

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A, Adresse, über die Beschwerde vom 24. Oktober 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 24. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2016 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer in Euro:	10.955,23
Anrechenbare Lohnsteuer in Euro:	-14.997,81
Rundung in Euro:	-0,42
Festgesetzte Einkommensteuer in Euro:	-4.043,00

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Im Zuge ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 machte die Beschwerdeführerin Prämien und Beiträge zu Versicherungen in der Höhe von 2.884 Euro sowie Geldspenden in der Höhe von 100 Euro als Sonderausgaben und Aufwendungen für Arbeitsmittel in der Höhe von 272,92 Euro, für Fachliteratur in der Höhe von 1.409,57 Euro, beruflich veranlasste Reisekosten in der Höhe von 2.180,58 sowie Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten in der Höhe von 7.027,73 Euro (insgesamt 10.890,80 Euro) als Werbungskosten geltend.

In Beantwortung eines Vorhalts legte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 24. Mai 2017 der belangten Behörde Unterlagen und Belege für die geltend gemachten Aufwendungen vor und teilte mit, sie sei als Berufsschullehrerin für die Gegenstände B sowie in der Schülerberatung und Krisenintervention tätig. Neben der Berufstätigkeit und dem Studium habe sie im Februar 2014 unentgeltlich mit der Tätigkeit als

Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision in näher genannten Einrichtungen begonnen. Nach zwei großen Teilprüfungen befinde sie sich jetzt in der Abschlussphase und plane, spätestens im September die Grundausbildung als Psychotherapeutin abgeschlossen zu haben. Die Ausbildung sei sehr aufwändig. Natürlich sei begleitend eine ständige Weiterbildung notwendig und werde vom Bundesministerium auch verlangt. Um den zunehmenden Anforderungen gewachsen zu sein (große Anzahl problematischer Schüler), sei eine ständige Weiterbildung unumgänglich. Derzeit setze sie ihr Wissen im Unterricht und vor allem als Schülerberaterin und in der Krisenintervention ein.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 24. Juli 2017 wurden neben den Sonderausgaben Werbungskosten in der Höhe von 272,92 Euro berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, Werbungskosten seien Aufwendungen, die beruflich veranlasst seien. Eine berufliche Veranlassung sei gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stünden und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen würden. Um Aufwendungen als Werbungskosten absetzen zu können, müsse zwischen dem Aufwand und den Einnahmen, zu deren Erzielung sie notwendig seien, ein unmittelbarer, ursächlicher Zusammenhang bestehen. Aufwendungen, die mit den Einnahmen in keinem oder nur in einem mittelbaren Zusammenhang stünden, seien nicht als Werbungskosten absetzbar. Die Topf-Sonderausgaben würden nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.000 Euro nach der im Bescheid angeführten Formel eingeschliffen.

Dagegen richtete sich (nach zweimaliger Verlängerung der Beschwerdefrist) die Beschwerde vom 24. Oktober 2017. Die Beschwerdeführerin brachte vor, bei der Veranlagung seien Werbungskosten in der Höhe von insgesamt 10.890,82 Euro mit der Begründung, diese seien nicht beruflich veranlasst, nicht als Ausgabe berücksichtigt worden. Sie beantrage daher eine Abänderung der Einkommensteuererklärung dahingehend, dass diese Aufwendungen in voller Höhe zu berücksichtigen seien und begründe dies wie folgt: Sie unterrichte seit August 1980 an einer Berufsschule und sei seit 1986 in einem Beamtenverhältnis. Da in den letzten Jahren durch einen Rückgang der Schülerzahlen die gewohnten Mehrleistungen zurückgingen und teilweise sogar die normale Lehrverpflichtung gekürzt werde, habe sie im Jahr 2008 eine Ausbildung zur Psychotherapeutin begonnen. Diese habe mit dem Propädeutikum begonnen und sei 2011 mit dem Fachspezifikum Verhaltenstherapie fortgesetzt worden. Seit November 2011 absolviere sie nun das Studium der Psychotherapie im Zweig Verhaltenstherapie. Im Rahmen des Studiums seien unter anderem mehrere große Prüfungen sowie rund 1.700 Praxisstunden erforderlich gewesen, welche einerseits hohe Zeitressourcen sowie einen großen finanziellen Einsatz erforderten. Im September dieses Jahres habe sie das Studium erfolgreich abgeschlossen. Sie sei seit x. Oktober 2017 als Psychotherapeutin eingetragen. Derzeit sei es ihr Bestreben, sich in diesem Beruf selbständig zu machen und sie sei gerade beim Aufbau der notwendigen Infrastrukturen.

Sie habe bereits Schritte für die Selbständigkeit als Psychotherapeutin gesetzt, nämlich Einmietung in einer Praxis und Maßnahmen um KlientInnen zu erreichen (Erstellen von Foldern, Vorstellung bei Ärzten, etc.). Vorläufig werde sie ihre Selbständigkeit neben ihren Beruf als Berufsschullehrerin ausüben, aber auf Grund der sinkenden Schülerzahlen werde es aller Voraussicht nach zu weiteren Kürzungen der Stundenanzahl im Schulbereich kommen. Daher werde sie in Zukunft verstärkt als Psychotherapeutin tätig sein. Es sei daher ihres Erachtens unerklärlich, warum die angeführten Kosten nicht als Aufwand abzugsfähig seien. In den Vorjahren seien die Kosten für die Ausbildung anerkannt worden. Sie sei daher davon ausgegangen, dass diese Kosten bis zum Ende der Ausbildung tatsächlich Ausgaben darstellten.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 8. November 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, da Umschulungskosten auf eine künftige, noch nicht ausgeübte Tätigkeit abzielten, stellten sie begrifflich vorweggenommene Werbungskosten dar. Es müssten grundsätzlich Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgingen. Diese seien jedenfalls dann gegeben, wenn die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben sei oder die weitere Einkunftserzielung im bisherigen Beruf gefährdet sei oder die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung verbessert würden. Die Intensität der Nachweisführung oder Glaubhaftmachung müsse umso höher sein, je mehr sich eine Umschulung nach der Verkehrsauffassung auch zur Befriedigung privater Interessen bzw. Neigungen eigne. Eine derartige besondere Nachweisführung werde daher vor allem bei folgenden Sachverhalten notwendig sein: Die derzeitige Einkünfteerzielung ist nicht gefährdet oder die Umschulung lässt aus dem neuen Beruf keine höheren Einkünfte erwarten. Auf Grund der Beschwerdebegründung sei nicht erkennbar, dass Umstände vorliegen würden, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgingen. Es erscheine auch die derzeitige Einkünfteerzielung weder gefährdet, noch seien höhere Einkünfte aus dem neuen Beruf zu erwarten, da die Beschwerdeführerin seit 1986 in einem Beamtenverhältnis stünde. Ein Werbungskostenabzug sei nicht zulässig, wenn eine Einkünfteerzielung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse von vornherein nicht zu erwarten sei. Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 12. Dezember 2017. Darin führte die Beschwerdeführerin Folgendes aus:

„Ich beziehe mich dabei auf die Regelungen des BM für Finanzen vom 1. Jänner 2017 (Homepage des Ministeriums)

**Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder eine umfassende Umschulung darstellen**

und argumentiere wie folgt:

**1. Eine Fortbildung liegt vor, wenn bereits eine berufliche Tätigkeit ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung dieser Tätigkeit dienen.**

*Aufgrund der immer schwierig werdenden Gegebenheiten (mehr Schüler mit Migrationshintergrund, Integrationsschüler, vermehrt psychische Probleme im Jugendalter, Mobbing, Gewalt, Suchtmittelkonsum) ist mehr psychologische Schulung der Lehrer notwendig, leider gibt es von öffentlicher Seite kaum adäquate Schulungsangebote. Deshalb war es für mich schon in den letzten Jahren beruflich überlebensnotwendig mir ein zusätzliches fundiertes psychologisches Wissen anzueignen. Dies führte Ende 2008 zur Anmeldung einiger Kurse des Propädeutikums und schließlich zum Abschluss desselben 2011.*

**2. Eine Ausbildung liegt vor, wenn die Bildungsmaßnahmen zur Erlangung von Kenntnissen dienen, die eine künftige Berufsausbildung ermöglichen. Sie sind absetzbar, wenn sie im Zusammenhang mit einer zum aktuell ausgeübten Beruf verwandte Tätigkeit stehen.**

*Die Verhaltenstherapie ist eine sehr kognitive Therapieform und baut auf den Lerntheorien auf und hat als Grundlage u. a. das Modelllernen zum Inhalt. Es besteht eine sehr enge Verwandtschaft zur Pädagogik, deshalb auch die Entscheidung für diese Therapieschule. Vor allem im Hinblick auf meine Tätigkeiten als Schüler- bzw. Lehrerberatung war eine umfassende psychologische Fortbildung unbedingt erforderlich.*

### **3. Umschulung**

**Eine Umschulung liegt vor, wenn die Maßnahmen derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abgezielt wird. Umschulungskosten sind auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der andere Beruf, auf den die umfassende Umschulungsmaßnahme abzielt, nicht als Haupttätigkeit ausgeübt wird.**

*Nach Abschluss des Fachspezifikums (August 2017) und Eintragung in die Liste der Psychotherapeuten des BM für Frauen und Gesundheit (x. 10.2017) wird derzeit neben der laufenden Unterrichtstätigkeit der Aufbau der eigenen psychotherapeutischen Praxis betrieben mit der Absicht in naher Zukunft ganz in die Praxis einzusteigen.*

**Die Beweggründe für eine Umschulung können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, an einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf liegen oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Die oder der Steuerpflichtige muss aber nachweisen oder glaubhaft machen, dass sie oder er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt.**

*Durch einen permanenten Schülerrückgang in den letzten Jahren und weiterhin schlechten Prognosen ergeben sich eine Reduzierung der Unterrichtsstunden und somit auch eine erhebliche Reduktion des gewohnten Einkommens. An unserem Schultyp (Berufsschule) hatten wir jahrzehntelang sogenannte Dauermehrdienstleistungen und werden diese von Lehrgang zu Lehrgang reduziert. So hatte ich im ersten Lehrgang des*

*Schuljahres 2016/2017 nicht einmal die volle Lehrverpflichtung. Diese finanzielle Lücke kann durch die selbständige Arbeit in der psychotherapeutischen Praxis gefüllt werden. Nach mehr als 37 Jahren in diesem Berufsfeld erlebe ich eine zunehmende Verschlechterung der Arbeitsbedingungen (schlechte Führung, schwierigere Schüler, keine positiven Rückmeldungen, schlechtes Image des Berufes, laufende Einsparungen und Mehrbelastungen). Ich musste es einige Male erleben, dass KollegInnen deutlich vor dem Pensionsalter aus psychischen Gründen in den Krankenstand und dann in die vorzeitige Pension wechselten. Durch all diese Belastungen und Schwierigkeiten wurde der Wunsch nach Veränderung und Neuorientierung sehr stark. In der Therapie habe ich die Möglichkeit viel Positives zu bewirken und wird dies auch anerkannt. Der Bedarf an psychotherapeutischer Behandlung wird immer größer und ist eine gute Einkünfterzielung zu erwarten. Zur Ausübung der neuen beruflichen Tätigkeit habe ich mich kostenpflichtig in einer Praxis eingemietet und bin gerade mit der Erstellung von Foldern und einer Homepage beschäftigt um bei diversen Ärzten und Einrichtungen vorstellig zu werden und so zu einem größeren KlientInnenstamm zu kommen.*

**Die Umschulung muss umfassend sein.**

*Die Ausbildung wurde Ende 2008 mit dem Propädeutikum begonnen und Ende 2011 mit dem Fachspezifikum der Verhaltenstherapie fortgesetzt. Es waren mehrere sehr große Prüfungen, einige Abschlussarbeiten zu je 40 Seiten, sehr viel Literaturstudium insgesamt 1700 Stunden Praxis und am Wochenende regelmäßige Workshops neben Supervisions- und Selbsterfahrungsstunden notwendig. Die erforderlichen 700 Stunden Praxis als Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision absolvierte ich größtenteils unentgeltlich in Feldbach und Leibnitz und musste ich dafür längere Fahrzeiten in Kauf nehmen verbunden mit einem höheren finanziellen und vor allem zeitlichen Aufwand Es gab jahrelange keine Urlaub und keine Freizeit.*

**4. Die Kosten für ein Universitätsstudium können als Fortbildungskosten bzw. Ausbildungskosten in einem verwandten Beruf (z.B. Jurist absolviert Studium der Betriebswirtschaftslehre) abgesetzt werden.**

*Wie schon erwähnt basiert die Verhaltenstherapie auf den Lerntheorien und ist eine sehr kognitiv orientierte Therapieschule. Meines Erachtens ist sehr viel mehr Verwandtschaft zwischen Pädagogik - Verhaltenstherapie - Psychologie als zum oben genannten Beispiel vorhanden.*

**5. ‚private‘ Ausbildung: nicht abzugsfähig sind Kosten für Ausbildungen, die hauptsächlich die Privatsphäre betreffen. Darunter fallen etwa Kosten für den B-Führerschein, Sportkurse oder für die Persönlichkeitsbildung.**

*Um diese Aus- und Fortbildung (Psychotherapie, Richtung Verhaltenstherapie) als ‚Hobby‘ durchzuführen ist der gigantische Arbeits- und finanzielle Aufwand einfach über Jahre hindurch viel zu groß. Ich war einige Male nahe dran es bleiben zu lassen, wollte aber das Angefangene beenden, vor allem mit der Aussicht noch jahrzehntelang in diesem Beruf tätig sein zu können, da hier das Alter durch die Lebenserfahrung von Vorteil ist.*

*Hätte ich selbst eine Therapie in Anspruch nehmen wollen, wäre ich wesentlich günstiger gekommen ohne diesen riesigen zeitlichen Aufwand!*

Da ich seit 2009 diese Ausbildung immer als Werbungskosten abschreiben konnte und die Steuerrückvergütung immer gleich refinanziert habe (lebenslange Ausbildungspflicht vom Gesetz vorgeschrieben) habe ich mit einem ablehnenden Bescheid für 2016 nicht gerechnet. Ich kann jede einzelne Ausgabe auf den Cent genau nachweisen und bin stundenlang mit der Verfassung der Arbeitnehmerveranlagung bzw. jetzt mit den Einsprüchen beschäftigt gewesen. Ihre Begründung im ablehnenden Bescheid, dass eine Einkünfteerzielung von vornherein nicht zu erwarten ist, muss ich auf das Schärfste zurückweisen. Ich habe meine Praxis erst Ende Oktober installiert und rein durch Mundpropaganda schon sehr viele Kleientenanfragen. Bin jetzt aber durch die Unterrichtstätigkeit zeitlich eingeschränkt. Geplant ist deshalb ein ehestmöglicher Ausstieg aus dem Schuldienst und die entgehenden Einkünfte mit der Praxis als Therapeutin zu kompensieren. Der Bedarf an Psychotherapie ist sehr groß und wird in den nächsten Jahren noch steigen wie die Zahlen in schon länger bestehenden Praxen beweisen. Es ist mir schon klar, dass die zusätzlichen Ausgaben für automatische Arbeitnehmerveranlagung (AN müssen nicht einmal mehr einen Antrag stellen!) finanziert werden müssen, sehe aber nicht ein, dass dies auch auf meine Kosten geht. Noch dazu wo das Finanzamt in den nächsten Jahren einiges an Mehrsteuereinnahmen durch die Ausübung dieses Berufes zu erwarten hat. Ich beantrage daher die Anerkennung als Werbungs- bzw. Umschulungskosten in voller Höhe für das Jahr 2016.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin war im Veranlagungsjahr an einer Landesberufsschule als Lehrerin für die Gegenstände B sowie als Schülerberaterin und Vertrauenslehrerin tätig. Daneben absolvierte die Beschwerdeführerin die Ausbildung zur Psychotherapeutin. Am x. Oktober 2017 wurde sie als Psychotherapeutin (mit der Zusatzbezeichnung Verhaltenstherapie) in der beim Bundesministerium für Gesundheit und Frauen geführten PsychotherapeutInnenliste eingetragen. Die Beschwerdeführerin hat im Veranlagungsjahr neben den für ihre Tätigkeit als Lehrerin bezogenen Einkünften für den Zeitraum 1. Jänner 2016 bis 22. Jänner 2016 nur solche von einem Unternehmen erhalten, bei dem sie als Psychotherapeutin in Ausbildung unter Supervision tätig war; Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden nicht erklärt.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Den Angaben der Beschwerdeführerin betreffend ihre berufliche Tätigkeit und betreffend ihre Bildungsmaßnahme war zu folgen. Diese wurden durch die Angaben auf der Homepage ihres Dienstgebers bestätigt und durch die Aufnahme der Beschwerdeführerin in die gemäß § 17 Abs. 1 Psychotherapiegesetz zu führenden Psychotherapeutenliste stand auch fest, dass die Beschwerdeführerin die von ihr angegebene Bildungsmaßnahme absolviert hat. Dass die Beschwerdeführerin neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit keine weiteren Einkünfte erzielt hat, erachtete das Bundesfinanzgericht aufgrund ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung als erwiesen. Der Zeitraum, in dem die Beschwerdeführerin als Psychotherapeutin für ein Unternehmen nichtselbständig tätig war, stand aufgrund der Angaben im Lohnzettel fest.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Werbungskosten werden von den Einnahmen eines Steuerpflichtigen abgezogen und mindern die Steuerbemessungsgrundlage.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörden nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125). Das Bundesfinanzgericht hat gemäß § 269 Abs. 1 BAO im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125).

Werbungskosten sind jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden. Der Abzug von Werbungskosten bei der Einkunftsermittlung ist Folge des in § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 festgelegten Nettoprinzips. Demnach unterliegen erzielte Einkünfte erst nach Abzug der dafür gemachten Aufwendungen der Ertragsbesteuerung (*Quantschnigg*, RdW 1992,384). Gemäß § 20 Abs. 2 Teilstrich 1 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte weiters Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem oder wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

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. Lässt sich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des

Steuerpflichtigen nicht feststellen, ist die Abziehbarkeit der Aufwendungen insgesamt nicht gegeben (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Die zuletzt genannte Bestimmung soll nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermeiden, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können. Eine Regelung, der zufolge Aufwendungen der Lebensführung nur bei jenen Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könnten, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünfteerzielung gegeben ist, würde gegen den Gleichheitssatz verstoßen. Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss ein strenger Maßstab angelegt werden (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Es soll vermieden werden, dass Aufwendungen für die Lebensführung im Wege der Minderung des Abgabenaufkommens des Bundes auf die Allgemeinheit überwältzt werden.

### **Arbeitsmittel**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln sind jedoch nur dann Werbungskosten, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen unvermeidlich sind (VwGH 14.11.1990, 89/13/0042).

Die Beschwerdeführerin machte im Zuge ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung diesbezügliche Aufwendungen in der Höhe von 272,92 Euro geltend. Die belangte Behörde berücksichtigte mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid diese in voller Höhe. In der von der Beschwerdeführerin anlässlich der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Aufstellung ist angegeben, dass von den geltend gemachten Ausgaben und Aufwendungen solche in der Höhe von 170,70 Euro für „*Therapie*“ bzw. „*Akupunktur*“ verwendet worden sind. Die Beschwerdeführerin hat – mit Ausnahme im Zeitraum 1. Jänner 2016 bis 22. Jänner 2016 – keine Einnahmen aus diesen Tätigkeiten erzielt. Mangels entsprechender Einnahmen waren die hierfür gemachten Ausgaben und Aufwendungen nicht zu berücksichtigen. Ergänzend ist festzuhalten, dass laut den vorgelegten Unterlagen feststand, dass im vorstehend genannten Zeitraum keine Anschaffungen von Arbeitsmittel erfolgt sind. Es waren daher Arbeitsmittel in der Höhe von 102,22 Euro zu berücksichtigen.

### **Fachliteratur**

Aufwendungen für Fachliteratur sind dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie in Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen. Wesentlich ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, sohin ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009). Demgegenüber begründet die Anschaffung von Werken, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht



fest abgrenzbaren bzw. nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, im Allgemeinen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0065). Der Umstand, dass aus der Literatur fallweise Anregungen und Ideen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, bewirkt nicht eine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung (*Jakom/Lenneis* EStG, 2017, § 4 Rz 330).

Unter diesem Titel hat die Beschwerdeführerin Aufwendungen und Ausgaben in der Höhe von insgesamt 1.409,57 Euro geltend gemacht. Aus den dazu vorgelegten Belegen lässt sich ableiten, dass unter diesem Titel Aufwendungen und Ausgaben im Zeitraum Februar 2016 bis Dezember 2016 für den Erwerb einer großen Anzahl verschiedener Bücher und Datenträger (zum Beispiel „*Leben im Jetzt*“, „*Das Einmaleins der Achtsamkeit*“, „*Yaloms Anleitung zum Glücklichein*“, „*Mach dein Leben bunt*“) sowie Geschichtenkarten, Postkarten, etc. für die – wie von der Beschwerdeführerin in ihrer Aufstellung ausgewiesen – „Psychotherapie“ und „Therapie“ zusammengefasst sind. Aus den, der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen lässt sich nicht der Schluss ziehen, dass diese Aufwendungen eindeutig und ausschließlich mit der Erzielung von Einkünften in Zusammenhang standen. Die Anschaffungen stellen keine berufsspezifische Fachliteratur für eine Berufsschullehrerin, die in dem Zeitraum, in dem die Ausgaben und Aufwendungen getätigt worden sind, keine anderen Einkünfte als die aus ihrer Tätigkeit als Lehrerin erzielt hat, dar. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass aus der Literatur fallweise Anregungen und Ideen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können.

### **Beruflich veranlasste Reisekosten**

Unter diesem Titel hat die Beschwerdeführerin Fahrtkosten in der Höhe von insgesamt 2.180,58 Euro geltend gemacht. Aus der von ihr mit der Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2017 diesbezüglich vorgelegten Aufstellung lässt sich ableiten, dass es sich dabei nicht um solche handelte, die ihre Ursache in ihrer Tätigkeit als Lehrerin hatten, sondern um Aufwendungen, die im Rahmen ihrer Bildungsmaßnahme angefallen sind. Es war daher zu prüfen, ob diese unter dem Titel Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten als Werbungskosten zu berücksichtigen waren.

### **Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten**

Die Beschwerdeführerin machte unter diesem Titel Aufwendungen und Ausgaben in der Höhe von 7.027,73 Euro geltend. Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten umfassen auch die mit einer Bildungsmaßnahme zusammenhängenden Fahrtkosten (gegenständlich 2.180,58 Euro geltend gemacht).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zählen 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, zu den Werbungskosten.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, 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. Auch für Ausbildungsmaßnahmen ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können.

Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen sind abzugsfähig, wenn sie derart umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, **und** auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Aufgrund der im Gesetz ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des „Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs“ ist für den Werbungskostenabzug ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit nachfolgenden Einnahmen erforderlich und es müssen Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (*Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 16 Abs 1 Z10 Rz 20; VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198).

Die ausdrücklich genannte Voraussetzung, dass die (umfassenden) Umschulungsmaßnahmen auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen müssen, ist in Verbindung mit dem allgemeinen Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 2 EStG 1988 zu sehen. Bildungsmaßnahmen, die aus Gründen des persönlichen Interesses getätigt werden, sind vom Abzug ausgeschlossen. Sie stellen Kosten der Lebensführung dar. Abzugsfähig sind nur Aufwendungen, die zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Aus den Vorbringen der in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis stehenden Beschwerdeführerin, die Schülerzahlen gingen zurück und damit zusammenhängend die gewohnten Mehrleistungen, und sie habe sich in eine Praxis eingemietet und bereite Werbematerial vor, lassen sich ohne die Beibringung weiterer Unterlagen keine hinreichenden Hinweise dafür entnehmen, dass die Beschwerdeführerin als Psychotherapeutin tätig sein wollte und diese Tätigkeit zur Sicherung ihres künftigen Lebensunterhaltes beitragen sollte. Auch die Eintragung in die Psychotherapeutenliste gemäß § 17 Abs. 1 Psychotherapiegesetz zeigt keinen Umstand auf, der über eine bloße Absichtserklärung hinausgeht. Denn die Anerkennung von Umschulungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren

Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen (*Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 16 Rz. 144). Insbesondere in den Fällen, in denen die derzeitige Einkünfteerzielung dem Grunde nach nicht gefährdet ist, werden an die Nachweisführung (Glaubhaftmachung) höhere Anforderungen gestellt. Eine Qualifikation der strittigen Aufwendungen als solche aus dem Titel von Umschulungsmaßnahmen für einen anderen Beruf war daher nicht gerechtfertigt.

Stütze findet die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch darin, dass die Beschwerdeführerin mit Ausnahme von Einkünften in der Höhe von lediglich 41,51 Euro im Veranlagungsjahr keine aus einer Tätigkeit als Psychotherapeutin bezogen bzw. erzielt hat. Auch für das Folgejahr 2017 wurde dem Finanzamt nur ein Lohnzettel, nämlich der für ihre Tätigkeit als Lehrerin, übermittelt. Ebenso wenig hat die Beschwerdeführerin bis Ende des Monats Juni eine Steuererklärung für das Jahr 2017 eingereicht. Daraus lässt sich ableiten, dass die Beschwerdeführerin keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und somit keine aus der Tätigkeit als Psychotherapeutin erzielt hat.

Im Vorlageantrag vom 12. Dezember 2017 wies die Beschwerdeführerin auch darauf hin, aufgrund der immer schwieriger werdenden Gegebenheiten sei mehr psychologische Schulung der Lehrer notwendig; von öffentlicher Seite gäbe es kaum adäquate Schulungsangebote. Es müsse daher zusätzliches fundiertes psychologisches Wissen angeeignet werden und es bestehe eine enge Verwandtschaft zwischen der Verhaltenstherapie und der Pädagogik.

Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. In Bezug auf Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung kann dies wegen der Nähe zum Bereich der privaten Lebensführung allerdings nur dann gelten, wenn im Rahmen der ausgeübten beruflichen Betätigung eine entsprechende Schulung erforderlich ist (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0019). Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Bildungsmaßnahme entsprechend muss es genügen, wenn die Aufwendungen an sich geeignet sind, dass der Steuerpflichtige im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden bleibt und den jeweiligen Anforderungen gerecht wird (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beinhaltet das Berufsbild des Lehrers über die Aufgabe der reinen Wissensvermittlung hinaus auch persönlichkeitsbildende Komponenten. Um den darin und allgemein im Lehrberuf gelegenen Anforderungen zu genügen und auch um einer erfolgreichen Wissensvermittlung gerecht zu werden, sind einschlägige psychologische Kenntnisse unzweifelhaft sinnvoll (VwGH 29.11.1994, 90/14/0215; 26.6.2014, 2011/15/0068). Die Beschwerdeführerin ist – wie bereits ausgeführt – an einer Berufsschule als Lehrerin für die genannten Unterrichtsgegenstände und als Schülerberaterin und Vertrauenslehrerin tätig. Wie allgemein bekannt ist und wie auch die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag vorbringt, sind an Berufsschulen vermehrt Schüler mit Migrationshintergrund, so genannte Integrationsschüler oder verhaltensauffällige Schüler zu unterrichten. Nach allgemeiner Lebenserfahrung erfordern derartige Klassenkonstellationen vermehrt psychologische

Kenntnisse, um Handlungs- und Denkmuster, die einem geordneten und auf das Erreichen der vorgegebenen Lernziele ausgerichteten Unterricht widersprechen, bewusst zu machen und zu korrigieren. Nach der zuletzt genannten Rechtsprechung ist damit auch die psychologische Fortbildung bei einer verschiedene Fächer unterrichtenden Lehrerin, die darüber hinaus als Schülerberaterin und Vertrauenslehrerin tätig ist, berufsspezifisch. Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit den Einkünften ist daher gegeben. Darauf, ob Ausgaben oder Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden, kommt es bei der Beurteilung als Werbungskosten nicht an, wenn diese die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lassen (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0068).

Die Ausbildung zum Psychotherapeuten setzt die Absolvierung eines allgemeinen Teils (psychotherapeutisches Propädeutikum) und eines besonderen Teils (psychotherapeutisches Fachspezifikum) voraus. Das psychotherapeutische Fachspezifikum, das die Beschwerdeführerin nach Beginn im Jahr 2011 im Veranlagungsjahr absolviert hat, umfasst einen theoretischen und einen praktischen Teil; der zuletzt genannte Teil umfasst gemäß § 6 Abs. 2 Psychotherapiegesetz unter anderem die Einzel- oder Gruppenselbsterfahrung, die begleitende Teilnahme an Supervisionen und die psychotherapeutische Tätigkeit. Die hierfür und für den theoretischen Teil geltend gemachten und belegten Aufwendungen in der Höhe von insgesamt 7.027,73 Euro waren daher als Werbungskosten zu berücksichtigen. Ebenso waren Fahrtkosten, die ihre Ursache in der Absolvierung des Fachspezifikums hatten, in der Höhe von 1.955,52 Euro als Werbungskosten zu berücksichtigen. Abweichend vom Antrag der Beschwerdeführerin waren die Fahraufwendungen, die auf die Strecke zwischen ihrer Arbeitsstätte und ihrer Wohnung entfielen und die gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls dem Pendlerpauschale abgegolten sind, nicht zu berücksichtigen.

Abschließend ist festzuhalten, dass die in der Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2017 als Sonderausgaben geltend gemachten Ausgaben für die Absolvierung eines Elektromuskelstimulationstrainings erst am 24. Mai 2017 in Rechnung gestellt worden sind und daher davon auszugehen war, dass diese Ausgaben nicht im Veranlagungsjahr geleistet worden sind. Diese waren daher gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob diese Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes überhaupt steuerwirksam geworden wären.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. Juli 2018