



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NN, Beraterin des Arbeitsmarktservice, geb. 1963, wohnhaft in A, vom 22. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 3. September 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Frau NN (Berufungswerberin, Bw.) steht in einem nicht selbständigen Dienstverhältnis als Beraterin des Arbeitsmarktservice (AMS).

Sie beantragte im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung für 2007 unter anderem die Berücksichtigung von Werbungskosten für Supervision in Kombination mit dem Pferd im Ausmaß von € 4.200.- (35 Doppelstunden a € 100.-).

Mit Bescheid vom 3. September 2008 versagte das Finanzamt (FA) die Anerkennung dieser Werbungskosten und führte begründend aus, dass Voraussetzung für die Absetzbarkeit von Umschulungsmaßnahmen sei, dass die neue Tätigkeit die Haupteinkunftsquelle darstelle. Es müssten Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung einen anderen Beruf ausüben zu wollen hinausgingen. Da nach den Angaben der Bw. noch nicht einmal feststehe,

wann sie die Ausbildung abschließen bzw. fortsetzen werde, liege kein konkreter Zusammenhang mit nachfolgenden Einnahmen vor.

Ergänzend wird im Bescheid auf die nachträgliche Geltendmachungsmöglichkeit der Aufwendungen im Rahmen eines Antrags gem. § 295a BAO hingewiesen, wenn und falls Einkünfte aus Supervisionstätigkeit die Haupteinnahmequelle der Bw. darstellen würden.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet die Bw. ein, dass aufgrund ihrer Tätigkeit als Beraterin des AMS ein ständiges Neu- bzw. Wiedereinstellen auf eine andere Person und deren Wünsche und Probleme erforderlich sei. Sie habe sich daher aus Eigenem dazu entschlossen, die strittigen Supervisionsstunden mit Pferd in Anspruch zu nehmen. Der Vorteil dieser Form der Supervision liege darin, dass einerseits eigene Verhaltensmuster besser erkennbar seien und andererseits das Pferd unmittelbar und sofort diese Verhaltensmuster widerspiegle (z.B: Führungskompetenz, Zielformulierung, Zieldefinition, Kommunikationsstrategien, Konfliktstrategien...).

Die tiergestützte Arbeit sei im sozialen Bereich und im Führungskräfte- und Teamtraining eine häufig angewendete ziel- und lösungsorientierte Methode.

Weitere Gründe für eine Supervision seien Reflexion und Erweiterung der beruflichen Kompetenz, Professionalisierung, Reflexion, Verständnis und Bewältigung von schwierigen beruflichen Situationen sowie die Unterstützung eines angepassten Umgangs mit Stressquellen und Arbeitsbelastungen.

Das Ziel der Bw. sei mit den Supervisionsstunden sowohl im eigenen Bereich als auch in späterer, unmittelbarer Folge zum Nutzen der Kunden eine breitgefächerte Kompetenz ihrer Beratungsmöglichkeiten und alternative Handlungsmöglichkeiten anbieten zu können.

Supervision stelle daher nicht nur für die eigene Person eine psychohygienische Maßnahme dar, sondern habe vor allem im übertragenen Sinn für den Kunden einen wesentlich höheren Nutzen.

Der Supervision komme im sozialen Bereich ein besonderer Stellenwert zu.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das FA im Wesentlichen aus, dass Fortbildungsaufwendungen dann nicht als Werbungskosten abzugsfähig wären, wenn keine einwandfreie Trennung der beruflichen von der privaten Sphäre möglich sei. Derartige Mischaufwendungen, die einerseits durch die Lebensführung bedingt seien und andererseits auch der Förderung der beruflichen Sphäre dienten, seien zur Gänze nicht abzugsfähig.

Da die strittigen Aufwendungen eine eindeutige Trennung zwischen beruflicher und privater Veranlassung nicht zulassen würden, könnten die geltend gemachten Supervisionsleistungen mit Pferd nicht anerkannt werden.

In dem als Berufung bezeichneten Vorlageantrag vom 4. November 2008 wird ohne ergänzende Ausführungen auf die „erste“ Berufung verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Bw. ist Beraterin des AMS und bestand seitens des Dienstgebers kein Auftrag, Supervisionsstunden ein Anspruch zu nehmen. Ein Kostenersatz durch den Dienstgeber erfolgte nicht. Die Bw. führt dazu aus, dass sie sich entschlossen habe, auf eigene Kosten im Jahr 2007 35 Doppelstunden „Supervision mit Pferd“ zu je € 100.- in Anspruch zu nehmen.

Weiters ist aus dem Berufungsvorbringen eindeutig ableitbar, dass die strittige Supervision – anders als vom FA in seinem Bescheid vom 3.9.2008 - keine Ausbildungsmaßnahme zum Zweck der Ergreifung eines anderen Berufes darstellt, sondern ua. die Ausübung des derzeitigen Berufes unterstützen sollte.

Aus dem Vorbringen der Bw. ist deutlich erkennbar, dass neben dem allfällig zu erwartenden beruflichen Nutzen auch ein Nutzen für die Person der Bw. selbst erwartet und angestrebt wurde. Die Bw. führt dazu aus „*Mein Ziel ist es **sowohl im eigenen Bereich** als auch in späterer/ unmittelbarer Folge zum Wohlbefinden/ Nutzen der Kunden eine höhere/ breitgefächerte Kompetenz meiner Beratungsmöglichkeiten und zukünftigen alternativen Handlungsmöglichkeiten anbieten zu können.*

*Supervision stellt daher **nicht nur für die eigene Person** – Psychohygiene – sondern auch .....für die Kunden einen wesentlichen Nutzen dar.“*

Schon aus der Textformulierung ist erkennbar, dass ein wesentliches, in der privaten Lebensführung begründetes Interesse die Bw. zur Inanspruchnahme der Supervisionsstunden veranlasste. Auch wenn die Bw. mit der strittigen Supervision auch positive Effekte und damit eine Förderung ihres beruflichen Fortkommens erfuhr, kann nicht außer Acht gelassen werden, dass die Persönlichkeitsentwicklung als solches ein wesentliches Entscheidungskriterium darstellte.

Die Formulierung „...*nicht nur für die eigene Person sondern **auch** für ...*“ ließe sogar den noch weiter gehenden Schluss zu, dass der persönliche Nutzen der Fortbildungsmaßnahme für die Entscheidung zur Inanspruchnahme der Supervisionsstunden für die Bw. jedenfalls im Vordergrund stand.

Aus der Darstellung in der Berufung (Erkennen eigener Verhaltensmuster, Reflexion der beruflichen Kompetenz, Umgang mit Stress und Stressbewältigung, Erkennen von Kommunikationsstrukturen) kann weiters abgeleitet werden, dass die in Anspruch genommenen Supervisionsstunden nicht auf die Tätigkeit der Bw. als Beraterin des AMS zugeschnitten waren, sondern allgemeine Inhalte zur Persönlichkeitsbildung und dem Erkennen des eigenen Verhaltens vermittelt wurden.

Auf der Homepage der Anbieterin der von der Bw. in Anspruch genommenen Supervision wird darauf verwiesen, dass die angebotene Supervision eine Methode darstelle, das eigene Verhalten während einer beruflichen Tätigkeit zu reflektieren um wieder handlungsfähiger zu werden.

Aus der Tatsache, dass die streitgegenständliche Supervision mit Pferd erfolgte, kann weiters abgeleitet werden, dass im Rahmen des „Rollenspiels“ das Pferd als Partner des Rollenspiels fungierte (arg: „...*spiegelt das Pferd unmittelbar und sofort die Verhaltensmuster wieder*“). Die durchgeführten Übungen zur Zieldefinition bzw. Führungsverhalten können daher nur „tiergerechte“ Situation darstellen. Dieser Umstand schließt von herein aus, dass für den von der Bw. ausgeübten Beruf berufsspezifische Gesprächs- und Konfliktsituationen im Rahmen der strittigen Supervisionsstunden bearbeitet werden konnten. Es können daher nur die Verhaltensmuster der Bw. im Allgemeinen sowie ihre Art der allgemeinen Zieldefinition und Erreichung sowie Konfliktbewältigung Gegenstand der Supervisionseinheiten gewesen sein.

Die Bw. stellt den Inhalt des Seminars glaubwürdig dergestalt dar, dass aufgrund der Reaktionen des Pferdes Rückschlüsse auf ihr jeweiliges Verhalten gezogen werden können. Das Ziel der Fortbildungsmaßnahme ist aber erkennbar kein ausschließlich auf den spezifischen Beruf der Bw. gerichteter Erfolg, sondern soll die soziale Kompetenz der Bw. steigern und ihr helfen schwierige berufliche Situationen besser zu verstehen und zu bewältigen.

Die strittige Supervision vermittelt daher Erkenntnisse im allgemeinen Lebensumfeld und zeigt verschiedene psychologische Zusammenhänge und deren praktischer Verwertung für Konfliktsituationen und Arbeitssituationen auf, die in allen Berufen und auch dem Privatleben immer wieder auftreten. Die vermittelten Kenntnisse sind nicht nur für die Tätigkeit als AMS Berater von Bedeutung, sondern auch für Personen anderer Berufsgruppen und für Vorgänge außerhalb des Berufslebens, in welchen im Umgang mit anderen Personen die unterschiedlichsten Lebenssituationen gemeistert werden müssen.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Z 10 leg. cit. zählt ua. Aufwendungen

für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten beruflichen Tätigkeit zu den abzugsfähigen Werbungskosten.

Um Fortbildung handelt es sich dann, 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 (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184; 24.9.1999, 99/14/0096; 29.11.1994, 90/14/0215); eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung bzw. das berufliche Fortkommen ist nicht Voraussetzung; es muss auch kein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen bzw. zukünftigen Einkünfte gegeben sein (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0020; 18.3.1986, 85/14/0156).

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 (Doralt EStG, § 16 Tz 203/4/1).

Diese Abzugsmöglichkeit von Fortbildungskosten findet jedoch ihre Grenze dort, wo die berufliche Fortbildung mit Aufwendungen der privaten Lebensführung zusammentrifft.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind 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 abzugsfähig.

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar und fallen unter das Aufteilungsverbot. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen (Ausgaben) ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Sind Bildungsmaßnahmen auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse oder dienen sie grundsätzlich der privaten Lebensführung (zB. Persönlichkeitsentwicklung ohne konkreten beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, A- und B-Führerschein), sind die dafür getätigten Aufwendungen nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke EStG, § 16 Tz 139). Kursen zur Stressbewältigung und Beseitigung negativer Einstellungen spricht die Judikatur die berufliche Veranlassung und damit die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten ab (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184).

Den Nachweis für die (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung hat der Steuerpflichtige zu erbringen, weil derjenige, der Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, von sich aus nachzuweisen hat, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (VwGH 28. 4. 1987, 86/14/0174).

Aus dem Vorbringen in der Berufung, den vorgelegten Unterlagen und der Beschreibung der besuchten Fortbildungsmaßnahme kann abgeleitet werden, dass die strittige Supervision überwiegend der allgemeinen Persönlichkeitsentwicklung diene. Die spezifischen persönlichkeitsbildenden Maßnahmen können zwar das berufliche Fortkommen der Bw. fördern, eine nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung der Fortbildungsmaßnahme liegt jedoch nicht vor.

Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht die bloße berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Übernimmt der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar oder werden beispielsweise Seminare für Lehrer vom pädagogischen Institut (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke EStG, § 16 Tz 140). Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme oder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer Schulungsmaßnahme sind im Allgemeinen für sich alleine nicht ausreichend (VwGH 22.9.2000, 98/15/0111).

Anhand der Lehrinhalte ist zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Bildungsmaßnahme vorliegt, oder ob es sich um eine Bildungsveranstaltung handelt, die für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet ist und auch Anziehungskraft auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen (VwGH 26. 11. 2003, 99/13/0160; VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0009).

Wie oben festgestellt, war Inhalte der Veranstaltung (Supervisionseinheiten) die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten, die in einer Vielzahl von Berufen und auch in privaten Lebenssituationen von Bedeutung sind. Der vermittelte Lehrinhalt war daher nicht ausschließlich auf Arbeitnehmer des AMS ausgerichtet.

Weder aus dem Vorbringen der Bw. noch aus der Art der vermittelten Lehrinhalte kann eine berufliche Notwendigkeit des geltend gemachten Aufwandes abgeleitet werden.

Das Abzugsverbot besteht auch dann für den gesamten Aufwand, wenn die Aufwendungen beruflich mitveranlaßt sind. Dem liegt auch der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde, als vermieden werden soll, 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 kann, während anderen Steuerpflichtigen eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht möglich ist und diese die Aufwendungen der Lebensführung aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238, Doralt EStG, § 16 Tz 41/1).

Der geltend gemachte Aufstand von € 4.200.- stellt daher zur Gänze nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung dar.

Wien, am 26. November 2008