



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB, Sonderschullehrerin, geb. GebDat, Adresse, vom 18. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes FABez vom 26. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

AB, in der Folge mit Bw. bezeichnet, machte im Jahr 2004 im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von 179.00,00 €, Reisekosten in Höhe von 964,10 € sowie Aus- und Fortbildungskosten in Höhe von 2.127,22 € geltend.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer der Bw. in Höhe von 14.324,53 € mit Bescheid fest und anerkannte lediglich den Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von 132,00 €. Begründend führte das Finanzamt aus, die Ausbildungen „Musikalischer Lebensbegleiter“, „Rhythmik“, usw. dienten zur Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten, die sowohl für eine Vielzahl von Berufsbildern förderlich seien als auch den privaten Bereich tangierten.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und beantragt, den Einkommensteuerbescheid aufzuheben und einen neuen Bescheid unter Berücksichtigung der notwendigen Ausgaben für eine berufliche Weiterbildung zu erlassen. Begründend führte die Bw. aus, die Begründung des Einkommensteuerbescheides sei nicht zutreffend, weil grundsätzlich jede Weiterbildung nie nur zu 100 % in einem Beruf anzuwenden sei, sondern zu einem geringen Prozentsatz immer für eine Vielzahl von Berufen nützlich und förderlich sei.

Ebenso wirke sich eine berufliche Weiterbildung auch auf den privaten Bereich aus, als diese das Allgemeinwissen erweiterte und erworbenes berufliches Wissen sich unmöglich komplett aus dem privaten Bereich ausklammern lasse. Die Bw. unterrichte an einer Sonderschule für körperbehinderte Kinder und Jugendliche, die schwerst mehrfach behindert seien. Diese säßen in Rollstühlen, bräuchten ständige Hilfe um sich fortzubewegen und könnten nicht sprechen. Einige müssten über Magensonden ernährt werden, viele hätten häufig epileptische Anfälle. Um mit diesen Kindern und Jugendlichen umzugehen und ihnen und ihren Eltern zu helfen, ihr Leben so gut wie möglich zu bewältigen, gehöre eine gehörige Portion an Engagement seitens der Bw. dazu, eine Freude am Beruf und eine ständige Weiterbildung. Diese sei absolut notwendig, da sich auf diesem Gebiet ständig neue medizinische und sonderpädagogische Erkenntnisse ergäben. Die Fortbildung „Akademielehrgang Rhythmik“ der Pädagogischen Akademie Linz dürfe nur von Pflichtschullehrerinnen absolviert werden, sei also nicht für andere Berufsgruppen zugelassen. Da gerade Rhythmus und Musik geeignete Wege seien, mit den Schülerinnen und Schülern in Kontakt zu treten, habe sich die Bw. die große Mühe gemacht, diese Fortbildung zu besuchen. In ihrer Schule habe die Bw. den Rhythmuspädagogen und –therapeuten Hubert Siman bei der Arbeit mit schwerst mehrfach behinderten Schülerinnen kennen gelernt. Seine Methode sei für viele Schüler und Schülerinnen sehr geeignet. Da die Kinder und Jugendlichen nur auf wenige Angebote reagierten und oft in ihrer sprachlosen Welt gefangen seien, sei die Wirkung der Vibratoren von Trommeln sehr bedeutend. Die Bw. habe daher bei Herrn Siman den Kurs „Musikalischer Lebensbegleiter“ absolviert. In der Arbeit mit den Schülern und Schülerinnen mit Trommeln habe die Bw. seither sehr gute Erfolge. Ein weiterer wichtiger Bereich der Sonderpädagogik mit nicht sprechenden Menschen sei „Unterstützte Kommunikation“. Es gehe dabei um den Gebrauch von Sprachcomputern, Kommunikationstafeln, Gebärdens etc. um Kommunikation möglich zu machen. Könne sich ein Mensch nicht sprachlich ausdrücken, führe dies zu massiven Frustrationen und oft zu gefährlichen Aggressionen. Daher habe sich in der Schule, an der die Bw. unterrichtet, eine Arbeitsgruppe „Unterstützte Kommunikation“ von Lehrerinnen und Lehrern gebildet, die sich laufend berate und fortbilde. Als Arbeitsgruppenleiterin sei es für die Bw. sehr relevant, an den Seminaren von ISAAC – International Society for Augmentative and Alternative Communication (Gesellschaft für verstärkende und alternative Kommunikation) teilzunehmen, die etwa einmal jährlich in Österreich stattfänden. Pflichtschullehrer/innen seien zu ständiger Fortbildung verpflichtet. Die Vorgesetzte der Bw. (Direktorin) habe die berufliche Relevanz der Fortbildungen schriftlich bestätigt. Diese Bestätigungen habe die Bw. dem Finanzamt bereits mit sämtlichen Belegen zukommen lassen.

In der Folge erließ das Finanzamt eine teilweise stattgebende Berufungsentscheidung. In dieser wurden Werbungskosten wie folgt anerkannt:

	geltend gemacht	anerkannt
Isaac	50,00 €	50,00 €
Musikalischer Lebensbegleiter	2.047,50 €	0,00 €
Djembe (Trommel)	179,00 €	0,00 €
Akademielehrgang Rhythmik	944,90 €	944,90 €
Reisen zum Musikalischen Lebensbegleiterkurs	19,20 €	0,00 €
ÖH-Beitrag	29,72 €	29,72 €
	3.270,32 €	1.024,62 €
steuerfreie Ersätze		- 240,77 €
		- 13,35 €
		770,50 €

Begründend führte das Finanzamt aus, die Weiterbildung in Fertigkeiten, die ganz allgemein für den außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung hätten und zudem der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Randbereich dienlich seien, führe nicht zu einer berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen. Wesentlich sei, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, folglich ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen ließen. Es könne daher der Akademielehrgang Rhythmik und die Nebenkosten als Werbungskosten anerkannt werden, da diese Schulung durch eine Pädagogische Akademie und nur für Pflichtschullehrer veranstaltet wurde. Die Ausbildung zum musikalischen Lebensbegleiter sei der privaten Lebensführung zuzuordnen. Steuerfreie Ersätze verminderten die Werbungskosten.

Die Bw. stellte einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte begründend aus, sie werde anhand eines Beispiels aufzeigen, dass die Fortbildung „Musikalischer Lebensbegleiter“ für ihre Arbeit mit schwerstbehinderten Schüler/innen wichtig sei. In ihrer Klasse sei ein 14-jähriges Mädchen, welches seit der Geburt schwerst mehrfachbehindert sei. Sie sitze im Rollstuhl und könne sich fast nicht bewegen. Insofern könne sie auch kaum ihren Körper spüren. Im Trommelunterricht habe sie die Möglichkeit, ihre Beine und Arme zu entdecken. Sie spüre die Vibrationen der Trommel und sei animiert, die Muskeln ihrer Gliedmaßen anzuspannen, um sie so ein bisschen zu bewegen. Durch das Trommeln nach dem Konzept von Hubert Siman habe sie außerdem begonnen, ihre Stimme zu gebrauchen (sie könne nicht sprechen). Sie mache Geräusche und singe so auf ihre Weise mit. Darüber sei sie sehr glücklich. Für sie und alle anderen seien diese Erfolge sehr entscheidend. Für die Eltern der Schüler/innen seien solche Erlebnisse auch von großer Bedeutung. Sie erlebten, dass ihr Kind etwas könne, und dass ihr Kind auch Spaß an etwas habe. Das wirke sich in ihrer Kommunikation mit dem Kind positiv aus. Das Pädagogische Institut bzw. die Pädagogische Akademie böten kaum Kurse für Pädagoginnen im Bereich der Schwerstbehinderten-Klassen an. Lehrerinnen in Schwerstbehinderten-Klassen unterrichteten nicht nur Wissen und Fertigkeiten, sondern müssten vor allem auch therapeutische Arbeit leisten. Es sei daher unumgänglich, dass die Bw. Kurse in anderen Institutionen besuche, die sich an Pädagogen und Therapeuten von schwerstbehinderten Kindern und Jugendlichen richteten.

In der Folge übersandte die Bw. dem Finanzamt ein Informationsblatt zur Fortbildung „Musikalischer Lebensbegleiter und die Abrechnung des Stadtschulrates über die steuerfreien Bezüge im Juni 2004. Dabei handelte es sich um eine Projektwoche mit der Schulkasse (PRO).

Dem Informationsblatt betreffend den Lehrgang „Musikalischer Lebensbegleiter“ sind folgende Inhalte der Ausbildung zu entnehmen:

Grundlagen der Rhythmus-Arbeit im Bereich der Pädagogik, Sonder- und Heilpädagogik
Grundlagen von Musik in Wissen, Theorie und Praxis
Einsatz von Rhythmus und Klang in der Arbeit mit Menschen mit schweren Behinderungen
Der Einsatz von Rhythmusangeboten mit Menschen mit Körperbehinderungen bzw. Sinnesbeeinträchtigungen
klangliches und rhythmisches Gestalten
Die Bedeutung von Rhythmus und Stimme für Menschen ohne Lautsprache
Klangwahrnehmung und ihr Einsatz in der Sonderpädagogik
Wahrnehmungsförderung über Füße, Hände und Stimme und ihre Bedeutung
Festigung und Erweiterung der rhythmischen und instrumentalen Fähigkeiten
Erfahren und Erlernen von musikalischem Hintergrundwissen und Einsatzmöglichkeiten
Hörschulung, Körperarbeit, Stimme und Bewegung
Dialog und Kommunikation mit Instrumenten
Improvisation
Puls (Rhythmus) und Atem (Stimme) als basale Grundlage des Lebens erkennen
Verschiedene Rhythmen und ihre unterschiedlichen Wirkungen auf Körper und Psyche kennen lernen
Erlerntes Können und Wissen integrieren in die eigenen beruflichen Tätigkeiten.

Als Zielgruppe werden folgende Personen angeführt: Lehrer, Sonderpädagogen, Betreuer im Sozialbereich, Therapeuten, Ärzte, Musiker und Berufe, die mit Kommunikation arbeiten.

Das Finanzamt legte die Berufung vor und erklärte zu den Streitpunkten, strittig sei die Berücksichtigung der Aufwendungen für eine einjährige Ausbildung zum „Musikalischen Lebensbegleiter“ als Fortbildungskosten. Weiters erklärte das Finanzamt, die in der Berufung vorentscheidung anerkannten Werbungskosten seien nicht um die nach § 26 EStG 1988 steuerfrei gewährten Beträge im Ausmaß von 254,12 € zu kürzen, folglich sei ein Betrag von 1.024,62 € als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Bw. ergänzte vor dem Unabhängigen Finanzsenat ihr Vorbringen dahingehend, dass sie an der Schule, an der sie unterrichtet, ein Trommelprojekt geleitet habe, nachdem sie die dafür nötigen Methoden und Fertigkeiten in der Ausbildung zur musikalischen Lebensbegleiterin habe erlernen können. Die Fortbildung zur diplomierten Rhythmuslehrerin habe sich an Lehrer/innen aller Pflichtschularten gerichtet. Das Wissen, das die Bw. dort habe erlernen können, sei fast ausschließlich nur bei Schülern mit Bewegungsfähigkeit und entsprechenden kognitiven Voraussetzungen anwendbar. Alle anderen Kursteilnehmer seien Volksschul-

lehrer/innen und Lehrerinnen in allgemeinen Sonderschul-Klassen gewesen. Da es kaum Angebot für Lehrer/innen schwerstbehinderter Schüler/innen gebe, sei es wichtig, über die pädagogischen Institute hinaus nach geeigneten Fortbildungen zu suchen. In der Fortbildung zur musikalischen Lebensbegleiterin habe die Bw. die basale Arbeit mit Trommeln mit schwerstbehinderten Menschen erlernen können.

Die Bw. legte eine Bestätigung der Direktorin der Öffentlichen Sonderschule für körperbehinderte Schüler, AdrSchule vor. Aus dieser ist ersichtlich, dass die Bw. als Klassenlehrerin einer Schwerstbehinderten-Klasse ein Trommelprojekt geleitet hat. Die Trommeleinheiten fanden einmal wöchentlich zu je zwei Unterrichtseinheiten über zwei Jahre statt. Ziel des Projekts sei es gewesen, die Wahrnehmungsfähigkeiten und Kommunikationsmöglichkeiten der schwerstbehinderten Schüler und Schülerinnen zu erweitern.

Weiters legte die Bw. einen Auszug des Lehrplans der Sonderschule für schwerstbehinderte Kinder vor sowie eine schriftliche Arbeit über das von ihr im Zeitraum vom September 2005 bis Juni 2007 mit einer Kollegin, zeitweise unterstützt durch zwei weitere Personen durchgeführte Trommelprojekt.

Über Vorhalt erklärte die Bw., infolge Änderung der Klassenzusammensetzung und damit auch der Bedürfnisse der Schüler/innen sei der Wochenplan umgestellt worden. Anstelle der wöchentlichen Trommelstunde finde das Trommeln nun zu den täglichen Struktur gebenden Zeiten (Morgenkreis und Abendkreis) sowie in der individuellen Förderung der Kommunikation und Wahrnehmung mit einzelnen Schülern statt. Die Bw. sei sich sicher, dass bald wieder eine wöchentliche Trommelstunde eingeführt werde, wenn sich die Zusammensetzung der Klasse entsprechend ändere. Die übermittelte schriftliche Arbeit sei im Zuge des Trommelprojektes und nicht im Zuge der Fortbildung entstanden. Bei dieser habe die Bw. die wesentlichen Grundlagen und technischen Fertigkeiten erlernt, die für die Leitung des Projekts nötig gewesen seien. Das dort Erlernte fließe in den gesamten Bericht ein. Im Kurs seien die Inhalte in Form von praktischen Übungen vermittelt worden, die Bw. habe dazu keine schriftlichen Unterlagen. Die Djembe sei für den Kurs sowie für die Arbeit in der Schule gebraucht worden.

Dem Finanzamt wurde Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 idgF sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Schulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

Nach Lehre und Rechtsprechung zählen Aufwendungen für die berufliche Fortbildung zu den Werbungskosten. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Sie sind wegen ihres Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den hierauf beruhenden Einnahmen als Werbungskosten abziehbar. Nicht abziehbar sind Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen. Dienen die Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abziehbarkeit alleine noch nicht aus. Die berufliche Notwendigkeit ist nicht Voraussetzung für die Anerkennung als Werbungskosten, sondern lediglich ein, wenn auch gewichtiges Indiz (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 26.7.2007, 2006/15/0065).

Strittig ist gegenständlich die Abzugsfähigkeit der Kosten für einen Lehrgang „Musikalischer Lebensbegleiter“, damit zusammenhängender Fahrtkosten und einer Djembe-Trommel. Das Finanzamt hat hinsichtlich der diesbezüglich angefallenen Kosten eine private Veranlassung angenommen. Die Bw. hat hingegen eingewendet, es handle sich um eine Fortbildung im Zusammenhang mit der von ihr ausgeübten Lehrtätigkeit an einer Schule für schwerstbehinderte Kinder. Dieser Kurs sei deshalb gewählt worden, weil es kaum Angebot für Lehrer/innen schwerstbehinderter Schüler/innen gebe.

Im derzeit gültigen Lehrplan der Sonderschule für schwerstbehinderte Kinder wird unter Punkt 1. ausgeführt, dass im Lehrplan, wenn von Schülerinnen und Schülern die Rede ist, nicht der Aspekt der Behinderung sondern der erhöhte sonderpädagogische Förderbedarf im Vordergrund stehe. Unter Punkt 2 ist ferner festgehalten, dass der Lehrplan auch die besonderen Bildungsaufgaben jener Schüler beinhalte, für die erst Basisfunktionen und Basisqualifikationen für einen Schulbesuch aufzubauen seien. Durch einen ganzheitlichen Erziehungsansatz, die Zusammenarbeit verschiedener Berufsgruppen ohne starre Abgrenzung zwischen Aufgaben der Erziehung, Bildung und Betreuung sowie therapeutische Angebote und eine entsprechende personelle und materielle Ausstattung seien Bedingungen zu schaffen, um möglichst alle Kinder aufnehmen zu können. Unter Punkt 7 wird ausgeführt, dass schwerst-

behinderte Schüler bzw. Schüler mit erhöhtem Förderbedarf ihre Mitwelt häufig vor außergewöhnliche Situationen stellten. Daraus ergäben sich besondere Unterrichtsbedingungen, aber auch wesentlich größere Anforderungen an die Bildungseinrichtungen.

Der von der Bw. vorgelegten Beschreibung des Lehrganges ist zu entnehmen, dass dieser den Teilnehmern ermöglichen soll, die Grundlagen der Musiktherapie kennen und anwenden zu lernen. Die Zielgruppe umfasst Lehrer, Sonderpädagogen, Betreuer im Sozialbereich, Therapeuten, Ärzte, Musiker und Berufe, die mit Kommunikation arbeiten. Den Inhalten der Ausbildung ist zu entnehmen, dass neben der Vermittlung von theoretischen Kenntnissen und rhythmischen und instrumentalen Fähigkeiten auch Grundlagen für die Arbeit mit körperbehinderten Menschen vermittelt werden sollten. Es ist nicht anzunehmen, dass ein größerer Kreis der Allgemeinbevölkerung ein Interesse an derartigen Inhalten hat sowie die Bereitschaft, sich damit auseinanderzusetzen. Die Annahme einer privaten Veranlassung bedürfte daher besonderer Feststellungen, die jedoch gegenständlich nicht getroffen wurden.

Den durch die Bw. nunmehr vorgelegten Unterlagen und der Bestätigung durch die Schuldirektorin ist vielmehr zu entnehmen, dass die Bw. während eines Zeitraumes von zwei Schuljahren im Anschluss an die Ausbildung zum „Musikalischen Lebensbegleiter“ als Klassenlehrerin einer Schwerstbehinderten-Klasse ein Trommelprojekt geleitet hat. Ziel dieses Projektes war es, die Wahrnehmungsfähigkeiten und Kommunikationsmöglichkeiten der schwerstbehinderten Schüler und Schülerinnen zu erweitern.

Die Bw. hat auch eine schriftliche Arbeit über das von ihr geleitete Trommelprojekt vorgelegt und erklärt, sie habe die dafür nötigen Methoden und Fertigkeiten in der Ausbildung zur musikalischen Lebensbegleiterin erlernen können.

Die berufliche Veranlassung wurde daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates glaubhaft gemacht, während es für eine private Mitveranlassung des Lehrgangsbesuches keinen Anhaltspunkt gibt. Der Lehrgang wurde zwar nicht ausschließlich Sonderpädagogen angeboten, doch war er sowohl nach den Inhalten der Ausbildung als auch nach der Zielgruppe nicht auf ein allgemeines Publikum ausgerichtet (in der Zielgruppe werden Lehrer und Sonderpädagogen an erster Stelle erwähnt). Zu gewissen Überschneidungen kann es kommen, weil bestimmte Fähigkeiten und Kenntnisse für in bestimmten Bereichen verwandte Berufsgruppen von Interesse sein können. So befindet sich z.B. ein Musiker, der behinderten Kindern und Jugendlichen anhand von Rhythmusinstrumenten ein interaktives Musikerlebnis ermöglicht, mit einer Sonderschullehrerin, die im Rahmen des Unterrichts behinderten Kindern und Jugendlichen auf einfachem Niveau Rhythmusinstrumente einsetzt, in einer vergleichbaren Situation. So hat die Bw. in ihrer Berufung auch ausgeführt, sie habe den Rhythmuspädagogen und –therapeuten Hubert Siman an der Schule, an der sie unterrichtet, bei der

Arbeit mit schwerst mehrfach behinderten Schülerinnen kennen gelernt. Seine Methode sei für viele Schülerinnen und Schüler sehr geeignet. Derartige ähnliche Interessen verwandter Berufsgruppen bewirken aber noch nicht, dass ein Lehrgang von allgemeinem Interesse wären, was einen Werbungskostenabzug ausschließen würde.

Da die Bw. nach ihrem eigenen, durch entsprechende Unterlagen untermauerten Vorbringen, den Lehrgang besucht hat, um die dadurch erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten in der Gestaltung des Unterrichts schwerstbehinderter Kinder zu verwenden, liegt eine die Lehrerausbildung ergänzende und abrundende Weiterbildung vor. Die dadurch entstandenen Kosten sind daher als Werbungskosten abzugsfähig. Die Djembe-Trommel wurde nach Angaben der Bw. für den Kursbesuch und die Arbeit in der Schule benötigt. Der Berufung war daher Folge zu geben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. Oktober 2008