

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf, Wohnadr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagungen) für die Jahre 2008 und 2009, je mit Ausfertigungsdatum vom 29.06.2010, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 und 2009 wird - im von der Beschwerdeführerin betragsmäßig eingeschränkten Umfang - Folge gegeben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 und 2009, je vom 29. Juni 2010, werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2008 und 2009 sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst wurde. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Somit sind die streitgegenständlich beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängig gewesenenen Berufungen nach § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO) vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Aus diesem Grunde wird auch im nachfolgenden Entscheidungstext bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

### **I. Sachverhalt und Verfahrensgang:**

1. Die Beschwerdeführerin (kurz Bf), eine Volksschullehrerin, machte in ihren elektronisch eingereichten Erklärungen (jeweils am 20.05.2010), zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 Werbungskosten ua. für Arbeitsmittel (€ 140,20) und für Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten (€ 4.509,25) sowie zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 Werbungskosten ua. für ein Pendlerpauschale (€ 303,50), für Arbeitsmittel (€ 140,20) und für Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten (€ 2.260,04) geltend.

2. Nach einer im Verwaltungsakt des Finanzamtes einliegenden Aufstellung (Bl. 5, ohne FA-Eingangsvermerk und ohne Datumsangabe) wurden von der Bf in Abänderung zu den via FinanzOnline eingereichten Erklärungen folgende Werbungskosten je Streitjahr beantragt:

"Kj. 2008: Großes Pendlerpauschale ab 2 Km: € 319,50; Afa-Anteil PC: 139,80 und Fortbildungskosten iHv € 4.509,25 [= Studiengebühren UNI-Klagenfurt € 1.483,16 (2 x € 741,58), Fahrtkosten für 20 Fahrten à 80 Kilometer bis 6/2008 € 1.824,-- (4.800 Km x 0,38), 12 Fahrten à 80 Kilometer bis 12/2008 € 1.209,09 (2.880 Km x 0,42)].

Kj. 2009: Großes Pendlerpauschale ab 2 Km: € 342,00; Afa-Anteil PC: 139,80 und Fortbildungskosten iHv € 2.260,04 [= Fahrtkosten für 32 Fahrten à 80 Kilometer € 2.150,04 (5.120 Km x 0,42), Gitarrenkurs in Ort € 110,00].

3. Vom Finanzamt wurde im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 mit Ausfertigungsdatum 29.06.2010 ein Pendlerpauschale im Betrag von € 319,50 und Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von € 139,80 (= Afa-Anteil PC € 139,80) sowie im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 mit Ausfertigungsdatum 29.06.2010 ein Pendlerpauschale im Betrag von € 342,00 und Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von € 249,80 (= Afa-Anteil PC € 139,80, Gitarrenkurskosten € 110,00) anerkannt. Zum Abweichen von den beantragten Werbungskosten je Veranlagungsjahr wurde als Begründung jeweils im Wesentlichen angeführt, dass bei Lehrern Aufwendungen für ein Psychologiestudium keine Werbungskosten darstellen würden und aus diesem Grunde keine Berücksichtigung erfolgen konnte.

4. In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 erhobenen Beschwerde vom 23.07.2010 brachte die Bf im Wesentlichen vor, dass sie an der Alpen Adria Universität in Klagenfurt neben dem Diplomstudium Psychologie auch die Studienrichtung Slawistik belegt habe. Ihre berufliche Tätigkeit als Diplompädagogin an der zweisprachigen Volksschule in Arbeitsort sei durch den zweisprachig abzuführenden Unterricht in Deutsch und Slowenisch gekennzeichnet. Die Studienrichtungsbelegung Slawistik an der Universität Klagenfurt diene auch dem Ausbau ihrer Sprachkenntnisse im Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit als zweisprachige Volksschullehrerin. Eine Bestätigung über ihre pädagogische Tätigkeit werde gerne im September dieses Jahres nachgereicht werden. Sie ersuche um Anerkennung der ihr aus den Diplomstudien erwachsenen Fortbildungskosten.

5. Mit Vorhalteschreiben des Finanzamtes vom 29.07.2010 zu den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 wurde die Bf ua. ersucht, eine Bestätigung des Arbeitgebers über den Einsatz als zweisprachige Volksschullehrerin vorzulegen und bekannt zu geben, an welchen Schulen sie in den Schuljahren 07/08 bis 09/10 unterrichtet habe. Auch wurde die Bf aufgefordert, die geltend gemachten Aufwendungen für das Slawistikstudium mittels Belegen nachzuweisen (beizubringen wären: Nachweise über die Teilnahme von Vorlesungen, Fahrtkostenaufstellungen, Prüfungsnachweise seit Beginn des Studiums bis laufend). Des Weiteren wurde auch um genaue Kostentrennung gegenüber dem Psychologiestudium ersucht.

6. Eine schriftliche Vorhaltsbeantwortung von Seiten der Bf liegt in den vorgelegten Verwaltungsakten des Finanzamtes nicht ein. In einem Aktenvermerk, aufgenommen durch eine Sachbearbeiterin des Finanzamtes am 13.10.2010, wurden jedoch im Wesentlichen folgende Sachverhaltsfeststellungen und Schlussfolgerungen festgehalten: Die Bf habe seit 2006 das Diplomstudium Psychologie als Hauptstudienrichtung und ab 2007 als Zweitstudium Slawistik studiert. In den Streitjahren 2008 und 2009 sei die Bf Volksschullehrerin in Arbeitsstätte (siehe beantragtes Pendlerpauschale) gewesen. Laut Bestätigung der Volksschule Arbeitsort vom 05.10.2010 sei diese nunmehr ebendort als Klassenlehrerin beschäftigt. Die Kosten für das Psychologiestudium seien nicht anzuerkennen, da diese Fachkenntnisse bereits im Zuge der Ausbildung zum Volksschullehrer vermittelt worden seien. Diese Studienrichtung könne folglich für Volksschullehrer keine Werbungskosten vermitteln. In Beantwortung des Bedenkenvorhaltes vom 29.07.2010 habe die Bf auch mitgeteilt, dass sie die Slawistikurse seit 2007 besucht habe um ihre Sprachkenntnisse zu verbessern. Prüfungsnachweise sowie Fahrtkosten oder Kurs- oder Vorlesungsbesuche seien von der Bf nicht nachgewiesen worden.

7. Mit Berufungsvorentscheidungen, je mit Ausfertigungsdatum vom 14. Oktober 2010, wies das Finanzamt die Berufungen (nunmehr Beschwerden) als unbegründet ab. Als Begründung zur Abweisung der Beschwerde gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 führte die belangte Behörde Folgendes an:  
*"Die beantragten Aufwendungen für das Psychologiestudium konnten nicht anerkannt werden, da dieses Studium in keinem Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit als Volksschullehrerin steht. Das erforderliche Ausmaß an Wissen wurde bereits im Zuge Ihrer Ausbildung zum Volksschullehrer vermittelt.  
Da für Ihr Slawistikstudium entsprechende Nachweise nicht vorgelegt werden konnten, war dieser Punkt Ihrer Berufung auch abzuweisen. Mit der Vorlage einer Inskriptionsbestätigung sind die Kriterien für eine Berücksichtigung nicht erfüllt."*  
In der Berufungsvorentscheidung zur Abweisung der Beschwerde gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 wurde von der belangten Behörde auf die Begründungsausführungen laut der Berufungsvorentscheidung zum Streitjahr 2008 verwiesen.

8. Mit Schreiben vom 8. November 2010 erhob die Bf Einspruch gegen die Berufungsvorentscheidungen vom 14. Oktober 2010.

9. Das Finanzamt wertete diese Eingabe der Bf vom 10. November 2010 als Vorlageanträge und legte mit Vorlagebericht vom 20. Jänner 2011 diese zwei Berufungsfälle dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor. Eine ergänzende Stellungnahme zu den Begründungen in den Berufungsvorentscheidungen erfolgte von Seiten des Finanzamtes nicht.

10. In der Eingabe an das Finanzamt vom 09.05.2011 brachte die Bf zur Erläuterung ihres Beschwerdebegehrens ergänzend vor, dass die Anforderungen, die an den Lehrberuf gestellt würden, durch das Studium der Psychologie erweitert und spezifiziert werden könnten. Unter anderem komme es zu einer intensiveren Auseinandersetzung mit der Entwicklungspsychologie, Gruppendynamik, Klinischen Psychologie, Pädagogischen Psychologie, Kulturpsychologie, Persönlichkeits- und Differentiellen Psychologie, Allgemeinen Psychologie etc., die sich in der täglichen Arbeit in der Schule als bedeutsam und bereichernswert erweise. Als besondere Beispiele wären in diesem Zusammenhang die Beziehungstriade Lehrer-Eltern-Kind, die Gruppendynamik, sowohl in der Klasse als auch bei Klassen- und Schulveranstaltungen, Krisensituationen, Motivationsmethoden, die in der Klasse einzusetzen wären sowie intensivere Auseinandersetzungen mit den kognitiven und motorischen Entwicklungen des Kindes und den damit verbundenen Förderungsmaßnahmen, zu benennen. Die Bf hoffe mit diesen erläuternden Ergänzungen dem Finanzamt auch einen Blick auf ihre große Motivation, neben einer Vollzeitbeschäftigung ein Studium zur beruflichen Weiterbildung und Qualitätssicherung des Unterrichts zu absolvieren, abgegeben zu haben.

Diese Eingabe der Bf. wurde von Seiten des Finanzamtes ohne Abgabe einer Stellungnahme am 12.05.2011 dem UFS zur Kenntnisnahme übermittelt.

11. Mit Eingabe vom 07.11.2014 übermittelte die Bf. zur Verdeutlichung ihres Ansuchens um Anerkennung des Psychologiestudiums als Weiterbildung, dem UFS einen ergänzenden Schriftsatz, datiert mit 02.10.2014, in welchem sie einleitend unter Hinweis auf Bestimmungen des Schulunterrichtsgesetzes und Schulorganisationsgesetzes ausführte, dass das Studium der Psychologie es ihr ermöglicht habe, in verschiedenen Bereichen und Situationen ihres Berufsalltages auf dem Laufenden zu bleiben und angemessen zu handeln sowie alternative Sichtweisen und Handlungsmöglichkeiten anzuwenden. Zur Anwendung psychologischer Tätigkeitsfelder im Schulbereich führte sie folgende Beispiele an:

Das Lösen von Konflikten zwischen Schülern, zwischen Schülern und Eltern, zwischen Schülern und Lehrern als Klassenvorstand.

Als Klassenvorstand sei sie auch häufig die erste Anlaufstelle bei familiären Problemen von Schülern. Laut Schulunterrichtsgesetz gehöre es zu ihren Aufgaben, die Schüler unter Berücksichtigung ihrer Entwicklung und der äußeren Gegebenheiten den Lehrstoff dem Stand der Wissenschaft entsprechend zu vermitteln und dafür geeignete Methoden anzuwenden. Der Wissenserwerb aus dem Psychologiestudium leiste dazu einen

essentiellen und bedeutenden Beitrag um die Anlagen und Voraussetzungen der Schüler besser zu erkennen, um entsprechend auf jedes Individuum eingehen zu können.

Das Studium der Psychologie stelle ihr neue Methoden und Möglichkeiten zur Stärkung der Leistungsmotivation und zur Verbesserung der Arbeitshaltung der Schüler sowie zur individuellen Stärkung der Schüler zur Verfügung.

Es erfolge eine Unterstützung der Eltern in Bezug auf Lern- und

Verständnisproblemverhalten von Schülern unter Anwendung der Ausbildungsinhalte des Studiums durch psychologische Gesprächsführung um in Konfliktsituationen entsprechend kompetent agieren zu können (Förderung des gegenseitigen empathischen Umgangs und der entsprechenden Kommunikation miteinander).

Neueste und fundierte Kenntnisse über Lern-, Gedächtnis- und neuronalen

Abspeicherungsprozessen, der Gruppendynamik, der Sozial- und

Entwicklungspsychologie von Kindern und Jugendlichen, habe ihren Unterrichtsstil durch die damit verbundenen Möglichkeiten resultierend aus dem erworbenen Wissen sehr stark positiv verändert.

Kenntnisse über verhaltenstherapeutische Ansätze als Voraussetzung für das Verstehen von Umweltstimuli und Verhalten als Reaktion des Individuums (Bedeutung im psychosozialen Feld des Pädagogen um negative Verhaltensmuster sowie deren Verstärker zu erkennen und zu unterbrechen - Bsp.: SORK Modell).

Des Weiteren gab die Bf zu bedenken, den Lehrberuf auf reine Wissensvermittlung zu reduzieren würde den ganzen Berufsstand diskriminieren. Neben der Wissensvermittlung gehe es auch darum, auf psychosoziale Hintergründe von Schülern einzugehen, um diese bei schulischen und auch persönlichen Schwierigkeiten zu unterstützen. Das Studium der Psychologie ermögliche es ihr Verhaltensauffälligkeiten, bedingt durch psychosoziale bzw. psychische Faktoren, frühzeitig zu erkennen und zum Wohl des Kindes zu agieren (frühzeitige Intervention bzw. Weitervermittlung). Diese Form der Intervention komme dem Gesamtsystem Schule sowie allen Beteiligten (Schülern, Eltern und Lehrkräften) zu Gute.

Die psychologische Fortbildung sei für das Schulgeschehen von besonderer Bedeutung, da die Zahl von Schülern mit Defiziten im sozial-emotionalen Bereich immer mehr ansteige und die Verhaltensauffälligkeiten deutlich zunehmen würden (wie auch die aktuelle Diskussion um die zukünftige Lehrerbildung auf universitärem Niveau zur Qualitätssicherung und Stärkung der zukünftigen Generationen im psychosozialen Bereich zeigt).

Durch die Absolvierung des Psychologiestudiums hätten sich folgende Tätigkeitsfelder ergeben, die ihr im Schulalltag und auch zukünftig weiterhelfen würden.

Mit der Anwendung neuester wissenschaftlicher Erkenntnisse in der Gestaltung und Verbesserung menschlicher Lebens- und Arbeitsbedingungen, könne ein besseres Klassenklima gestaltet werden, das den Schülern das Lernen erleichtert, da gerade Klassenklima und soziales Miteinander als enorm bedeutende Faktoren für den Lernerfolg gelten. Insbesondere Fähigkeiten in der Beratung von Individuen in schulischen und persönlichen Konflikt- und Entscheidungssituationen. Als Beispiel sei auch genannt,

dass in der vierten Klasse es besonders wichtig sei, Schülern die für sie richtigen Schulen weiter zu empfehlen. Dabei sei es besonders wichtig, ihre individuellen Entwicklungsfortschritte zu erkennen und laufend zu stärken.

Fortbildungskosten würden dazu dienen, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Zum Merkmal einer beruflichen Fortbildung zähle, dass die getroffene Weiterbildungsmaßnahme der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene. Diese Umstände seien in ihrem Falle gegeben.

Bereits auf der Pädagogischen Hochschule sei im Rahmen ihrer Ausbildung zur Volksschullehrerin dem Fach "Psychologie" eine große Bedeutung eingeräumt gewesen.

Zur Dokumentation des Vorliegens korrespondierender, berufsspezifisch einschlägiger psychologischer Kenntnisse erworben im Rahmen ihrer Lehrerausbildung und diese nunmehr im Rahmen der strittigen Aus- und Fortbildungsmaßnahme vertieft und erweitert, wurden von der Bf. nachfolgende Ausbildungs- und Studieninhalte angeführt:

***"Pädagogische Hochschule:***

- *Entwicklung des Kindes und Jugendlichen*
- *Lernen als psychologischer Prozess*
- *Anwendung diagnostischer Verfahren*
- *Ethik, Gewissens-, Friedens- und Werterziehung*
- *Lehrer- und Schülerpersönlichkeit, Lehrer und Schüler unter dem Aspekt der Interaktion*
- *Unterricht als soziale Interaktion*
- *Menschenbilder*
- *Schulhygiene, Suchtprävention"*

***"Psychologiestudium:***

- *Einführung in die Entwicklungspsychologie, Entwicklungspsychologie 1, 2.*
- *Allgemeine Psychologie: Kognition*
- *Pädagogische Psychologie*
- *Psychodiagnostik im Kindes- und Jugendalter*
- *Psychodrama, Soziometrie und Rollenspiel mit Kindern und Jugendlichen*
- *Verhaltenstherapeutische Ansätze*
- *Ethik und Grundhaltung in der Psychotherapie*
- *Persönlichkeits- und Differentielle Psychologie*
- *Einführung in die systemische Familientherapie*
- *Einführung in die Kultur- und Sozialpsychologie*
- *Krisenintervention*
- *Einführung in die Gesundheitspsychologie; Prävention und Gesundheitsförderung im Kindes- und Jugendalter".*

Des Weiteren wurden von der Bf einige Beispiele aus dem Psychologiestudium benannt, die aus ihrer Sicht in der Lehrerausbildung notwendig wären. Das Führen einer Klasse mache es erforderlich Gruppendynamikprozesse wahrzunehmen und leiten zu können.

Der Wissenserwerb in den Studienfächern "Einführung in die Gruppendynamik, Gruppentherapie 1, Gruppentherapie 2 und Selbsterfahrung in der Gruppe" spielen bei der Ausübung ihres Berufes eine wichtige Rolle. Die Allgemeine Psychologie mit den Bereichen "Wahrnehmung, Kognition, Sprache" und "Emotion, Motivation, Lernen" spielen ihrer Meinung nach im Lehrberuf gleichfalls eine wichtige Rolle. Bevor sie im Unterricht handeln könne, sei es notwendig, vorher über die Wahrnehmung, die Motivation, der kognitiven Entwicklung sowie über Lern- und Gedächtnisprozesse Bescheid zu wissen. Unwissenheit über die genannten Prozesse könne zu falschen Entscheidungen verbunden mit damit einhergehenden Lernhemmungsfaktoren führen.

Das Berufsbild eines Lehrers habe neben der Aufgabe der reinen Wissensvermittlung hinaus auch persönlichkeitsbildende Komponenten, gerade im Pflichtschulbereich komme dem sozialen Lernen und dem entsprechenden Miteinander (psychologische Sicherheit) als gewaltpräventive Maßnahme eine enorme Bedeutung zu (siehe dazu auch Projekt "Weiße Feder" des Ministeriums für Bildung, Kunst und Kultur - <http://www.bmukk.gv.at/schulen/pwi/pa/wissefeder.xml>).

Um den im Lernberuf gewachsenen Anforderungen zu genügen und auch um einer erfolgreichen Wissensvermittlung gerecht zu werden, seien einschlägige psychologische Kenntnisse sinnvoll und notwendig.

Auch dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass im Falle einer Bewerbung um den Posten einer Schulleiterin oder deren Stellvertretung die zusätzliche Ausbildung als Psychologin höhere Chancen für die Bestellung dieser Posten darstelle.

Sie hoffe mit den getätigten erklärenden Ergänzungen auch einen Blick auf ihre große Motivation, neben der Vollzeitbeschäftigung ein Studium zu beruflichen Weiterbildung und Qualitätssicherung des Unterrichts zu absolvieren, abgegeben zu haben.

12. Mit Hinweis auf die bestehende Sach- und Aktenlage wurde die Bf mit Bedenkenvorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 04.02.2015 ersucht, die von ihr unter dem Titel "Psychologiestudium" für die Streitjahre 2008 und 2009 geltend gemachten Aufwendungen (Studiengebühren, Fahrtkosten, etc.) an Hand geeigneter Unterlagen unter Beweis zu stellen.

13. Zur Beweisführung ihres betragsmäßigen Beschwerdebegehrens legte die Bf mit Eingabe vom 02.03.2015 dem Bundesfinanzgericht eine detaillierte und streitjahrbezogene Fahrtaufstellung über die von ihr im Rahmen des Psychologiestudiums besuchten Lehrveranstaltungen (Pflichtvorlesungen, Prüfungsdatum, etc.) vor. In den diesbezüglichen Fahrtaufstellungen (Kj. 2008: 101 Fahrten; Kj. 2009: 70 Fahrten) wurden von der Bf auch die jeweiligen "Psychologielehr- und Prüfungsinhalte" klar benannt. Zur Beweisführung ihres Studienerfolges in der Studienrichtung "298 Psychologie" wurde von der Bf des Weiteren eine Bestätigung der Universität Klagenfurt, datiert mit 10.20.2015, über die von ihr erfolgreich abgelegten wissenschaftlichen Arbeiten und Prüfungen über den Zeitraum vom 04.10.2006 bis 10.02.2015 vorgelegt. Auf Grund dieser neuen Fahrtaufstellungen für Fahrten zwischen Wohnort - Studienort - Wohnort ermittelte die Bf unter Ansatz des amtlichen Kilometergeldes für das Streitjahr 2008 nunmehr einen Fahrtkostenaufwand

in Höhe von € 2.792,08 (= 34 Fahrten bis Juni: 2.310 Km x € 0,38 und 67 Fahrten bis Dezember: 4.556 Km x € 0,42) sowie für das Streitjahr 2009 einen Fahrtkostenaufwand in Höhe von € 1.999,20 (70 Fahrten à 68 Km = 4.760 Km x € 0,42). Abschließend wies die Bf darauf hin, dass sie ein Schreiben ihrer Schulleitung über erworbene Zusatzqualifikationen nachreichen werde.

14. Mit Eingabe vom 15.04.2015 legte die Bf das angekündigte Schreiben ihrer Schulleitung mit nachfolgendem Inhalt vor:

" *Psychologiestudium im Unterrichtsalltag* - Name

*Als klassenführende Lehrerin ist Frau Name für die Gestaltung des Unterrichtes, die Einhaltung des Lehrplanes, den Kontakt zu den Eltern sowie die Förderung der sozialen Kompetenz zuständig. Gerade in den letztgenannten Punkten kommt der Zusatzqualifikation durch die Absolvierung des Psychologiestudiums eine besondere Bedeutung zu, da in diesen Bereichen über die pädagogische Fachausbildung hinaus im Psychologiestudium der Erwerb zusätzlicher Kompetenzen gefördert wird.*

*Diese umfassen im speziellen ein vertiefendes Wissen aus den Bereichen Kommunikation, konfliktlösende Kompetenz, Krisenintervention, Entwicklungspsychologie, Statistik und Angewandte Datenverarbeitung.*

*Die Lehrveranstaltungen im Zuge des Studiums stellen eine Erweiterung der Lehrerkompetenzen dar. Neben den zuvor erwähnten Kompetenzen kommt vor allem die Kenntnis in Statistik und Datenverarbeitung im Bereich der Schulentwicklung und der pädagogisch einsetzbaren Testverfahren zum Zug und somit zu einer Qualitätssicherung des Unterrichtes. Durch das Wissen um statistische Zusammenhänge sind Testergebnisse besser verständlicher und umsetzbarer.*

*Des Weiteren wird im Studium "gelernt" richtig zuzuhören. Der Bereich der Kommunikationstechniken steht im Fokus der Ausbildung. Es wird der Blick von der Aufmerksamkeit hin zu den vielen Ebenen der Kommunikation gelenkt.*

*Zusammengefasst stellt das Psychologiestudium mit all seinen Lehrinhalten sowie dem 420 stündigem Pflichtpraktikum eine wichtige zusätzliche Ressource und Qualität im Lehreralltag dar."*

15. Mit Vorhalt vom 16.04.2015 wurde dem Finanzamt der mit der Bf gerichtlich abgeführte Schriftwechsel zur Kenntnis gebracht und andererseits um Stellungnahme zum abgeänderten Beschwerdebegehren der Bf je Streitjahr ersucht.

16. Mit Eingabe vom 09.06.2015 teilte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht im Wesentlichen mit, dass zum betragsmäßig abgeänderten Werbungskostenbegehren der Bf von Seiten des Finanzamtes keine Einwendungen bestehen.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Das vorliegende Erkenntnis basiert auf den oben dargestellten Sachverhalten, der in den Verwaltungsakten des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten ist.



## **II. Streitpunkt bzw. -begehren:**

1. Hauptgegenstand der vorliegenden Bescheidbeschwerdeverfahren (E-2008 und E-2009) bildet ausschließlich die Frage, ob Kosten bzw. Aufwendungen resultierend aus der Absolvierung eines Psychologiestudiums durch die Bf in Klagenfurt - in Zusammenschau mit der von ihr ausgeübten Tätigkeit als Volksschullehrerin, unter dem Titel "Aus- und Fortbildungsmaßnahme" als Werbungskosten absetzbar sind.
2. Die von Seiten der Bf im Rahmen des Beschwerdeverfahrens abgeänderten Werbungskostenbegehren für das Kalenderjahr 2008 im Gesamtbetrag von **€ 3.673,46** (= bez. Studiengebühr: € 741,58, Fahrtkosten-Psychologiestudium: € 2.792,08 und Afa PC: € 139,80) und für das Kalenderjahr 2009 im Gesamtbetrag von **€ 2.249,00** (= Fahrtkosten-Psychologiestudium: € 1.999,20, Gitarrenkurs € 110,00 und Afa PC: € 139,80) sind der Höhe nach unstrittig.

## **III. Rechtsgrundlagen / Judikatur:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung (AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004) zählen dazu auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 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.

Anzumerken gilt, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen sowohl für Aus-, als auch für Fortbildungsmaßnahmen erstmals explizit durch die Einfügung der Z 10 in die Normregelung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 geregelt worden war. Die davor bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits sollte dadurch gelockert werden. Allerdings waren jedoch Kosten für eine allgemeinbildende (höhere) Schule und Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium vom Abzug explizit weiterhin ausgeschlossen.

Wie sich aus den diesbezüglichen Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; sie fallen

unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen.

In der Folge wurde dann mit dem Bundesgesetz BGBl. I 2002/155 der erste Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 dahingehend erweitert, dass auch "Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen", als Werbungskosten gelten. Durch diese Gesetzesnovellierung wurde jedoch das Abzugsverbot von (allgemeinen) Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium nicht geändert.

Mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15.06.2004, G8/04 ua, wurde die bestandene Gesetzesregelung in § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, wonach (allgemeine) Kosten für ein ordentliches Universitätsstudium generell vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen waren, als gleichheitswidrig aufgehoben.

Mit dem AbgÄG 2004, BGBl I 180/2004 wurde in Folge der Regelungsinhalt des § 16 Abs. 1 Z 10 (mit Wirkung ab der Veranlagung 2003, vgl § 124b Z 107) neu gefasst und die Einschränkung der Abzugsfähigkeit für Aufwendungen iZm einer allgemein bildenden höheren Schule sowie mit einem ordentlichen Universitätsstudium nicht mehr aufgenommen (vgl. Hofstätter/Reichel zu § 16 Abs 1 Z 10 EStG (Zorn), Tz 1).

In seinem Erkenntnis vom 15.06.2004, G8/04 ua, hat der Verfassungsgerichtshof zur rechtlichen Fragenbeurteilung, ob und inwieweit Aufwendungen für ein "ordentliches Universitätsstudium" als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sind, unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass dies von der Prüfung des "Einzelfalles" abhängig sei. Dabei gelte es zu prüfen, ob die Aus- oder Fortbildungsmaßnahme "im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit" steht.

Der Begriff der "verwandten" Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeitsart 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. 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.

Ein Indiz für eine artverwandte Tätigkeit liegt in der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Zusammenhang der Ausbildungsmaße mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit jedenfalls dann anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der bereits ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können. Darüber hinaus reicht aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit aus (VwGH 22.09.2005, 2003/14/0090; VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143).

Eine berufliche Fortbildungsmaßnahme liegt vor, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Eine Fortbildung dient dem Zweck, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden

(VwGH 26.06.2014, 2011/15/0068). Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (VwGH 29.01.2004, 2000/15/0009). Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen als Werbungskosten abzugsfähig (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050; VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103).

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung des Ergebnisses des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

#### **IV. Beweismwürdigung:**

Ob die Bf das in Rede stehende Psychologiestudium aus beruflichen Gründen und objektiv betrachtet zusammenhängend mit ihrer Berufstätigkeit als Volksschullehrerin absolviert hat oder es sich dabei um Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 handelt, gilt es anhand der Gesamtwürdigung aller Umstände des vorliegenden Beschwerdefalles zu entscheiden.

Dass das Berufsbild eines Lehrers ein entsprechend einschlägiges psychologisches Kenntnisswissen erfordert, ergibt sich nach Ansicht des Gerichtes klar aus der Tatsache, dass Lehramtsstudierende im Rahmen ihrer pädagogischen Ausbildung umfangreiche berufsspezifische Grundlagenkenntnisse in persönlichen, sozialen und fachlichen (zB. pädagogischen, didaktischen, psychologischen, bildungssoziologischen, interventions- und krisentheoretischen) Kompetenzbereichen erwerben müssen.

Im Schriftsatz vom 02.10.2014 (siehe Punkt I., Z 11) wurden von der Bf geeignete Sachverhaltsumstände, versehen mit umfangreichen Beispielen aus Tätigkeitsfeldern des Schulalltages vorgetragen, die unzweifelhaft eine enge Verknüpfung von Bildungsinhalten des in Rede stehenden "Psychologiestudiums" mit einschlägigen berufsnotwendigen psychologischen Grundlagenkenntnissen, welche die Bf bereits im Rahmen ihrer Ausbildung zur Volksschullehrerin an der Pädagogischen Hochschule erworben hatte, aufgezeigt.

Des Weiteren wurde von der Bf in diesem Schriftsatz darüber hinaus zutreffend und objektiv feststellbar dargelegt, in welchen Bereichen und Situationen des Unterrichtsalltages von ihr das psychologische Grundlagenwissen als auch die gewonnenen vertiefenden Kenntniselemente und Fähigkeiten, welche von ihr im Rahmen des in Rede stehenden Psychologiestudiums erworben worden waren, bei ihrer beruflichen Tätigkeit als Volksschullehrerin konkret nutz- und verwertbar zur Anwendung kommen.

Zudem wird der Bf, in der im Zuge des Beschwerdeverfahrens am 15.04.2015 vorgelegten Bestätigung ihrer Schulleitung bescheinigt, dass der Nutzen des Wissenserwerbes der Bf durch die von ihr besuchten Lehrveranstaltungen im Rahmen des Psychologiestudiums als eine Erweiterung und Zusatzqualifizierung ihrer Lehrerkompetenz über die pädagogische Fachausbildung hinaus zu werten sei. Dieser vertiefende Bildungs- und Kenntniserwerb habe im speziellen die Bereiche Kommunikation, konfliktlösende

Kompetenz, Krisenintervention, Entwicklungspsychologie, Statistik und angewandte Datenverarbeitung umfasst. Zu Folge des absolvierten Studiums sei auch die Kompetenzerweiterung im Bereich der Schulentwicklung (zB die Auswertung von pädagogisch eingesetzter Testverfahren zur Qualitätssicherung des Unterrichts) durch ein systematisches Herangehen an statistische Zusammenhänge und deren Dokumentationen gefördert und umsetzbarer gemacht worden. Ferner sei im Rahmen des Studiums der Psychologie auch der methodische Erwerb und die Erarbeitung auf vielen Ebenen von Kommunikationstechniken im Fokus gestanden. Zusammenfassend betrachtet stelle nach Ansicht der Schulleitung das absolvierte Psychologiestudium mit all seinen Lehrinhalten sowie dem 420 stündigem Pflichtpraktikum eine wichtige zusätzliche Ressource und Qualität im Unterrichts- bzw. Lehreralltag der Bf dar.

Die berufsbezogene Kompetenzerweiterung von systematisch einschlägigen psychologischen Kenntniselementen und Fähigkeiten der Bf durch das in Rede stehende Psychologiestudium als auch deren Nutzung in verschiedenen Anwendungsbereichen des Unterrichtsalltages durch die Bf wurde von deren Schulleitung klar bestätigt und bekräftigt insoweit zutreffend das Beschwerdebegehren der Bf, dass das Psychologiestudium in ihrem Falle als steuerbegünstigte Fortbildungsmaßnahme anzusehen sei.

Unter Berücksichtigung und Gewichtung sämtlicher Sachverhaltsumstände gelangt das Gericht in freier Beweiswürdigung zur Auffassung, dass die Bildungsinhalte des absolvierten Psychologiestudiums der Bf zweifelsohne dazu dienen um den beruflichen Anforderungen des Unterrichtsalltages gerecht zu werden.

Anhaltspunkte bzw. konkrete aktenkundige Feststellungen des Finanzamtes darüber, dass die Bildungselemente des Psychologiestudiums mit einem bestimmten Maß an Gewissheit dem Zwecke der privaten Lebensführung der Bf gedient hätten, sind im vorliegenden Beschwerdefall für das Gericht nicht hervorgekommen.

Das Gericht folgt daher vielmehr dem Beschwerdevorbringen der Bf und sieht es im Rahmen der vorgenommenen Gesamtbetrachtung als erwiesen an, dass das in Rede stehende Psychologiestudium der Erweiterung bzw. Vertiefung von berufsnotwendigen psychologischen Kenntniselementen der Bf diene und insoweit auch einen objektiven Zusammenhang mit der bereits ausgeübten beruflichen Tätigkeit der Bf als Volksschullehrerin aufweist und für den von ihr ausgeübten Lehrberuf daher auch von konkretem Nutzen ist. Da das in Rede stehende Psychologiestudium somit als eine Bildungsmaßnahme mit einer qualifizierten (engen) Verflechtung zur Lehrberufsausübung der Bf zu werten ist, ist eine Unterscheidung in Fort- und Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen die Abzugsfähigkeit in Form von Werbungskosten gegeben ist.

In Anbetracht der oben geschilderten Sach- und Beweislage wird folglich die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 14.10.2010 im Wesentlichen getroffene Schlussfolgerung, dass der Wissenserwerb der Bf im Zuge der Absolvierung des "Psychologiestudiums" keinen Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Volksschullehrerin aufweise, vom Gericht nicht geteilt.

## **V. Rechtliche Würdigung:**

Aus dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geht ua hervor, dass abzugsfähige Bildungsausgaben nur dann vorliegen, wenn Aufwendungen im Falle von "Aus- und Fortbildungsmaßnahmen" einen Veranlassungszusammenhang zur ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen aufweisen.

Wie bereits eingangs unter Verweis auf höchstgerichtliche Rechtsprechung ausgeführt wurde, vermag in Abhängigkeit der erwiesenen Sachverhaltsumstände des "Einzelfalles" auch ein "ordentliches Universitätsstudium" eine steuerbegünstigte "Aus- oder Fortbildungsmaßnahme" darzustellen, wenn ein objektiver Zusammenhang zwischen dem betriebenen Studium und der ausgeübten beruflichen Tätigkeit besteht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, legte dieser jedoch an Beschwerdefälle, in denen "Ausbildungsmaßnahmen" und damit verschiedenen Berufen dienliche Bildungsmaßnahmen zur Beurteilung anstanden, den Maßstab des Nutzens für den ausgeübten Beruf an und leitet hieraus das Bestehen des bereits für Fortbildungsmaßnahmen geforderten objektiven Zusammenhanges mit dem Beruf ab (VwGH 22.09.2005, 2003/14/0090).

Im Erkenntnis vom 26.06.2014, 2011/15/0068, trifft das Höchstgericht die ausdrückliche Feststellung, dass es sich bereits dann um eine berufliche Fortbildung handelt, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Zudem wird in dem letztgenannten VwGH-Erkenntnis auch darauf hingewiesen, dass eine begünstigte Bildungsmaßnahme jedenfalls vorliegt, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Der konkrete Nutzen einer Aus- oder Fortbildungsmaßnahme ist nicht an dem zeitlichen Ausmaß der möglichen Verwendung zu messen. Der Nutzen könne nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes vielmehr auch darin gelegen sein, für fallweise eintretende Bedarfsfälle über entsprechende Kenntnisse zu verfügen (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090; VwGH 26.06.2014, 2011/15/0068 ).

Nach sorgfältiger Prüfung aller Gesamtumstände des Beschwerdefalles - wie bereits vorstehend unter Punkt IV dargelegt - die von der Bf hinreichend und objektiv nachvollziehbar belegt worden sind, ergibt sich zusammenfassend für das Gericht, dass das von der Bf unternommene Psychologiestudium mit seinen umfangreichen "(Aus-)Bildungsinhalten", entgegen der Ansicht des Finanzamtes, sehr wohl einen objektiven Zusammenhang mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit der Bf als Volksschullehrerin aufweist. Dies auch im Besonderen deshalb, da die Bf durch die umfangreichen Bildungsinhalte des absolvierten Psychologiestudiums zweifelsohne ihre bisherigen "berufsnotwendigen" einschlägigen psychologischen Vorkenntnisse und deren Anwendungsfähigkeiten bereichern bzw. erweitern konnte um hierdurch auch ihren Lehrberuf besser ausüben zu können. Schlüssig ergibt sich zudem aus den zu beurteilenden Fakten, dass die im Rahmen des Psychologiestudiums erworbenen

Kenntnisse und Fähigkeiten von konkretem Nutzen für den ausgeübten Lehrberuf der Bf sind und von dieser im Unterrichtsalltag verwertet und umgesetzt werden.

Im Hinblick auf die vorstehend getätigten Sachverhaltsannahmen und Ausführungen steht im vorliegenden Beschwerdefall somit fest, dass die berufliche Bedingtheit für das von der Bf absolvierte Psychologiestudium einwandfrei gegeben ist. Folglich ist die Abzugsfähigkeit der in Streit stehenden Bildungsaufwendungen für das Kalenderjahr 2008 iHv € 3.533,66 (= bez. Studiengebühr: € 741,58, Fahrtkosten-Psychologiestudium: € 2.792,08) und für das Kalenderjahr 2009 iHv € 1.999,20 (= Fahrtkosten-Psychologiestudium) unter dem Titel "Aus- und Fortbildungskosten" iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nach Ansicht des Gerichtes gegeben.

Insgesamt waren daher laut Sach- und Aktenlage der Bf für das Kalenderjahr 2008 Aufwendungen und Ausgaben im Gesamtbetrag von **€ 3.673,46** (= Aus- u. Fortbildungskosten: € 3.533,66 und Afa PC: € 139,80) und für das Kalenderjahr 2009 Aufwendungen und Ausgaben im Gesamtbetrag von **€ 2.249,00** (= Aus- u. Fortbildungskosten: € 1.999,20, Gitarrenkurs € 110,00 und Afa PC: € 139,80) als Werbungskosten anzuerkennen.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

#### **Beilagen:**

1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2008

1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2009

#### **VI. Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Durch dieses Erkenntnis wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die vorliegende Entscheidung des Gerichtes beruht im Wesentlichen auf der Gesamtbetrachtung der Sachverhaltsumstände des Einzelfalles im Wege der freien Beweiswürdigung und unter Beachtung der von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu entwickelten umfangreichen Judikaturlinie (siehe Zitierungen im Erkenntnis). Eine ordentliche Revision ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Dezember 2015