinblick auf eine gegebene Arbeitsbelastung von ca. 50 bis 60 Wochenstunden nicht zu reflektieren.

In der Anlage zu dem die Begründung zum Vorlageantrag beinhaltenden Schreiben wurden dem Finanzamt als Beilagen 1 bis 3

- die Blätter "Dokumentation Arbeitswissenschaft, Herausgeber: Im Auftrag der Gesellschaft für Arbeitswissenschaft e.V. in Verbindung mit der Schriftleitung der "Zeitschrift für Arbeitswissenschaft" Prof. Dr. Th. Hettinger Band 12,"
- "Grundzüge des funktionalen Stimmtrainings Herausgegeben von W. Rohmert (Institut für Arbeitswissenschaft der Technischen Hochschule Darmstadt, ein Leser-Service der Zeitschrift für Arbeitswissenschaft" samt den Seiten 196 und 197,
- das Deckblatt der ersten Auflage des Werkes von Dr. phil. Geert Lotzmann mit dem Titel: "Die Sprechstimme: Entstehung - Bildung - Gestaltung - Vorbeugung - Untersuchung - Behandlung" inkl. der Seite 82; die Seiten 186, 187 zum Vortrag

"Tonale Stimmtherapie" von Erhard Miethe, eine Seite zum Workshop "Das Integrative Prinzip der tonalen Stimmtherapie - eine systemorientierte, integrative Methode" von Marion Hermann-Röttgen sowie ein Blatt mit der Überschrift "Stimmtherapeutische Übung zur Zwerchfelltieftstellung"

als Beilage 4

- ein Aufsatz mit der Überschrift "Überlegungen und Beobachtungen zu Stimmfunktion und Selbstwahrnehmung",

als Beilage 5

- der Jahresbericht für das Jahr 2002 gemäß § 24 Abs. 4 Akademien-Studiengesetz,

als Beilage 6

- eine Übersicht über den voraussichtlichen Ablauf eines Doktorandenseminars samt zwei Seiten eines Konzepts zur Untersuchung "Stimmpädagogik unter psychotherapeutischen Aspekten" mit dem Vermerk "Diss" - sowie - als Beilage 7 - die Seiten 1232 und 1233 des BGBl. I, Nr. 119 vom 9. August 2002

übermittelt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wurde mit Verweis auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Vorjahres und den diesbezüglichen Vorlageantrag begründet.

In der am 6. Dezember 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Bw. nach Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens vor, mit der Absolvierung des Propädeutikums drei Ziele verfolgt zu haben: 1) den Willen zur Schaffung einer Verbindung zwischen Psychologie und Stimmbildung, 2) die Absicht der Schaffung eines neuen Standbeins, 3) den Willen, die Anstellungsvoraussetzungen für die pädagogische Schule zu erfüllen. Nunmehr habe die Bw. ihr Doktoratsstudium der Philosophie mit Auszeichnung bestanden; die Prüfungsfächer bzw. die Dissertation hätten frühkindliches Verhalten in tiefen- und kommunikationspsychologischer Sicht sowie tiefenpsychologische Aspekte umfasst.

Weiters betonte die Bw., dass eine Vielzahl der Großkinder Stimmprobleme hätten, die teilweise auf psychologische Ursachen zurückzuführen seien. Aufgabe der Bw. sei es gewesen, diese beiden Komponenten zu verbinden und damit eine Unterrichtung der Großkinder herbeizuführen.

Abschließend gab die Bw. zu Protokoll: Nunmehr sei ein Institut für Stimmbetreuung (Arbeitstitel SOS tons) in Gründung, wobei der Bw. wiederum auf Grund ihrer bisherigen Vorbildung aller Voraussicht nach die Leitung übertragen werde.

Dem Gesagten hielt die Vertreterin des Finanzamts unter Verweis auf die unterschiedliche Fassung des Texts des § 16 Abs.1 Z 10 EStG 1988 in den Streitjahren im Vergleich zu heute entgegen, dass der Gesetzgeber damals eine Fortbildung im eigenen oder einem ähnlichen

Beruf gefordert habe. Die Tätigkeit der Bw. habe sich eklatant von dem Beruf unterschieden, für den sie sich ausbilden habe lassen. Im Gegensatz zur Tätigkeit der Bw., die unterrichtend "war" und sei, sei die Tätigkeit eines Psychotherapeuten eine heilende.

Das in Rede stehende Propädeutikum stehe nicht ausschließlich für Angehörige der Berufsgruppe der Bw. zur Verfügung; Voraussetzung hierfür sei nur die Ablegung der Matura ohne weitere Bedingungen.

Im Anschluss daran brachte die Bw. vor: Das Propädeutikum sei für die Bw. die einzige Möglichkeit gewesen, sich entsprechend fortzubilden, "*da ein Studium derart wie die Bw. es benötigt hätte*" in Nordamerika nicht angeboten werde. Tiefenpsychologie bedinge immer noch neun Jahre Lehre mit Kosten von rund € 50.000. Die Bw. habe bereits viele Schüler, darunter auch aphone Schüler stimmlich betreut. Eine derartige Therapie bedinge eben eine therapeutische Ausbildung; im Fall der Nichtabsolvierung einer solchen "wäre" die Bw. wegen unbefugter Ausübung angezeigt worden.

Auf Frage des Senats gab die Bw. zu Protokoll, diverse Fortbildungsveranstaltungen, beispielsweise "Animal Voice" in Bavaria im Streitzeitraum besucht zu haben. Die Kosten seien vom Arbeitgeber nur teilweise getragen worden; die Bw. müsse beispielsweise regelmäßig für die Kongresskosten aufkommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a. EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, nicht abgezogen werden.

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 leg. cit. in der für die Jahre 2001 und 2002 geltenden Fassung sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der von der Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten abzugsfähig. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Berufsfortbildung vor, wenn bereits ein Beruf ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung des bisherigen Berufes dienen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 1995, 95/15/0161). Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie

ein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben wäre. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsfortbildung entsprechend genügt es, wenn die Aufwendungen an sich geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Lassen die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen, kommt es nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. September 2004, 2001/14/0020 mit Hinweisen auf Vorjudikatur).

Berufsausbildung hingegen ist gegeben, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Für die Klärung der damit im Zusammenhang stehenden wesentlichen Frage der Berufsidentität ist das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des jeweiligen Berufes darstellt (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 1986, 86/14/0114; 30. Jänner 1990, 89/14/0212).

Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist jedoch jeweils konkret für den jeweiligen Abgabepflichtigen zu klären.

In den Materialien zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 wird Folgendes ausgeführt (1766 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP):

"Hinsichtlich § 4 Abs. 4 Z 7 und § 16:

Abzugsfähig sollen in Zukunft sowohl Aus- als auch Fortbildungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen sein, wenn sie einer weiteren Berufsentwicklung in dessen ausgeübtem oder in einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dienen. Im Vergleich zur bisherigen Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen ergeben sich daher folgende Erweiterungen:

Abzugsfähig sind nicht nur Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, sondern auch solche, die im Zusammenhang mit einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf stehen (zum Beispiel Umschulung Friseur - Kosmetiker oder Taxichauffeur - zu LKW-Chauffeur).

Abzugsfähig sind nicht nur Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf stehen. Dazu zählt auch der Besuch von berufsbildenden (höheren) Schulen und Fachhochschulen (zum Beispiel HAK-Matura eines Buchhalters oder Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten) sowie von Sprachkursen (zB Italienischkurs eines Exportdisponenten mit Aufgabengebiet Export nach Italien).

Als Aus- und Fortbildungskosten sind insbesondere Kurskosten, Kosten für Lehrbehelfe, Nächtigungskosten und Fahrtkosten anzusehen. Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die im

Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen (Diplom- und Doktoratsstudium), und zwar auch dann nicht, wenn es sich um ein mit dem Erststudium qualifiziert verflochtes Zweitstudium handelt. Aufwendungen für Fachhochschulstudien sowie für Universitätslehrgänge (einschließlich postgradualer Lehrgänge) sind hingegen abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der ausgeübten bzw. einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stehen.

Nach wie vor nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die allgemein bildenden Charakter haben (zum Beispiel AHS-Matura) sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (zum Beispiel Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein)."

Im vorliegenden Fall war zu klären, ob die von der Bw., welche als Lehrbeauftragte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt, im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 bzw. 2002 beantragten Ausgaben für den Besuch von Teilen des Psychotherapeutischen Propädeutikums als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 106/1999 steuerlich geltend machen kann oder ob diese nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. sind.

Entscheidend für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsfortbildung war die Beantwortung der Frage, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes oder der Verbesserung von Fähigkeiten und Kenntnissen in der Ausübung des bisherigen Berufes wenn auch in einer qualifizierteren Stellung (zum Beispiel Geselle - Meister im selben Handwerk; Rechtsanwaltsanwärter - Rechtsanwalt; Universitätsassistent - Universitätsdozent) dienen. Die Berufsidentität ergibt sich aus den Berufszulassungsregeln und dem Berufsbild, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des jeweiligen Leistungsprofils darstellt. Dabei kommt es auf Leistungsprofil an, das für den betreffenden Beruf charakteristisch ist und die Verkehrsauffassung vom Berufsbild mitbestimmt (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Jänner 1990, 89/14/0227).

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn die beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert werden, um diesen damit besser ausüben zu können. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 7. September 1996, 92/14/0173 betreffend die Aufwendungen für NLP-Seminare bei einer Lehrerin für Mathematik und Physik ausgesprochen, dass es sich bei einem derartigen Kurs um keine berufsspezifische Fortbildung handle, da das in diesen Kursen vermittelte Wissen von allgemeiner Natur und auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit anwendbar sei. Wendet man diesen Gedanken auf die Situation der Bw. an, gelangt man zum Schluss, dass dies auch für den Besuch des Psychotherapeutischen

Propädeutikums gilt, da die erworbenen Kenntnisse auch außerhalb des Berufes als Lehrerin anwendbar und nützlich sind.

Im Erkenntnis vom 29. November 1994, 90/14/0215 hat der Verwaltungsgerichtshof die Aufwendungen eines Lehrers für psychologische Seminare als abzugfähig anerkannt, da in diesem Fall, im Gegensatz zum vorliegenden Sachverhalt, bei einem homogenen Teilnehmerkreis auf Probleme des Schulalltages abgestellte Programmpunkte behandelt wurden.

Dass es Angehörigen verschiedener Berufsgruppen, wie in den Zulassungsvoraussetzungen des von der Bw. übermittelten Curriculums ersichtlich (Zielgruppe: Alle Personen mit Interesse an Menschen in psychosozialen Problemlagen; Teilnahmebedingung: Reifeprüfung, Matura oder Studienberechtigungsprüfung oder gleichwertiger Abschluss im Ausland oder Diplom des Krankenpflegefachdienstes oder Eignungsgutachten), möglich ist das Psychotherapeutische Propädeutikum zu besuchen, zeigt, dass das dort vermittelte Wissen von so allgemeiner Art ist, dass nicht bloß die Berufsgruppe der Musikpädagogen oder damit artverwandten Berufe, also Berufe die sich mit Wissensvermittlung an Studenten beschäftigen, davon profitieren.

Nimmt man auf die oben dargestellten Grundsätze der Judikatur bedacht, ergeben sich folgende Überlegungen:

Dem Psychotherapeutischen Propädeutikum mangelt es an der Eigenschaft, eine berufsspezifische Fortbildung zu sein, da es nicht nur Kenntnisse oder Fertigkeiten für den von der Bw. konkret ausgeübten Lehrauftrag, sondern eine eigene umfassende psychotherapeutische Ausbildung vermittelt. Zwar mögen die erlernbaren Kenntnisse auch für die Ausübung des Berufes der Bw. von Nutzen sein, sind aber dafür nach den in den Streitjahren geltenden Rechtsnormen nicht notwendig gewesen. Gleiches gilt auch für die Nutzung psychotherapeutischer Methoden im privaten Bereich.

Daraus, dass, wie die Bw. behauptet, sie in ihrer beruflichen Tätigkeit Schüler mit elementaren stimmlichen und musikalischen Problemen, die auf psychologische Ursachen zurückzuführen seien, unterrichtet, ist ebenso wenig eine berufliche Notwendigkeit des Besuches des Psychotherapeutischen Propädeutikums abzuleiten, da es nicht die Aufgabe einer Lehrbeauftragten im Bundesdienst in den Streitjahren gewesen ist, seelische Erkrankungen zu heilen, sondern Wissen zu vermitteln. Zwar mag ein Azubi mit psychischen Problemen auch Lern- oder Verhaltensprobleme zeigen, doch beschränkt sich die Aufgabe einer Ausbildnerin in diesem Fall darauf, dies zu erkennen und allenfalls diesen Schüler an einen Vertreter eines heilenden Berufes weiterzugeben. Die dazu notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt jedoch schon das Lehramtsstudium. Entscheidend ist, dass die durch das Absolvieren des Psychotherapeutischen Propädeutikums erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten in unterschiedlichen Bereichen zur Anwendung gelangen können und nicht nur

auf das Berufsbild einer Musikerin beziehungsweise Lehrerin im allgemeinen abgestimmt sind, auch wenn diese für diesen Beruf von Vorteil und im Interesse der Schule gelegen sein können.

Als weiterer Hinweis bietet sich an, dass die Bw. nicht behauptet hat, ihr Arbeitgeber hätte eine Kostenbeteiligung angeboten oder zugesagt. Der Besuch beruflich notwendiger Fortbildungsveranstaltungen wird aber regelmäßig durch Kostenbeteiligungen des Arbeitgebers unterstützt.

Die Abzugsfähigkeit von in den Streitjahren angefallenen Fort- oder Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn nach der Verkehrsauffassung ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Ein solcher liegt vor, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Im Fall der Bw. können diese zwar möglicherweise eine frictionsfreiere Ausbildung der Schüler ermöglichen und in Ansätzen auch im Rahmen der Wissensvermittlung an die zu unterrichtenden Schüler weitergegeben werden, jedoch macht dies wohl nur einen geringen Teil der Aufgaben einer Lehrerin an einer A oder eines anderen Lehrberufes aus. Der wesentliche Teil ist das Unterrichten von Besuchern der A , also das Vermitteln von Wissen und nicht die psychotherapeutische (also heilende) Betreuung.

Dass der Bw. durch psychotherapeutische Fähigkeiten der Umgang mit Schüler mit psychischen Problemen erleichtert wird, entspricht wohl den Tatsachen. Dennoch handelt es sich beim Besuch des Psychotherapeutischen Propädeutikums in den Streitjahren um die Ausbildung zu einem neuen Beruf (Psychotherapeutin) und nicht um eine spezifische fachliche Weiterbildung im Beruf einer Lehrbeauftragten im Bundesdienst oder eines anderen Lehrberufes, "weil jede gediegene Ausbildung geeignet ist, die Chancen im (künftigen) Berufsleben zu verbessern, ohne deswegen die Eigenschaft einer Ausbildung zu verlieren" (VwGH 28. Oktober 1993, 90/14/0040).

Fasst man diese Überlegungen zusammen, ergibt sich aus der Gesamtschau, dass der Besuch von Teilen des Psychotherapeutischen Propädeutikums für eine Lehrbeauftragte an der Sonderschule in den Streitjahren nicht zu Werbungskosten in Form von Fortbildungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 1999/106 führt.

Zu klären bleibt allerdings, ob es sich nicht um Ausbildungskosten im Sinne der genannten Bestimmung handeln könnte.

Für diese Beurteilung ist es nicht maßgeblich, ob der "neue" Beruf auch tatsächlich ausgeübt wird (vergleiche das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Oktober 1993, 90/14/0040). Das psychotherapeutische Propädeutikum ist Teil der Ausbildung zum Psychotherapeuten (siehe §§ 2, 3 des BG vom 7. Juni 1990, BGBl. Nr. 361, über die Ausübung der Psychotherapie [Psychotherapiegesetz]). Nach § 6 leg. cit. hat der praktische Teil

jedenfalls unter anderem folgende Inhalte zu umfassen: Lehrtherapie, Lehranalyse, Einzel- oder Gruppenselbsterfahrung in einem bestimmten Stundenumfang. Die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die von ihr besuchten Kurse und Seminare stehen daher im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin. Ziel der im ausgeübten Beruf als Lehrbeauftragte an der Sonderschule zu beurteilenden Leistungen ist es vor allem, den Besuchern der A Wissen und Fähigkeiten zu vermitteln.

Die Ausbildung zum "Psychotherapeuten" umfasst im Wesentlichen die Vermittlung von Fähigkeiten, umfassende, bewusste und geplante Behandlung von psychosozial oder auch psychosomatisch bedingten Verhaltensstörungen und Leidenszuständen zu ermöglichen. Dies geschieht mit psychotherapeutischen Methoden in einer Interaktion zwischen Behandeltem und Therapeuten mit dem Ziel, bestehende Symptome zu mildern oder zu beseitigen, gestörte Verhaltensweisen und Einstellungen zu ändern, sowie die Reifung, Entwicklung und Gesundheit des Behandelten zu fördern.

Lehrbeauftragte sollen Auszubildenden Wissen eines bestimmten Fachgebietes vermitteln, während Psychotherapeuten grundsätzlich Menschen jeder Altersgruppe behandeln.

Die gewählten Bildungsmaßnahmen befähigen die Bw. nach deren Abschluss, einen anderen als den bisherigen Beruf auszuüben und dienen daher der Ausbildung.

Die Ausbildung zur Psychotherapeutin in den Streitjahren bietet keine spezifische fachliche Weiterbildung im bisher ausgeübten oder einem artverwandten Beruf der Bw.. Sie ist eine umfassende Ausbildung für Behandlungsverfahren zur Besserung oder Heilung von seelisch bedingten, seelisch- körperlichen Leiden und ist daher nicht mit dem Berufsbild einer Lehrbeauftragten für Musik in den Streitjahren artverwandt.

Es mag durchaus sein, dass verschiedene Kenntnisse aus dem Bereich der Psychotherapie (wie für viele andere Berufe, die den Umgang mit anderen Menschen bedingen) auch für eine Musikpädagogin in den Streitjahren vorteilhaft gewesen sind, dadurch werden aber der Beruf einer solchen Lehrerin und der eines Psychotherapeuten nicht zu artverwandten Berufen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I 1999/106.

Egal ob man § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. als konstitutiv oder deklarativ und damit dem § 16 leg. cit. schon inhärent ansieht, dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Das Vorbringen des der Bw., dass die von ihr im Jahr 2001 besuchten Teile des Psychotherapeutischen Propädeutikums auch für Entscheidungen bei der Aufnahmsprüfung, ob Studenten mit den von der Bw. in der Berufung thematisierten Stimmproblemen im Laufe

der Ausbildung die erforderlichen Verbesserungen bis zum Abschluss des Studiums erreichen können, erforderlich seien, erscheint glaubhaft.

In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden Aufwendungen, die ihrer Art nach auch private veranlasst sein können (wozu auch die Ausbildung zu einem nicht artverwandten Beruf zählt), nur dann in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften gesehen, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche beziehungsweise berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit biete in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen beziehungsweise beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vergleiche die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1998, 93/14/0195, 95/14/0044, 95/14/0045, 27. Juni 2000, 2000/14/0096, 0097, 2000/14/0084 und 17. Juni 1996, 92/14/0173).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in mehreren Erkenntnissen (17. September 1996, 92/14/0173, und 27. Juni 2000, 2000/14/0096) sich zu diesem Themenkreis geäußert und festgestellt, dass Kurse dann keine berufsspezifische Fortbildung (beziehungsweise Ausbildung) sind, wenn sie neben einer - im Einzelfall durchaus möglichen - Anwendung im Beruf jedenfalls auch für die private Lebensführung von Nutzen sind. Unter anderem sah der Verwaltungsgerichtshof auch in dem Umstand, dass jeweils Angehörige verschiedenster Berufsgruppen an den Kursen teilnahmen, ein Anzeichen dafür, dass Wissen allgemeiner Art vermittelt wurde.

Auch im Fall der Bw. sind die absolvierten Seminare und Kurse nicht auf Angehörige des Berufes der Lehrbeauftragten für Musik an der Sonderschule oder artverwandter Lehrberufe abgestimmt. Wenn Absatz 10 des § 16 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 1999/ 106 Fortbildungskosten in Zusammenhang mit der Berufstätigkeit als Werbungskosten erklärt und den Kreis der abzugsfähigen Fort- und Ausbildungsmaßnahmen um artverwandte Berufe erweitert hat, so verbietet dennoch § 20 Abs. 1 Z 2a EStG 1988 weiterhin das steuerliche Berücksichtigen eines Mischaufwandes mit der Ausbildung zu einem nicht artverwandten Beruf.

Abschließend sei auf die Begründung zum Vorlageantrag verwiesen, wenn dort unter Bezugnahme auf die Integration handlungsanleitender Theorienentwicklung auf pädagogischem Gebiet zum Jahresbericht 2002 des RAF des Bundesministeriums für Kunst vorgebracht wurde, dass der Bereich "Intervention und Coaching" im Feld der Forschungsschwerpunkte beides Bereiche der Psychotherapie seien und nur durch eine entsprechende Ausbildung in den pädagogischen Bereich integrierbar sei. Besteht auf allen diesen Bereichen ohne Ausbildung striktes Handlungsverbot, so ist der Umkehrschluss, mit Ausbildung bestünde eine Handlungsbefugnis, unzulässig, es sei denn, der Patient willigt in die Heilbehandlung, welche die gesamte ärztliche Tätigkeit, also neben der Heilbehandlung im

eigentlichen Sinn (Therapie) auch alle Maßnahmen zur Feststellung (Diagnose) oder Verhütung von Krankheiten (Prophylaxe) sowie die Schmerzlinderung ohne therapeutische Wirkung umfasst, ein. Zur Gültigkeit einer Einwilligung ist notwendig, dass der Einwilligende, soweit das möglich ist, über seinen Zustand (den Zustand des ihm Anvertrauten) und die zu treffende Maßnahmen unterrichtet ist. Ist dem § 11 Psychotherapiegesetz zufolge nur derjenige zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie berechtigt, der u. a. das psychotherapeutische Propädeutikum und das psychotherapeutische Fachspezifikum erfolgreich absolviert hat und in die Psychotherapeutenliste nach Anhörung des Psychotherapiebeirates eingetragen ist, so war der Abschluss des in Rede stehenden Studiums in einem den Streitjahren nachfolgenden Jahr der Beweis für die rechtliche Unzulässigkeit der Anwendung des durch das Studium erworbenen Wissens der Bw. in ihrem Hauptberuf in den Jahren 2001 und 2002. Damit war den in Rede stehenden Kosten der Charakter von Werbungskosten im Sinne des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung abzusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Dezember 2006