



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 18. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 18. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommensteuer 2006

	2006
Werbungskosten	11.625,98 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	27.505,38 €
Einkommen	26.675,38 €
Einkommensteuer	6.493,78 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 10.928,30 €

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

Entscheidungsgründe

Mit Datum 31. Oktober 2007 wurde die **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006** auf elektronischem Wege eingebracht.

Darin wurde die Berücksichtigung folgender Werbungskosten beantragt:

Fachliteratur (KZ 720): 139,40 €

Reisekosten (KZ 721): 1.353,50 €

Aus-/Fortbildungskosten (KZ 722): 9.940,00 €

Sonstige Werbungskosten (KZ 724): 193,08 €

In einem **Ersuchen um Ergänzung vom 9. Jänner 2008** wurde die Berufungswerberin ersucht, die gesamten beantragten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen. Weiters sei das Berufsbild genau zu beschreiben und der Zusammenhang der Fortbildungs- bzw. Ausbildungskosten mit der ausgeübten Tätigkeit zu erläutern.

Mit **Eingabe vom 30. Jänner 2008** wurden die gewünschten Daten nachgewiesen.

In einem gesonderten Schreiben wurde folgende Begründung der Kosten für die Ausbildung zur Klientenzentrierten Psychotherapeutin dem zuständigen Finanzamt übermittelt:

Seit 16 Jahren würde die Berufungswerberin als Personalentwicklerin in der B Gruppe arbeiten, wobei das Tätigkeitsfeld nicht nur die Entwicklung adäquater Ausbildungsangebote für Mitarbeiterinnen und Führungskräfte sei, sondern auch Potenzialentwicklung und Beratung in (beruflich bedingten) Krisen. Speziell für den letzteren Bereich, für den sich die Berufungswerberin zunehmend spezialisiert hätte, sei neben einer gefestigten Persönlichkeit die Auseinandersetzung mit allen Kompetenzbereichen im Themenkreis Kommunikation, Verhalten und Persönlichkeitsentwicklung bzw. allen Problemen, Störungen und Krisen in diesem Kontext notwendig. Um dem Anforderungsspektrum gerecht zu werden, hätte sie sich für die Absolvierung einer Psychotherapieausbildung entschieden, diese Ausbildung würde ihr darüber hinaus im Sinne eines Job-Enrichments und gemäß dem Grundsatz des lebenslangen Lernens auch ein zweites berufliches Standbein ermöglichen.

Seit April 2006 würde sie den Universitätslehrgang „Psychotherapie“ an der Donauuniversität Krems im Fachspezifikum absolvieren. Wie auch aus der beigelegten Aufstellung der Veranstaltungen ersichtlich, würde dieser Universitätslehrgang im Juni 2006 enden. Die Veranstaltungen selbst würden wegen der regionalen Zusammensetzung der

Ausbildungsgruppe überwiegend in Salzburg bzw. Koppl bei Salzburg und nicht in Krems stattfinden.

Die Ausbildung würde neben den Veranstaltungen noch eine umfangreiche Eigentherapie (1 x wöchentlich 1,5 Einheiten) umfassen. Im zweiten Studienabschnitt würde auch eine Reihe von Supervisionsstunden dazukommen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2006** vom 18. Februar 2008 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2006 abweichend von den eingereichten Daten festgesetzt.

Werbungskosten wurden mit einem Betrag von 193,08 € berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, dass Ausbildungskosten Aufwendungen zur Erlernung von Kenntnissen seien, die eine Berufsausbildung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten sei nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliege. Da kein Zusammenhang zwischen ausgeübter Tätigkeit und Ausbildung bestehe, hätten die beantragten Aufwendungen für den Universitätslehrgang "Psychotherapie" nicht berücksichtigt werden können.

Mit Eingabe vom 18. März 2008 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid vom 18. Februar 2008 eingebbracht.

Die Berufung würde sich gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit den Ausbildungs- bzw. Fortbildungskosten in Höhe von € 11.625,98 richten.

Abzugsfähige Berufsfortbildung würde vorliegen, wenn bereits ein Beruf ausgeübt werde und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf bzw. der Erlangung einer qualifizierteren Stellung diene. Die Absetzbarkeit von Ausbildungsmaßnahmen sei insofern beschränkt, als diese Maßnahmen mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf im Zusammenhang stehen müssen.

Gemäß § 16 (1) Z 10 EStG sind als Werbungskosten Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendung für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, anzuerkennen. Allgemeine Grundlage der nunmehr vorliegenden neuen Rechtssprechung zu Bildungsaufwendungen sei die Erkenntnis, dass die Verschaffung von Berufswissen nichts mit der privaten Lebensführung zu tun hätte, sondern auf die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen gerichtet sei und damit den Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenbegriff erfülle.

Eine abzugsfähige Aus- oder Fortbildungsmaßnahme würde dann vorliegen, wenn ein (objektiver) veranlassungsbezogener Zusammenhang zwischen der Maßnahme und der zurzeit

tatsächlich ausgeübten beruflichen Tätigkeit bestehe.

Ein solcher Zusammenhang sei dann gegeben, wenn das durch die Maßnahme vermittelte Wissen in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden könne.

Diese Tatsache würde bei den geltend gemachten Aufwendungen aus folgenden Gründen vorliegen:

1. Die Berufungswerberin würde seit 16 Jahren als Personalentwicklerin in der B-Gruppe arbeiten, wobei ihr Tätigkeitsfeld nicht nur die Entwicklung adäquater Ausbildungsangebote für Mitarbeiter/innen und Führungskräfte, sondern auch Potentialentwicklung und Beratung in (beruflich bedingten) Krisen umfasse. Speziell für diesen Bereich, für den sich die Berufungswerberin spezialisiert hätte, sei neben einer gefestigten Persönlichkeit die Auseinandersetzung mit allen Kompetenzbereichen im Themenkreis Kommunikation, Verhalten und Persönlichkeitsentwicklung bzw. allen Problemen, Störungen in Krisen, in diesem Kontext notwendig.

2. Die Berufungswerberin sei als Teamleiterin und Senior Councilor (Beraterin für komplizierte Themenstellungen) für Personalentwicklung in der Firma A GmbH, einem Unternehmen der B-Gruppe tätig. In die Firma A GmbH seien unter anderem alle Personalmanagementagenden und Personalentwicklungsaufgaben ausgelagert worden. In Summe sei daher die Berufungswerberin für folgende strategische Bereiche im Bereich Personalentwicklung zuständig:

Säule: Berufliche Bildung (Berufsförderungsinstitut Oberösterreich, ABZ Braunau GmbH)

Zu betreuende Zielgruppen: Erwachsene bzw. Jugendliche mit beruflichen Qualifizierungswünschen und -erfordernissen, Menschen mit beruflichen und sozialen Integrationsproblemen und/oder Migrationshintergrund.

Säule: Berufliche Rehabilitation (REHA GmbH, B Österreich, Jugend am Werk)

Zu betreuende Zielgruppen: Erwachsene und jugendliche Behinderte unterschiedlichster Genese und Schweregrad der Beeinträchtigung. Auch Menschen mit psychischen Behinderungen.

Säule: Beschäftigung und Arbeit (Geschützte Werkstätten, Sozialökonomische Betriebe, Renovierungsprojekte, Stiftungsmaßnahmen)

Zu betreuende Zielgruppen: Mehrfachbehinderte Menschen, Langzeitarbeitslose, Menschen mit gravierenden sozialen Problemen.

3. Insgesamt sei die Berufungswerberin daher für mehr als 1.400 Mitarbeiter/innen, die in dieser Unternehmensgruppe beschäftigt seien, im Rahmen ihrer Abteilung zuständig.

Zusätzlich seien noch etwa 3.000 Mitarbeiter/innen, die auf Honorarbasis arbeiten und in Teilbereichen auch von der Personalentwicklungsabteilung (z.B. in Fragen der persönlichen

Eignung und Fortbildung) beschäftigt seien, zu betreuen.

4. Alles in allem würde die Unternehmensgruppe eine sehr große und komplexe Expert/innenorganisation präsentieren. Den Großteil des Staffs würden hochqualifizierte Mitarbeiter/innen des sozial- und berufspsychologischen bzw. entwicklungspädagogischen Sektors bilden. Für den Großteil der Mitarbeiter/innen sei es notwendig, sich laufend und intensiv in sozialen, psychologischen, psychotherapeutischen und medizinischen Themenfeldern fortzubilden.

In diesem Kontext sei es unter anderem die Aufgabe der Berufungswerberin, für die entsprechenden Angebote zu sorgen, den Lerntransfer zu gewährleisten und zu kontrollieren. Die meisten der von ihr zu betreuenden Expert/innen würden mit Menschen in teilweise extremen Problem- und Belastungssituationen arbeiten und seien fachlich und persönlich sehr gefordert.

Sie seien unter anderem auch gefährdet, auf Überforderungsscheinungen mit einem Burn Out zu reagieren.

Um hier die entsprechenden Maßnahmen, Konzepte zu entwickeln, zu kommunizieren und wirklich Hilfestellungen in Form von Coachinggesprächen geben zu können, könne eine „handelsübliche“ Qualifizierung im Bereich Personalentwicklung, wie sie von einer Reihe von Instituten angeboten würden, nur eine Ausgangsbasis bilden.

Diese Kompetenz hätte sich die Berufungswerberin in den letzten Jahren bereits erworben. Eines der strategischen mittelfristigen Ziele der B-Gruppe sei nicht nur die gezielte Reaktion bei Burn Outs und vergleichbaren, die persönlich und berufliche Ebene erfassenden Leistungs- und Befindlichkeitsstörungen, sondern der präventive Umgang damit. Dies sei umso relevanter in Verbindung mit dem Aspekt, dass alle länger arbeiten sollen und müssen. In Absprache mit den Vorgesetzten der Berufungswerberin sei sie für die Spezialausbildung „Klientenzentrierte Psychotherapie“ ausgewählt worden.

5. In diesem spezifischen Ansatz der klientenzentrierten Psychotherapie würde es nicht vorrangig um Interventionen bei bereits aufgetretenen psychischen Störungen gehen, sondern das Anstoßen von persönlichen Entwicklungs- und Entfaltungsprozessen, die bewirken sollen, nicht nur glücklicher zu leben, sondern auch erfolgreicher und stabiler zu arbeiten. Dies sei ein unverzichtbarer Aspekt für die Arbeit der Berufungswerberin als Personalentwicklerin in diesem spezifischen Unternehmen.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass die Implementierung von Personalentwicklungsmaßnahmen, die den Faktor der Persönlichkeitsentwicklung einschließe (ein Muss im Bereich der Problemgruppenarbeit), unbedingt erforderlich und für die Glaubwürdigkeit als Leiterin der Ausbildungsgruppe für die Berufungswerberin unverzichtbar sei. Die Vereinbarung mit dem Unternehmen umfasse die Investition von Arbeitszeit für die

Teile, die in der Dienstzeit stattfinden würden.

6. Zusammenfassend könne daher festgestellt werden, dass die B-Gruppe die berufliche Rehabilitation durch ein bewährtes, erprobtes und standardisiertes System verfolge. Zielgruppen der B-Gruppe seien Erwachsene mit gesundheitlichen Schädigungen oder Funktionsstörungen bzw. Erwachsene mit psychiatrischen Diagnosen oder psychischen Einschränkungen bzw. Mehrfachbeeinträchtigungen.
Natürlich würden auch Jugendliche mit gesundheitlichen Schädigungen oder Funktionsstörungen und/oder psychischer Problematik unterstützt. Die Tätigkeit als Personalentwicklerin in der B-Gruppe hätte sich direkt und indirekt an den Zielgruppen des Arbeitgebers zu orientieren. Kenntnisse im Bereich Psychotherapie seien eine unmittelbare Voraussetzung, um für jene Arbeitnehmer, die im Bereich B tätig seien und überwiegend mit Auszubildenden mit psychiatrischen Diagnosen oder psychischen Einschränkungen usw. konfrontiert würden, optimale Konzepte und Ausbildungsmaßnahmen anbieten zu können. Die Kenntnisse der Grundlagen der Psychotherapie und im speziellen der klientenzentrierten Psychotherapie sei Grundvoraussetzung und eine berufliche Notwendigkeit, entsprechende Fortbildungskonzepte und Maßnahmen anbieten und optimal durchführen zu können.
Im Rahmen der Funktionsbeschreibung würden die geforderten Fähigkeiten, Kenntnisse usw. der Berufungswerberin seitens der B-Gruppe aufgelistet.
Im Sinne der obigen Ausführungen werde die Zuerkennung der geltend gemachten Aus- bzw. Fortbildungsaufwendungen in Höhe von € 11.625,98 als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beantragt.

Die **Inhalte dieser Bildungsmaßnahme** wurden in einem eigenen Schriftstück wie folgt dargestellt:

4. AUSBILDUNGSSINHALTE

4.1 Selbsterfahrung (zumindest 325 Std.)

4.1.1 Methodenspezifische Selbsterfahrung im Rahmen der Regionalen Kerngruppe (zumindest 25 Std.)

4.1.2 Methodenspezifische Selbsterfahrung im Rahmen der geschlossenen Ausbildungsgruppe (zumindest 184 Std.)

4.1.3 Methodenspezifische Selbsterfahrung außerhalb der geschlossenen Ausbildungsgruppe (zumindest 16 Std.)

4.1.4 Einzelselbsterfahrung im Rahmen der methodenspezifischen Lehrtherapie (zumindest 100 Std.)

4.2 Theorie

Die theoretische Ausbildung (zumindest 342 Std.) umfasst wenigstens die folgenden Inhalte:

4.2.1 Theorie der gesunden und psychopathologischen Persönlichkeitsentwicklung (zumindest

68 Std.).

Historische und philosophische Entwicklung des Menschenbildes im klientenzentrierten Ansatz

4.2.2 Methodik (zumindest 161 Std.)

- Klientenzentrierte Diagnostik
- Erstinterview und Therapieplanung
- Störungsspezifisches Prozessverständnis und differenzielle Interventionen
- Phänomenologie von psychiatrischen Störungen
- Ganzheitliches Verständnis psychosomatischer Phänomene
- Krisenintervention
- Klientenzentrierte Psychotherapie in Gruppen
- Weitere Anwendungsbereiche des klientenzentrierten Ansatzes: Kindertherapie, Familientherapie, Beratung, Unterricht und gesellschaftspolitische Implikationen

4.2.3 Persönlichkeits- und Interaktionstheorie (zumindest 68 Std.)

- Persönlichkeitstheorie nach Rogers
- Experiencing nach Gendlin
- Klientenzentrierte Psychotherapie
- Interaktion im klientenzentrierten Verständnis

4.2.4 Grundlegende Literatur und Forschungsergebnisse für den klientenzentrierten Ansatz

(zumindest 45 Std.)

4.3 Supervision

4.3.1 Praxisbegleitende Einzel- und Gruppensupervision (zumindest 120 Std.)

4.3.2 Praktikumsbegleitende Supervision (zumindest 30 Std.)

4.4 Psychotherapeutische Tätigkeit (zumindest 600 Std.)

4.5 Praktikum

In einer im psychotherapeutisch-psychosozialen Feld bestehenden Einrichtung des Gesundheits- oder Sozialwesens in der Dauer von zumindest 550 Std., davon zumindest 150 Std. in einer facheinschlägigen Einrichtung des Gesundheitswesens.

5. ORGANISATION DER AUSBILDUNG

Die Ausbildung besteht aus sieben organisatorischen Elementen:

5.1 Geschlossene Ausbildungsgruppe

Die geschlossene Ausbildungsgruppe (mind. 12 Teilnehmer/innen) findet über einen Zeitraum von 7 Semestern in Form von geblockten Seminaren und Workshops statt. Sie beinhaltet Theorie, Methodik, Selbsterfahrung und Supervision.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 3. September 2008 wurde gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur

Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zählen Ausgaben für Arbeitsmittel zu den Werbungskosten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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 bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Diese Bestimmung würde als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen enthalten, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liege, als vermieden werden solle, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen könne, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermögliche und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung sei eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden müsse. Als Ergebnis dieser gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hätte der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sei, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründe.

Der Umstand, dass aus der Literatur Anregungen und Ideen für die betriebliche und berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, würde nicht eine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung bewirken.

Auch wenn die geltend gemachten Werke von der Mehrheit der österreichischen Steuerpflichtigen nicht gelesen werden, würden keine Werbungskosten vorliegen, da diese Werke nach Art, Inhalt, Umfang und Bedeutung NICHT ausschließlich oder nahezu ausschließlich nur die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen, ansprechen würden. Auch wenn es sich um anspruchsvolle Literatur handle, würde diese zwar den Leserkreis einschränken, jedoch keinen Grund darstellen, diesen Werken die Anziehungskraft für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad abzusprechen. Aus der Komplexität dieser Literatur würde sich nicht ergeben, dass diese nur auf die spezifischen beruflichen Bedürfnisse des Steuerpflichtigen abstelle.

Laut Begründung zur Berufung würde eine abzugsfähige Aus- oder Fortbildungsmaßnahme vorliegen, weil ein Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit vorhanden sei. In der

Begründung sei in einigen Punkten dann hervorgehoben worden, warum ein Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit vorhanden sei. Dazu sei jedoch folgendes anzumerken: Nach der Judikatur würde Berufsbildung dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten würden dazu dienen, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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. Seitens des Finanzamtes werde anerkannt, dass die Aufwendungen für ihre Tätigkeit von Nutzen seien. Jedoch würden diese Aufwendungen keine berufsspezifische Fortbildung darstellen. Hierfür würden schon die Themen und Inhalte sprechen. Bezuglich Klientenzentrierte Psychotherapie (ÖGWG) seien folgende Ausbildungsinhalte gegeben:

- Selbsterfahrung (zumindest 325 Stunden)
- Persönlichkeitsentwicklung (zumindest 68 Stunden)
- Persönlichkeitstheorie (keine genauen Angaben der Stunden in den Ausbildungsinhalten vorhanden).

Dieses Wissen bzw. diese Fähigkeit sei nicht nur für den vom Steuerpflichtigen ausgeübten Beruf, sondern für eine Vielzahl von Berufen von Bedeutung. Ein derartiges vermitteltes Wissen möge zwar für den Beruf förderlich sein, aber es sei auch ALLGEMEIN von Interesse. Nach der ständigen Rechtsprechung würden Weiterbildungen in Fertigkeiten, die ganz allgemein für den außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung hätten, bei diesen nicht zu einer berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen führen.

Der Verwaltungsgerichtshof hätte wiederholt ausgesprochen, dass Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen es der Behörde aber nicht möglich sei zu prüfen, ob diese Aufwendungen beruflich oder privat veranlasst seien, nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkannt werden dürfen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar sei.

Wenn Aufwendungen ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, dürfe die Veranlassung durch die Einkunftszielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit als unbedingt notwendig erweisen würden. Auch laut Begründung zur Berufung sei nicht zu entnehmen, dass eine berufsspezifische

Bedingtheit der Aufwendungen vorliegt und keine private Veranlassung gegeben sei. Damit seien aber die Aufwendungen von 11.625,98 € nicht zu berücksichtigen gewesen.

Mit **Eingabe vom 3. Oktober 2008** wurde innerhalb offener Frist der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz (**Vorlageantrag**) gestellt.

Ergänzend zu der Berufung vom 18. Februar 2008 und zur Bescheidbegründung vom 2. September 2008 betreffend die Berufungsvorentscheidung werde als bevollmächtiger Vertreter festgestellt:

1. Fortbildungskosten würden im Zusammenhang mit dem im Zeitpunkt der Fortbildung ausgeübten Beruf stehen und dazu dienen, in diesem entweder auf dem Laufenden zu bleiben oder eine Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten in dieser Tätigkeit herbeizuführen (VwGH vom 22.11.2006, vom 29.1.2004 und vom 28.10.2004). Es würde ein objektiver Zusammenhang der Fortbildungs- bzw. Ausbildungskosten mit der konkret ausgeübten Tätigkeit genügen (UFS vom 24.9.2004).

2. Auch Ausbildungskosten seien als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit oder einem damit verwandten Beruf im Zusammenhang stehen. Maßgebend sei diesfalls die konkrete, im Zeitpunkt der Ausbildung ausgeübte Tätigkeit.

Somit seien aber seit der Einführung der Ziffer 10 in die Bestimmung des § 16 (1) EStG auch solche Bildungsmaßnahmen abzugsfähig, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit, sondern zugleich verschiedenen beruflichen Bereichen dienlich seien, die aber jedenfalls aber auch im ausgeübten Beruf von Nutzen seien und einen objektiven Zusammenhang mit diesem aufweisen (VwGH vom 22.9.2005).

3. Seitens des Finanzamtes werde anerkannt, dass die gegenständlichen Aufwendungen für die derzeit ausgeübte berufliche Tätigkeit von Nutzen seien. Laut Meinung des Finanzamtes würden jedoch diese Aufwendungen keine berufsspezifische Fortbildung darstellen. Dies würde jedoch nicht den Tatsachen entsprechen. Berufsfortbildung würde immer dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige bereits einen Beruf ausübe und die von ihm gesetzten Bildungsmaßnahmen eine Verbesserung seiner bereits vorhandenen Kenntnisse und Fähigkeiten zur Ausübung seines Berufes dienen (VwGH vom 22.11.1995). Dabei sei für die steuerliche Anerkennung ohne Bedeutung, ob die Weiterbildung auf die Festigung der bisherigen Kenntnisse, auf das auf dem Laufenden bleiben, zur besseren Berufsausübung oder auf den Erwerb einer besseren (qualifizierten) leitenden Stellung abziele. Die Kursinhalte würden die berufliche Bedingtheit der Aufwendungen einwandfrei erkennen lassen.

4. In der Berufungsvorentscheidung wird ausgeführt, dass die Lerninhalte der klientenzentrierten Psychotherapie zwar für den Beruf der Berufswerberin förderlich seien,

aber andererseits auch im allgemeinen Interesse liegen. Es werde eine private Veranlassung gesehen, da die Aufwendungen für die berufliche Tätigkeit als nicht unbedingt notwendig angesehen würden. Besonders die Kursinhalte im Rahmen der klientenzentrierten Psychotherapie wie Selbsterfahrung, Persönlichkeitsentwicklung und Persönlichkeitstheorie würden seitens des Finanzamtes als allgemeines Interesse bzw. nicht für den Beruf förderlich eingestuft. Speziell zu diesen Kursinhalten sei folgender Zusammenhang mit der Tätigkeit der Berufungswerberin gegeben:

Die Durchführung von Personalentwicklung als Teilgebiet der Personalwirtschaft würde von den in diesem Feld tätigen Professionisten unter anderem Kompetenzen in folgenden Bereichen erfordern:

- Betriebswirtschaft
- Organisationssoziologie
- Andragogik

- Personalpsychologie

Der personalpsychologische Anteil werde besonders gefordert, denn es gehe um das Ziel, Menschen als Individuen und Teams zu befähigen, ihre Aufgaben in betrieblichen Arbeitssystemen erfolgreich und effizient zu bewältigen, sich neuen Herausforderungen selbstbewusst und motiviert zu stellen bzw. auch Berufskrisen zu bewältigen.

Zwischen Personalentwicklung und Psychotherapie würde es eine starke Verbindung geben. In beiden Fällen würde es um Personen und deren Persönlichkeit als Konstrukt aus einer Summe charakteristischer Eigenschaften, Handlungsmotiven und Lern- bzw. Hemmpotenzialen mit einer von einem spezifischen kulturellen Hintergrund geprägten Wertkultur gehen.

Bei Personalentwicklung würde die Wahrnehmung einer Rolle in einem sozialen und organisatorischen Gefüge im Vordergrund stehen.

Mittlerweile sei die Erkenntnis schon state of the art, dass Berufsrollen nicht nur Fachwissen, sondern auch soziale Kompetenzen abfordern würden. Die Frage, ob jemand in einer Rolle erfolgreich sein werde, erfordere die Befassung mit der Persönlichkeit bzw. psychologischen Struktur von Menschen. Besonders notwendig sei dies, wenn jemand Probleme hätte oder scheiterte. Die Persönlichkeit und die persönliche Geschichte könne nicht vor den Unternehmenstoren abgegeben werden, sondern würden in die berufliche Sphäre hineinwirken. Mittlerweile seien die Zusammenhänge zwischen psychischen sowie psychosomatischen Erkrankungen und Arbeitsplatzbedingungen wie Über- oder Unterforderung, Mobbing etc. wissenschaftlich untersucht und belegt.

In der Psychotherapie würde der Mensch, seine Persönlichkeit (im bewussten und unbewussten Teil) in seinen Umwelten im Vordergrund stehen, wobei eine der Umwelten die

Arbeitsrolle sei. Eine Psychotherapie solle ja bewirken, dass ein Mensch ein aus seiner Sicht gelungenes Leben leben könne und dazu würden Liebes - als auch Arbeitsfähigkeit gehören. Sowohl in der Personalentwicklung als auch in der Psychotherapie würde es immer um Persönlichkeitsentwicklung bzw. das Anstoßen von Entwicklungsprozessen gehen.

Dabei würden in die Personalentwicklung eine Reihe von fachlichen Ansätzen und Methoden aus der Psychotherapie einfließen. In der Anwendung - beispielsweise in Begleitprozessen bei MitarbeiterInnen in kritischen Arbeitssituationen - werde aber nicht Psychotherapie im eigentlichen Sinne betrieben, sondern eine fokussierte Form davon, in der die Grenze zwischen privat und beruflich in der Themenwahl gewahrt bleibe. Gesprächshaltung und Methoden selbst seien ident, nicht angeboren, sondern würden erlernt und geübt werden müssen.

Persönlichkeitsentwicklung zu betreiben bzw. anzustoßen würde nur rudimentär funktionieren, wenn die Auseinandersetzung mit der eigenen Struktur und Entwicklung nicht erfolgt sei. Dazu seien professionell gestaltete Selbsterfahrungsprozesse erforderlich. Dabei würde es nicht um persönliche Sinnsuche oder gar Erleuchtung gehen, sondern um die Auseinandersetzung mit der eigenen Wirkung auf andere Menschen und umgekehrt und um Methoden, darüber so in Kommunikation zu treten, dass beabsichtigte Wirkungen auch eintreten.

Nicht umsonst würden alle Psychotherapieausbildungen, die gesetzlich geregelte Pflicht enthalten, intensiv Selbsterfahrung in der Ausbildung und quasi laufend solange der Beruf ausgeübt werde, zu betreiben. Dem Gesetzgeber könne ja wohl kaum ein Luxusinteresse nachgesagt werden.

Alle hätten mehr oder weniger belastende Erfahrungen in der Geschichte des Gewordenseins gemacht und hätten mehr oder weniger unbewältigte Lebensthemen, die sie beschäftigen, strukturieren und einengen. Unbewältigte, weil sich außerhalb der Wahrnehmungsgrenze befindliche Themen, würden den Blick trüben, wie andere Personen wahrgenommen würden und in Kontakt mit ihnen kommen können.

Persönlichkeitsentwicklung würde also freier machen für eine möglichst offene und direkte Wahrnehmung einer anderen Person und für Kommunikationsformen, mit denen andere Menschen wirklich erreicht werden können.

Personalentwicklung zu betreiben ohne Zusatzausbildung, in der die Persönlichkeitsentwicklung theoretisch abgesichert, aber auch praktisch erfahren werden könne, sei nur in ganz eingeschränkten Segmenten wie zum Beispiel Organisieren von Bildungsmaßnahmen mit ausschließlich fachlichen Inhalten als seriös zu sehen. Denn schon die Entscheidung, ob TrainerInnen zu bestimmten Zielgruppen passen, damit ein förderliches Lernklima entstehe, würde Menschenkenntnis und Kommunikationsvermögen erfordern.

PersonalentwicklerInnen, die sich nicht mit den eigenen persönlichen Anteilen befassen, die sie in die Rolle einbringen, würden meist früh scheitern oder sich den sicheren Teil der verwaltenden Maßnahmen suchen.

Die Berufungswerberin hätte nunmehr ihre Ausbildung als Psychotherapeutin und der Supervision beendet. Die rechtliche Grundlage als Psychotherapeutin in Ausbildung und der Supervision seien die berufsrechtlichen Vorschriften, wie sie im Österreichischen Psychotherapiegesetz festgehalten seien. Der Zusammenhang mit der speziellen beruflichen Tätigkeit sei gegeben.

Wie aus beiliegendem Werbefolder zu entnehmen sei, würden die gegenständlichen Aufwendungen auch unter den Begriff „Umschulungskosten“ fallen, da diese Bildungsmaßnahmen nicht nur für den Hauptberuf, sondern auch für die nunmehr neu begonnene Nebentätigkeit als Psychotherapeutin dienen würden.

Im Sinne der obigen Ausführungen seien daher die geltend gemachten Werbungskosten als Aus- bzw. Fortbildungsaufwendungen bzw. Umschulungskosten anzuerkennen.

Als **Beilage wurden weitere Informationen** über den "Universitätslehrgang Psychotherapie im Fachspezifikum (Klientenorientierte Psychotherapie) übermittelt:
„*KLIENTENZENTRIERTE PSYCHOTHERAPIE*

Die Klientenzentrierte Psychotherapie (auch als Gesprächspsychotherapie oder Personzentrierte Psychotherapie bekannt) wurde von dem amerikanischen Psychologen Carl R. Rogers (1902 - 1987) in den 40er Jahren des 20. Jahrhunderts begründet. Einer der wichtigsten Mitarbeiter bei der Entwicklung dieses Ansatzes ist der 1938 aus Wien vertriebene Eugene Gendlin.

Diesem Ansatz liegt die Überzeugung zugrunde, dass der Mensch über ein ihm innenwohnendes Entwicklungspotenzial verfügt: eine grundsätzlich konstruktive Aktualisierungstendenz. Dieses Potenzial wird jedoch nur in zwischenmenschlichen Beziehungen wirksam angesprochen, in welchen man bedingungsfreie Wertschätzung und empathisches Verstandenwerden durch (mit sich selbst) kongruente Bezugspersonen erfährt. Wenn eine therapeutische Beziehung wesentlich von diesen Grundeinstellungen getragen ist, kann man sich achtsam begleitet und angstfrei den eigenen inneren und äußeren Zerrissenheiten, Inkongruenzen, Blockaden und Veränderungswünschen zuwenden und die für persönliche Veränderung nötige Tiefung und Klärung des eigenen inneren Erlebens wird möglich.

Über das Konzept der therapeutischen Veränderung hinaus wurde in diesem Ansatz auch ein Modell der psychischen Gesundheit und damit ein spezifisches Verständnis von psychischen Störungen, ihrer Genese und ihrer Behandlung entwickelt. Die krankmachenden und Abwehrprozesse auslösenden Faktoren werden dabei v. a. als Mangel an

entwicklungsfördernden Bedingungen verstanden.

Der Klientenzentrierten Psychotherapie wird von der Forschung „eine sehr überzeugend nachgewiesene Wirksamkeit für ein sehr breites Spektrum von Störungen“ bestätigt. Sie wird sowohl als Einzel- wie auch als Gruppentherapie angewandt. Außerdem wurden eigene Formen der Kinder- bzw. Spieltherapie und der Paar- und Familientherapie sowie der Familienspieltherapie entwickelt. Darüber hinaus sei auf spezifische Formen wie die Prä Therapie (Prouty) zur Kontaktgewinnung mit schizophrenen oder geistig behinderten Menschen oder den Einbezug kreativer Medien in der Klientenzentrierten Kunsttherapie (Groddeck, Natalie Rogers) verwiesen. Über den Bereich der Psychotherapie hinaus wurden u. a. Konzepte der methodischen Achtsamkeit auf inneres Erleben (Focusing), des schülerzentrierten Unterrichts und der humanistischen Pädagogik oder einer personzentrierten Kommunikation (z. B. Familienkonferenz, Gordon) entwickelt.

Die Ausbildung in Klientenzentrierter Psychotherapie hat neben der Auseinandersetzung mit den Konzepten ihren Schwerpunkt in der Erfahrung der eigenen Veränderungsprozesse und deren Beziehungsbedingtheiten sowie im Miterleben und Reflektieren der Entwicklungsprozesse Anderer. Somit liegt auch dem Ausbildungsprozess eine intendierte Entwicklungsrichtung zu Grunde, die den künftigen Psychotherapeut/innen ein hohes Ausmaß an personaler wie an professioneller Kompetenz vermitteln und ermöglichen soll.“

„ZIELSETZUNG UND STRUKTUR DES LEHRGANGS“

Die Ausbildung soll zur eigenverantwortlichen, professionellen Ausübung der Klientenzentrierten Psychotherapie mit Einzelnen und in Gruppen befähigen und im Sinne des Psychotherapiegesetzes (PthG) berechtigen.

Der Abschluss ermöglicht die Eintragung in die behördliche Liste der Psychotherapeutinnen und Psychotherapeuten und damit die eigenständige Berufsausübung als Klientenzentrierte Psychotherapeutin / Klientenzentrierter Psychotherapeut.

Auf Grund einer Kooperation der Donau-Universität Krems mit der Österreichischen Gesellschaft für wissenschaftliche, klientenzentrierte Psychotherapie und personorientierte Gesprächsführung (ÖGWG) wird das Fachspezifikum für Klientenzentrierte Psychotherapie in Form eines Universitätslehrgangs angeboten.“

„ZULASSUNGSBEDINGUNGEN“

Für die Zulassung zum Universitätslehrgang „Psychotherapie“ im Fachspezifikum Klientenzentrierte Psychotherapie gelten die folgenden, zum Großteil durch das Psychotherapiegesetz (PthG) normierten, Bedingungen:

- Vollendetes 24. Lebensjahr
- Abgeschlossenes Studium der Medizin, der Pädagogik, der Philosophie, der Psychologie, der Publizistik- und Kommunikationswissenschaft oder der Theologie oder ein Studium für das

Lehramt an höheren Schulen oder einen in Österreich nostrifizierten Abschluss eines solchen Studiums an einer ausländischen Universität

oder

abgeschlossene Ausbildung an einer Akademie (Fachhochschule) für Sozialarbeit, an einer ehemaligen Lehranstalt für gehobene Sozialberufe, an einer Pädagogischen Akademie (Fachhochschule) oder an einer mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Lehranstalt für Ehe- und Familienberater oder abgeschlossene Ausbildung im Krankenpflegefachdienst oder in einem medizinisch-technischen Dienst oder abgeschlossenes Kurzstudium Musiktherapie oder Hochschullehrgang für Musiktherapie

oder

Zulassung zur Absolvierung des psychotherapeutischen Fachspezifikums aufgrund der persönlichen Eignung durch behördlichen Bescheid gem. PthG § 10

- Erfolgreich absolviertes psychotherapeutisches Propädeutikum

- Positiv absolviertes Auswahlverfahren der ÖGWG.

Darüber hinaus wird von Teilnehmer/innen, die den Lehrgang mit der Graduierung zum Master of Science (Psychotherapie) abschließen wollen, gefordert, dass sie Matura oder eine einschlägige Studienberechtigungsprüfung absolviert haben und ihre schriftliche Abschlussarbeit als Master Thesis erstellen.

Teilnehmer/innen, die die letztgenannte Bedingung nicht erfüllen oder diese Graduierung nicht anstreben, können mit dem Abschluss den Titel „Akademische Psychotherapeutin / Akademischer Psychotherapeut“ erhalten.“

Mit **Schreiben vom 22. Oktober 2008** wurde die Berufungswerberin seitens des zuständigen Finanzamtes um Bekanntgabe weiterer Details zum Bereich Psychotherapie ersucht (Praxisräume, Umsatz- und Gewinnentwicklung).

Eingabe vom 29. Oktober 2008 (weiteren Darlegung seitens der Berufungswerberin):

Seit Ablegung der Zwischenprüfung im Dezember 2007 hätte die Berufungswerberin die Berechtigung erhalten in der auch im Folder beschriebenen Weise als Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision zu arbeiten. Das bedeutet neben eingeschränkten Honorarsätzen die Verpflichtung, Therapiegespräche auf einen Tonträger aufzunehmen, schriftlich zu protokollieren und jedes 5. davon von den Ausbildungsverantwortlichen supervidieren zu lassen.

Um in die Ministeriumsliste der eingetragenen völlig selbständig arbeitenden Psychotherapeutinnen zu kommen, würde die Berufungswerberin zusätzlich zur positiv absolvierten theoretischen Ausbildung, den notwendigen Praktikumsstunden in sozialen und klinisch-psychiatrischen Institutionen, 600 solcher aufgenommenen und protokollierten Therapiegespräche benötigen.

Derzeit würde die Berufungswerberin als Leiterin der Personalentwicklung arbeiten, bis Juni 2009 ihre theoretische Ausbildung absolvieren und bei der Au Linz praktizieren. Das bedeutet, dass sie aktuell noch nicht sehr intensiv als Psychotherapeutin arbeiten könne. Die zeitliche und energetische Obergrenze würde bei drei KlientInnen pro Woche liegen. Aktuell würde sie 2 Personen betreuen und das aus sozialen Gründen auch zu einem wesentlich geringeren als in dem Folder beschriebenen Stundensatz.

Ein eigener Praxisraum würde sich noch nicht auszahlen. Sie hätte mit der Praktikumsstelle die Vereinbarung, dass sie den Therapieraum der Familienberatungsstelle der Au Linz in der W 30 gegen einen Spesenersatz für Raummiete (€ 5,00 pro Gespräch) benützen könne.

Das Ziel der Intensivierung der Selbständigkeit hätte die Berufungswerberin also eher längerfristig angesetzt. Aber - wenn alles nach Plan laufe - würde sie die allmähliche Reduktion der Beschäftigungszeit im derzeitigen Hauptberuf und eine Intensivierung der therapeutischen Tätigkeit in den nächsten 3 Jahren planen.

Inwieweit diese Ausbildung für ihren Hauptberuf notwendig sei und was sie bringe, hätte die Berufungswerberin schon anderweitig erläutert.

Mit **Vorlagebericht vom 19. November 2008** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Schreiben vom 21. September 2010** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die zuständige Amtsvertreterin darauf hingewiesen, dass gegenständlich eine Mischung zwischen Fortbildung und Umschulung vorliegen würde. Da eine mündliche Verhandlung beantragt wurde, wird das Finanzamt aufgefordert, allenfalls weitere Darstellungen nachzureichen.

Mit **Eingabe vom 30. September 2010** wurde folgende Stellungnahme übermittelt:
Nach Ansicht des Finanzamtes sollte noch in Erfahrung gebracht werden, ob die Berufungswerberin für ihre Ausbildung seitens des Dienstgebers die notwendige Dienstfreistellung gewährt worden sei. Weiters hätte die Berufungswerberin bisher noch keine diesbezüglichen Einkünfte erklärt.

In einem **Vorhalt vom 4. Oktober 2010** wurde daraufhin die Berufungswerberin nach diesen weiteren Informationen befragt.

Mit **Eingabe vom 27. Oktober 2010** wurde hierauf bekannt gegeben, dass der Arbeitgeber die Berufungswerberin insofern unterstützt hätte, als ca. 20% der aufgewendeten Zeiten für die Seminare als bezahlte Freizeit betrachtet worden seien.

Die Berufungswerberin werde zunehmend für Auswahlverfahren als Beraterin in schwierigen Personalsituationen herangezogen und es seien ihr auch bereits interne Coaching-Fälle zur

Bearbeitung übertragen worden.

Seit 2010 würde die Berufungsberaterin auch selbständig arbeiten. Die Berufungsberaterin sei ministeriell anerkannte Beraterin in der Familienberatungsstelle der Außenstelle Linz. Die Gesamteinnahmen würden ihm Jahr 2010 rund 3.000,00 € betragen. Die voraussichtlichen Ausgaben würden ca. 5.000,00 € betragen, da auch im Jahr 2010 noch

Eigentherapieseminare und Supervisionseminare besucht hätten werden müssen.

Ergänzend werden noch festgestellt, dass die Berufungsberaterin seit mehr als 16 Jahren als Personalentwicklerin in der B-Gruppe arbeite. Dafür seien ohne Zweifel psychosoziale Kompetenzen notwendig. Gerade diese hätten durch die Ausbildung erworben bzw. gefördert werden sollen. Die im Rahmen des psychotherapeutischen Propädeutikums erworbenen Kenntnisse seien somit im Rahmen der von der Berufungsberaterin ausgeübten beruflichen Tätigkeit jedenfalls verwertbar, wodurch ein Veranlassungszusammenhang im Sinne der geltenden Rechtslage gegeben sei.

Dazu komme noch, dass die streitgegenständliche Bildungsmaßnahme nach herrschender Ansicht nicht zu jenen – klassischerweise eine private Veranlassung nahelegenden – Seminaren zähle, die primär der eigenen Persönlichkeitsentwicklung und Selbstentfaltung bzw. dem eigenen Wohlbefinden dienen würden.

Mit **Eingabe vom 12. November 2010** wurde mitgeteilt, dass der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht mehr aufrechterhalten werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten stellen nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 generell *Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dar.*

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung sind Werbungskosten insbesonders auch "*Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.* ..."

Hingegen dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 *bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

Auf Grund der zitierten gesetzlichen Bestimmungen können Bildungsaufwendungen sowohl als Fort- und Ausbildungsmaßnahmen als auch als umfassende Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig sein (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 203/5 zu § 16).

Stehen derartige Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist (Jakom, EStG-Kommentar, Wien 2008, Tz 49 zu § 16). Auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind aber jedenfalls Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen (so auch in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage).

Die Berufungsweberin beantragte die hier streitgegenständlichen Bildungsaufwendungen als Werbungskosten für ihre Tätigkeit beim B als Personalentwicklerin zu berücksichtigen.

Wie sich im Laufe des Ermittlungsverfahrens herausgestellt hat, beabsichtigt die Berufungswerberin die Bildungsmaßnahme aber auch zur Erzielung selbständiger Einkünfte zu nutzen.

Im Folgenden wird auf diese zwei Einsatzgebiete eingegangen.

1.) Bildungsmaßnahme als Umschulung:

Die Berufungswerberin beantragte die Anerkennung der strittigen Aufwendungen zunächst hauptsächlich als Werbungskosten im Zusammenhang ihrer nicht selbständigen Tätigkeit. Da es sich bei der Tätigkeit einer Psychotherapeutin aber um eine von der Tätigkeit als Personalentwicklerin verschiedene Tätigkeit handelt, ergab sich im gegenständlichen Fall in erster Linie die Frage nach der Qualifikation der Aufwendungen als solche für "**umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen**".

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen stellen vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben dar. Die Umschulungsmaßnahme muss laut Gesetzestext auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünfterzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 25.6.2000, 95/14/0134; und 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Die Umschulungen müssen darüber hinaus umfassend sein; einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 203/4/2 zu § 16; Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004, 621).

Im Sinne dieser Ausführungen bietet die hier streitgegenständliche Bildungsmaßnahme jedenfalls die Möglichkeit einen neuen/anderen Beruf auszuüben (vgl. die umfassend dargestellten Informationen über den "Universitätslehrgang Psychotherapie").

Dass die Berufungswerberin auch tatsächlich ernsthaft vorhat, diese neue Einkunftsquelle zu erschließen, zeigt auch die Tatsache auf, dass sie bereits nach außen hin auftritt (siehe ihre homepage). Unzweifelhaft geht hier hervor, dass sie auf diesem Gebiet unmittelbar tätig werden will bzw. bereits tätig ist.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 27. Oktober 2010 hat sie ebenfalls dargestellt, dass die Gesamteinnahmen im Jahr 2010 rund 3.300,00 € betragen werden.

Die entsprechenden Aufwendungen hätten daher allenfalls zu Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 führen können.

Ob dieses selbständige Standbein aber tatsächlich zum Erfolg führt, kann derzeit noch nicht gesagt werden; es kann auch noch nicht gesagt werden, in welchem Umfang schlussendlich diese Tätigkeit tatsächlich ausgeübt werden wird.

Tatsache ist aber, dass diese Aufwendungen durchaus auch als vorweggenommene Betriebsausgaben in Betracht kommen könnten.

Diese Frage muss aber zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht endgültig beantwortet werden, da die Berufungswerberin selbst umfassend darstellte, dass diese Bildungsmaßnahme jedenfalls für ihren derzeit ausgeübten Beruf eine zentrale Bedeutung hat.

2.) Bildungsmaßnahme als Fortbildung- und Ausbildungsmaßnahme:

In ihrem Berufungsschreiben wies die Berufungswerberin darauf hin, dass ihre Aufwendungen zur Ausbildung als Psychotherapeutin jedenfalls **auch für ihre Tätigkeit als Personalentwicklerin von Bedeutung** gewesen seien.

Im Folgenden werden die hier wesentlich erscheinenden Darstellungen wiederholt:

- Eingabe vom 30. Jänner 2008:

"... Potentialentwicklung und Beratung in (beruflich bedingten) Krisen. ... Auseinandersetzung mit allen Kompetenzbereichen im Themenkreis Kommunikation, Verhalten und Persönlichkeitsentwicklungen, ... "

- Berufung vom 18. März 2008:

"... Insgesamt ist daher unsere Klientin für mehr als 1.400 Mitarbeiter/innen im Rahmen ihrer Abteilung zuständig. Zusätzlich sind noch etwa 3.000 Mitarbeiter/innen, die auf Honorarbasis arbeiten und in Teilbereichen auch von der Personalentwicklungsabteilung (z.B. in Fragen der persönlichen Eignung und Fortbildung) beschäftigt sind, zu betreuen. ... Zielgruppen der B-Gruppen sind Erwachsene mit gesundheitlichen Schädigungen oder Funktionsstörungen bzw.

Erwachsene mit psychiatrischen Diagnosen oder psychischen Einschränkungen bzw. Mehrfachbeeinträchtigungen. ... Die Tätigkeit als Personalentwicklerin hat sich direkt und indirekt an den Zielgruppen des Arbeitgebers zu orientieren; (weitere Angaben in der Funktionsbeschreibung der B-Gruppe). ... "

- Vorlageantrag vom 3. Oktober 2008:

*" ... Die Durchführung von Personalentwicklung als Teilgebiet der Personalwirtschaft erfordert von den in diesem Feld tätigen Professionisten unter anderem Kompetenzen in den Bereichen Betriebswirtschaft, Organisationssoziologie, Adragogik und **Personalpsychologie**. ... "*

- Eingabe vom 27. Oktober 2010:

" ... Der Arbeitgeber hat die Berufungswerberin insofern unterstützt, als ca. 20% der aufgewendeten Zeiten für die Seminare als bezahlte Freizeit betrachtet wurden. Unsere Klientin wird zunehmend auch für Auswahlverfahren als Beraterin in schwierigen Personalsituationen herangezogen und es wurden ihr auch bereits interne Coaching-Fälle zur Bearbeitung übertragen ... "

Auf Grund dieser Ausführungen war im gegenständlichen Berufungsverfahren jedenfalls auch zu überprüfen, ob die strittigen Aufwendungen für die psychologische Ausbildung als **Fortbildungskosten im Zusammenhang mit ihrer nicht selbständigen Tätigkeit** zu qualifizieren sind.

Fortbildung liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige "seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden" (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184), sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 203/2 zu § 16).

Daneben sind auch **Ausbildungsmaßnahmen**, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen, abzugsfähig. Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere Berufsausübung geschaffen (vgl. VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118).

Mit der **Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988** durch das Steuerreformgesetz 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden.

Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2000 nunmehr auch solche Bildungsmaßnahmen als

abzugsfähige (Fort-)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit 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 (vgl. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Begünstigende Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 liegen nach der o.a. VwGH-Rechtsprechung also dann vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit **verwertet** werden.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Berufungswerberin wesentliche Teile auch unmittelbar in ihrer beruflichen Tätigkeit einsetzt (z.B. Einsatz bei schwierigen Personalsituationen).

Wie bereits oben ausgeführt sollen nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage entsprechend der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen sein, was nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aber dann nicht zutrifft, wenn im Rahmen der ausgeübten Einkunftsquelle eine entsprechende psychologische Schulung erforderlich ist (vgl. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Nun hat der **Verwaltungsgerichtshof** bereits in seinem **Erkenntnis vom 29. November 1994, 90/14/0215**, festgestellt, dass es dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsfortbildung entsprechend genügen muss, wenn die Aufwendungen an sich - auch ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte - geeignet sind, zu bewirken, dass der Steuerpflichtige im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden bleibt und den jeweiligen Anforderungen gerecht wird. Dieses Erkenntnis betraf zwar einen Lehrer, der kaufmännische Fächer unterrichtete und die Kosten für die Teilnahme an psychologischen Seminaren geltend machte, es kann aber durchaus auch mit dem hier vorliegenden Sachverhalt verglichen werden.

Der Gerichtshof führte in diesem Zusammenhang Folgendes aus:

"Zu Recht verweist der Beschwerdeführer darauf, dass das Berufsbild des Lehrers über die Aufgabe der reinen Wissensvermittlung hinaus auch persönlichkeitsbildende Komponenten beinhaltet. Um den darin und allgemein im Lehrberuf gelegenen - vom Beschwerdeführer auch hinreichend belegten - gewachsenen Anforderungen zu genügen und auch um einer erfolgreichen Wissensvermittlung gerecht zu werden, sind einschlägige psychologische Kenntnisse unzweifelhaft sinnvoll. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist damit auch die psychologische Fortbildung bei einem in kaufmännischen Fächern unterrichtenden Lehrer

berufsspezifisch und damit der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit den Einnahmen gegeben. Darauf, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden, kommt es bei der Beurteilung als Werbungskosten nicht an, wenn die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lassen."

Daraus ergibt sich, dass dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit des Aufwandes dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen ist, wenn der Aufwand seiner Art nach nur eine **berufliche Veranlassung** erkennen lässt.

Dafür, dass eine umfangreiche Psychotherapie-Ausbildung grundsätzlich über eine rein persönlichkeitsbildende Maßnahme hinausgeht und in der Regel von einer beruflichen Motivation geprägt ist, spricht die allgemeine Lebenserfahrung.

Üblicherweise zielt eine solche Ausbildung auf die Ausübung einer Tätigkeit als Psychotherapeut(in) ab, was - wie dargelegt - auch von der Berufungswerberin zumindest nebenberuflich beabsichtigt ist.

Allerdings genügt es, wie aus den oben zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 laut Steuerreformgesetz 2000 hervorgeht, für die Anerkennung von Werbungskosten, wenn Fort- bzw. Ausbildungsmaßnahmen für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind. Ein und dieselbe Bildungsmaßnahme kann sowohl Ausbildungsmaßnahme für einen bestimmten Beruf als auch Fortbildungsmaßnahme bei einem anderen Beruf sein (vgl. VwGH 10.5.1994, 93/14/0182). Dass dadurch das Erfordernis des homogenen Teilnehmerkreises bei der Bildungsveranstaltung entsprechend relativiert wurde, ergibt sich schon aus der beispielhaften Aufzählung der nunmehr abzugsfähigen Bildungsmaßnahmen (z.B. HAK-Matura eines Buchhalters, Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten). **Ausgeschlossen** von der Abzugsfähigkeit sollen **nur persönlichkeitsbildende Maßnahmen** sein (siehe Materialien zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 - 1766 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats XX. GP).

Den obigen Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.11.1994, 90/14/0215 folgend, sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch im gegenständlichen Fall die im Rahmen der Ausbildung zur Psychotherapeutin erworbenen Kenntnisse der Berufungswerberin für die Tätigkeit im Rahmen der nicht selbständigen Einkünfte **unzweifelhaft als sinnvoll** zu erachten, was auch durch die Unterstützung des Arbeitgebers untermauert wurde (z.B. bezahlte Freizeit).

In Anbetracht dieser Ausführungen kommt die Abgabenbehörde zweiter Instanz jedenfalls zu dem Ergebnis, dass die von der Berufungswerberin im Rahmen ihrer psychotherapeutischen

Ausbildung erworbenen Kenntnisse für ihre Tätigkeit jedenfalls förderlich und daher objektiv sinnvoll erschienen.

Dass dieser Umstand allein schon für die Herstellung eines objektiven Zusammenhangs der Aufwendungen mit dem ausgeübten Beruf ausreichen würde, wird in der **Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10.4.2008, RV/0958-W/06**, zum Ausdruck gebracht, wenn dort darauf hingewiesen wird, dass eine berufsspezifische Fortbildung zum Beispiel bei einem Lehrer nicht bloß bei einer Wissenserweiterung in seinen Unterrichtsfächern angenommen, sondern auch eine Vertiefung bzw. Erweiterung seiner bereits im Rahmen der pädagogischen Grundausbildung erworbenen psychologischen Kompetenzen jedenfalls als für den Beruf nützlich erachtet werden kann (in diesem Sinne auch UFS 19.8.2008, RV/0423-W/07, wonach Aufwendungen einer AHS-Lehrerin für einen berufsbegleitenden Lehrgang aus Logotherapie als Werbungskosten anerkannt werden können).

Dass diese psychologische Ausbildung nicht alleiniger Inhalt der Tätigkeit der Berufungswerberin ist, führt ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Es genügt aber, wenn der Nutzen der Ausbildung darin liegt, für fallweise eintretende Bedarfsfälle über entsprechende Kenntnisse zu verfügen (vgl. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Unter den angeführten Aspekten war nach sorgfältiger Prüfung daher davon auszugehen, dass - wenn sich für die Berufungswerberin dadurch auch viele weitere Berufs- und Tätigkeitsfelder ergaben - diese psychotherapeutische Ausbildung für ihren ausgeübten Beruf jedenfalls von Nutzen ist und einen objektiven Zusammenhang mit diesem aufweist bzw. die Kenntnisse daraus auch tatsächlich verwertet werden (in diesem Sinne auch UFS 16.6.2008, RV/1387-L/07, zum Psychologiestudium einer HTL-Lehrerin).

Nach ho. Ansicht sollte durch die Einfügung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gewährleistet werden, dass bei Bildungsaufwendungen bereits der Nutzen bzw. der **objektive Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf**, der - wie oben ausführlich dargestellt - im gegenständlichen Fall gegeben war, für die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten ausreicht.

Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang auch noch einmal auf die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in dem Erkenntnis vom 22.9.2005, 2003/14/0090, mit denen er unter Bezugnahme auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 betonte, dass gerade eben solche Bildungsmaßnahmen, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit, sondern **zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich**, jedenfalls aber im ausgeübten Beruf von Nutzen seien und

somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen, nunmehr abzugsfähig sein sollten.

Eine solche Bildungsmaßnahme lag bei der Berufungswerberin im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vor:

Ihre psychotherapeutische Ausbildung war sowohl für eine eventuelle Tätigkeit als Psychotherapeutin dienlich; sie war aber - wie oben dargestellt - jedenfalls auch für ihren ausgeübten Beruf von Nutzen.

Da es sich somit bei den strittigen Bildungsmaßnahmen um Aufwendungen im Zusammenhang mit der von der Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeit handelte, war der Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt und stellten die von der Berufungswerberin beantragten diesbezüglichen Ausgaben Werbungskosten im Zusammenhang mit deren Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit dar.

Da also die hier streitgegenständlichen Bildungsaufwendungen bereits als Werbungskosten zu berücksichtigen waren, hat sich eine Überprüfung dahingehend, ob allenfalls vorweggenommene Betriebsausgaben vorliegen könnten, erübrigt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 19. November 2010