



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., vertreten durch B & G Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1190 Wien, Sieveringer Straße 129, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2008 und 2009 im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik nach der am 5. Juni 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall die Anerkennung der Aufwendungen für den Universitätslehrgang „Supervision und Coaching“ samt Reisekosten und Ausgaben für Fachliteratur, die die Berufungswerberin (Bw.) ihren Einkommensteuererklärungen 2008 und 2009 als Werbungskosten geltend machte.

Die Aufwendungen fanden in den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 mit folgender Begründung keine Anerkennung:

„Supervision/Coaching-Lehrgang: Dieser ist nicht nur für Ihre Berufsgruppe konzipiert und auch im Privatleben von Nutzen (daher keine berufsspezifische Fortbildung).

Sie haben ausgeführt, dass auch beabsichtigt wird, diesbezüglich eine zusätzliche Tätigkeit auszuüben. Die Tätigkeit eines Volksschullehrers und die eines Coach/Supervisor wird nicht gemeinsam am Arbeitsmarkt angeboten und ist daher keine verwandte Tätigkeit im Sinne der ständigen Rechtsprechung. Da im Antragsjahr eine neue Tätigkeit noch nicht begonnen wurde, liegen auch keine abzugsfähigen Ausbildungskosten vor. Eine Qualifizierung als Umschulungskosten würde voraussetzen, dass die bisherige Tätigkeit aufgegeben wird bzw. die neue Tätigkeit die Haupttätigkeit darstellen wird (nicht bloß zusätzlich). Eine entsprechende Nachweisführung/Glaubhaftmachung dieser Voraussetzung müsste (für eine sofortige Berücksichtigung) bereits im Antragsjahr vorliegen. Ansonsten wäre eine rückwirkende Berücksichtigung (§ 295a BAO) möglich...”

Die Bw. brachte gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 Berufung ein und begründete diese wie folgt:

„Gemäß Rz 358 LStR sind Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen, Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (z.B. konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit).

Der Universitätslehrgang "Supervision und Coaching", den unsere Klientin besucht, dient einerseits der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten unserer Klientin in ihrem derzeitigen Beruf als Volksschullehrerin und zur Steigerung Ihrer beruflichen Möglichkeiten innerhalb des Schulsystems, andererseits ist die Ausbildung eine Bildungsmaßnahme zur Erlangung von Kenntnissen für eine zukünftige selbständige oder nichtselbständige Berufsausübung.

Unsere Klientin hat sich für diese Ausbildung entschieden, um einerseits bessere Aufstiegschancen innerhalb des Schulsystems im derzeit ausgeübten Beruf zu erlangen und andererseits die Möglichkeit zu haben, zusätzlich außerhalb des Schulsystems als Supervisorin zu arbeiten.

Innerhalb des Schulsystems hat die Ausbildung für unsere Klientin folgende Vorteile und Nutzen,

- die Chance auf eine Leiterstelle
- die Möglichkeit einen Lehrauftrag an der Pädagogischen Hochschule zu bekommen (dies ist nur mit einem Universitätsabschluss möglich)
- die Möglichkeit mit der Supervisionsausbildung innerhalb des Schulsystems einen Vertrag an der Pädagogischen Hochschule als Supervisorin zu erhalten.

Ein weiteres Argument für die Verwandtschaft der beiden Berufe ist die Tatsache, dass die Zulassungsvoraussetzungen für den Universitätslehrgang "Supervision und Coaching" folgendes vorsehen: "Ein in- oder ausländisches abgeschlossenes Studium der Pädagogik, Lehramt (Pädak) Zusätzlich müssen alle Bewerberinnen über eine mindestens fünfjährige praktische Berufserfahrung in klinischen, sozialen oder pädagogischen Arbeitsfeldern verfügen." (vgl. dazu auch das VwGH-Urteil vom 22.02.2007, 2002/14/0036 Aufwendungen für therapeutische Supervision, Lebens- und Sozialberatung können als Aufwendungen für Aus- und Fortbildung im Zusammenhang mit der von der Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit angesehen werden).

Weiters erlauben wir uns festzuhalten, dass unsere Klientin im Jahr 2010 ihren ersten Auftrag als selbständige Supervisorin angenommen hat und auch bereits Einnahmen aus dieser Tätigkeit erzielt werden (die ersten Ausgangsrechnungen finden Sie in Kopie anbei).

Auch die Meldung an den Dienstgeber über die Aufnahme einer weiteren Tätigkeit erfolgte im April 2010.

Sollte daher eine Absetzbarkeit im Bereich der Werbungskosten seitens der Behörde weiterhin nicht anerkannt werden, so müssen diese Ausgaben jedoch als vorweggenommene Betriebsausgaben gemäß Rz 1095 EStG der Tätigkeit als Supervisorin gemäß § 23 (Anm.: richtig wohl: § 22) EStG für alle berufsgegenständlichen Jahre anerkannt werden. Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten sind in jenem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden. Da diese Anlaufkosten zu einem Anlaufverlust

führen, welcher wiederum mit den anderen Einkünften, insbesondere den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit, ausgleichbar ist, würde die Anerkennung der Kosten als Betriebsausgaben bei den Einkünften gemäß § 23 EStG zum gleichen steuerlichen Ergebnis führen.

Im Klientenauftrag beantragen wir daher, die geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten samt Reisekosten und Ausgaben für Fachliteratur für das Jahr 2008 in Höhe von EUR 1.591,88 und das Jahr 2009 in Höhe von EUR 4.397,87 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit oder aber in eventu als Betriebsausgaben bei den Einkünften gem. § 23 EStG anzuerkennen..."

Das Finanzamt wies die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Oktober 2010 mit folgender Begründung ab:

„Kurse für die Verbesserung kommunikativer Fähigkeiten können auch bei Lehrern nicht als Berufsfortbildung betrachtet und Aufwendungen in diesem Zusammenhang somit nicht als Werbungskosten abgesetzt werden. Auch wenn Kurse betreffend „Supervision und Coaching“, deren Sinn in der Förderung der Kommunikationsmöglichkeiten besteht, geeignet sind, die beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten eines Lehrers zu verbessern, stellen sie keine berufsspezifische Fortbildung dar. Für diese Beurteilung spricht zunächst der Umstand, dass die Kurse von Angehörigen der verschiedensten Berufsgruppen besucht werden, woraus abgeleitet werden kann, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art ist. Kommunikative Fähigkeiten sind nicht nur im Lehrberuf, sondern in einer Vielzahl von Berufen auch außerhalb von beruflichen Tätigkeiten, nämlich im Zusammenleben der Menschen ganz allgemein, von Bedeutung.

Dieser weite Bereich der Bedeutung kommunikativer Fähigkeiten lässt jedoch eine einwandfreie Erkennbarkeit der berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen nicht zu. Auch von einer so untergeordneten, einen gemischten Aufwand ausschließenden Bedeutung der privaten Veranlassung kann daher nicht gesprochen werden..."

Im dagegen gerichteten Vorlageantrag verwies die Bw. im Wesentlichen auf ihr Berufungsvorbringen und brachte ergänzend vor, dass sie aufgrund ihrer Ausbildung bereits 2010 Einnahmen lukriert habe. Weiters beantragte sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Bezüglich des von der Bw. besuchten Universitätslehrganges finden sich auf der Homepage der Donau-Universität Krems folgende Informationen:

„...ZULASSUNGSBEDINGUNGEN für den akademischen Lehrgang

Voraussetzung für die Zulassung zum Universitätslehrgang „Supervision und Coaching“ (akademisch) ist:

- a) ein in- oder ausländisches abgeschlossenes Hochschulstudium oder ein vergleichbarer Abschluss, oder abgeschlossenes psychotherapeutisches Propädeutikum oder abgeschlossene Psychotherapieausbildung
- b) Zusätzlich müssen die BewerberInnen über eine mindestens fünfjährige praktische Berufserfahrung in klinischen, pädagogischen, sozialen oder wirtschaftlichen Arbeitsfeldern verfügen, 27 Jahre alt sein und mindestens 60 Stunden Selbsterfahrung und mindestens 60 Stunden Teilnahme an Supervision in verschiedenen Settings und Arbeitsfeldern in den letzten 5 Jahren nachweisen.

Oder:

- c) SozialpädagogInnen, SozialhelferInnen, BewährungshelferInnen, Dipl. Krankenpflegepersonal, KindergärtnerInnen und ähnliche Berufe mit Befähigungsprüfung, die eine supervisionsrelevante Vorbildung durch ein dokumentiertes Äquivalent von insgesamt:

- mindestens 400 Ausbildungseinheiten, davon 250 zusammenhängende Ausbildungseinheiten, einschließlich praktischer Übungen (v. a. Selbsterfahrung und Supervision) vorweisen können und
- mindestens 7 Jahre praktische Berufserfahrung in klinischen, pädagogischen, sozialen Arbeitsfeldern sowie
- 60 h Selbsterfahrung und
- mind. 60 h Teilnahme an Supervision in verschiedenen Settings und Arbeitsfeldern in den letzten 5 Jahren vorweisen können und
- ein Mindestalter von 28 Jahren vorweisen können.

STUDIENPLAN

6 Semester akademisch (Akademische/r SupervisorIn und Coach)

90 ECTS (European Credit Transfer System)

Ablauf der LV's vom 1 bis zum 6 Semester

Interaktion und Kommunikation (20 UE)

Allgemeine Supervisionstheorien und Coaching (25 UE)

Kreative Medien u. Methoden i. d. Supervision (20 UE)

Anwendungsbezogene Sozialwissenschaften (20 UE)

Methoden in der Supervision und Coaching (25 UE)

Methoden und Modelle der Supervision u. d. Coachings (25)

Beratungstechniken (25 UE)

Systemtheorie in der supervisorischen Praxis (20 UE)

Prozessuale Diagnostik und Assessments (25 UE)

Supervisionsforschung (25 UE)

Gruppendynamik und Prozessanalyse (20 UE)

Organisation von Institutionen und Feldern (20 UE)

Krisenprävention und Krisenintervention (25 UE)

Sup. Identität/Organisationssupervision (20 UE)

Phänomen Konflikt – Interventionen (20 UE)

Rollenspieltechniken (20 UE)

Spezielle Supervisionstheorien (25 UE)

Organisationsentwicklung (25 UE)

Praxisfeldspezifisches Arbeiten (25 UE)

Ethik in der Supervision (20 UE)

21 Lehrveranstaltungen

Abschlusskolloquium (10 UE)

460 UE

Unterrichtseinheiten der zu absolvierenden Lehrveranstaltungen insgesamt für den akademischen Universitätslehrgang

+ 75 UE

+ 45 UE

+ 50 UE

Nachgewiesene eigene Supervisions-Praxis (Lernsupervision)

Theoriestudiengruppe (Peergroup)

Nachgewiesene Lehrsupervision (nicht in der Teilnahmegebühr enthalten!)

630 UE Insgesamt

Am Ende des Lehrganges ist eine schriftliche wissenschaftliche Abschlussarbeit zu erbringen und eine mündliche und kommissionelle Prüfung zu absolvieren.

50 UE Lehrsupervision (für das Praktikum), davon mind. 30 UE Einzellehrsupervision und max. 20 UE Gruppenlehrsupervision sind nachzuweisen..."

Im Zuge der Vorladung zur Berufungsverhandlung wurde die Berufungswerberin gebeten, Unterlagen vorzulegen, aus denen sich die Höhe der Einnahmen und der Gewinne im Jahr 2010 und den Folgejahren ergibt.

In der am 5. Juni 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

„Mag. G:

Ich lege der Berufungsbehörde die Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2010 bis 2012 vor. Hieraus ist ersichtlich, dass unsere Mandantin Einnahmen in folgender Höhe erzielt worden sind:

2010: € 480,-; 2011: € 280,-; 2012: € 1.400,-.

Die Berufungswerberin legt ferner die Honorarnoten, die sie im Jahr 2013 erstellt hat, zur Einsicht vor. Hieraus ergibt sich, dass in diesem Jahr bislang Honorarnoten in Höhe von insgesamt € 1.050,-- gelegt worden sind.

Die Berufungswerberin führt weiters aus:

Ich lege der Berufungsbehörde eine Bestätigung der Bezirksschulinspektorin vor, aus der ersichtlich ist, dass ich auf Grund meiner Supervisionsausbildung im Projekt des Stadtschulrates für Wien ... als

Mentorin für BerufseinsteigerInnen ab dem Schuljahr 2012/13 ausgewählt und eingesetzt bin. Hieraus ist ersichtlich, dass die Ausbildung zur Supervisorin jedenfalls auch mit den Einkünften als Volksschullehrerin in Verbindung steht.

Weiters lege ich eine Mail vor, aus der erkennbar ist, dass ich einen weiteren Auftrag akquiriert habe, aus dem Einnahmen in Höhe von € 180,-- fließen werden.

Mag. G:

Wir haben in den Beilagen zu den Steuererklärungen die Aufwendungen, die meine Mandantin in den drei Jahren bis 2012 noch hatte, aliquot auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und selbständiger Arbeit aufgeteilt. Dies ist unserer Ansicht nach sachgerecht, da auf diese Weise die Zuordenbarkeit der Aufwendungen zu beiden Einkunftsquellen ersichtlich ist.

Es ist weiters erkennbar, dass die Einnahmen unserer Mandantin aus ihrer selbständigen Tätigkeit als Supervisorin eine steigende Tendenz aufweisen, woraus sich ergibt, dass in absehbarer Zeit ein Gesamtgewinn zu erzielen sein wird."

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt

Unstrittig ist, dass die Bw. den Universitätslehrgang „Supervision und Coaching“ besucht hat; strittig ist, ob sie die dafür angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten, in eventu als Betriebsausgaben absetzen kann.

Fest steht auch, dass sie ab dem Jahr 2010 Einnahmen als Supervisorin bezieht, die eine steigende Tendenz aufweisen, und dass sich die Aufwendungen aufgrund des (weitestgehenden) Abschlusses des Universitätslehrganges bereits nicht unbeträchtlich vermindert haben.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind Werbungskosten 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.

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.

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie iZm der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen. Der Begriff der "verwandten" Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeitsart verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Für eine verwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im We-

sentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern, was an Hand des Berufsbilds bzw. des Inhalts der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen ist. Ein Indiz für eine artverwandte Tätigkeit liegt in der wechselseitigen Anrechnung von Ausbildungszeiten. Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können. Darüber hinaus reicht aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit aus (VwGH 22.11.2006, [2004/15/0143](#)). Hierzu kann auch ein ordentliches Universitätsstudium zählen (VfGH 15.6.2004, [G 8/04](#); sh. hierzu Jakom/*Lenneis* EStG, 2013, § 16 Rz 48f).

Nach der Verwaltungspraxis (sh. Rz 10358 LStR) stehen die Tätigkeiten als Pastoralassistent und als Psychotherapeut zueinander in einem verwandten Verhältnis. Die Aufwendungen einer Pastoralassistentin iZm der Ausbildung in systemischer Familientherapie sind daher als Werbungskosten anzuerkennen. Gleiches gilt nach der Judikatur des UFS für die Ausbildung einer Hauptschullehrerin mit abgeschlossenem Psychologiestudium zur Psychotherapeutin (UFS 22.6.09, RV/0627-L/08).

Unter den Begriff "Berufsausbildung" sind jedenfalls alle Arten schulischer oder kursmäßiger Ausbildung zu zählen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wird (sh. zB VwGH 1.3.07, [2006/15/0178](#) zu § 2 Abs. 1 lit b FLAG). Berufsausbildung liegt weiters dann vor, wenn die Maßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen (VwGH 22.11.2006, [2004/15/0143](#)). Um eine berufliche 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. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (VwGH 19.10.2006, [2005/14/0117](#)). Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen abzugsfähig (VwGH 28.10.2009, [2007/15/0103](#), mwN). Steht eine Bildungsmaßnahme iZm der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist (Rz 358 LStR; die Berufungsbehörde teilt diese Rechtsansicht).

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen setzt voraus, dass die Umschulungsmaßnahme derart umfassend ist, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Umschulungsmaßnahmen müssen daher auf die tatsächliche Ausübung einer anderen Tätigkeit abzielen. Nach der jüngeren Judikatur des VwGH sind Ausbildungskosten abzugsfähig, die zur Sicherung des

künftigen Lebensunterhalt beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen (VwGH 15.9.2011, [2008/15/0321](#); 25.11.2011, [2011/15/0047](#)). Es sei darauf hingewiesen, dass die Bescheidsbegründung des Finanzamtes, derzufolge Umschulungskosten nur dann vorliegen, wenn der bisherige Beruf regelmäßig aufgegeben wird, vor dieser Judikaturänderung ergangen ist und daher rechtlich nicht mehr zutrifft.

Wiewohl es aufgrund der von der Bw. im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Bestätigung der Bezirksschulinspektorin, wonach die Bw. auf Grund ihrer Supervisionsausbildung als Mentorin für BerufseinsteigerInnen ab dem Schuljahr 2012/13 ausgewählt und eingesetzt ist, nicht auszuschließen ist, dass im konkreten Berufungsfall die Aufwendungen (zumindest teilweise) Fortbildungskosten darstellen, spricht das Gesamtbild der Verhältnisse eher dafür, dass Umschulungskosten vorliegen. Die Bw. hat bereits seit mehr als drei Jahren Einnahmen aus selbständiger Arbeit erzielt, die steigende Tendenz aufweisen und die somit im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung des VwGH zur Sicherung des künftigen Lebensunterhalt beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen.

Im den Streitjahren spielt es aber keine Rolle, ob die Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden, da in beiden Fällen der Gesamtbetrag der Einkünfte unverändert bleibt. Somit konnte eine in diesem Punkt erklärungskonforme Abgabenfestsetzung erfolgen.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 7. Juni 2013