

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 21.05.2013 betreffend **Einkommensteuer 2012** zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird *Folge gegeben*.
2. Die **Einkommensteuer 2012** wird mit (einer *Gutschrift* von) € **-2.715** festgesetzt (bisherige Gutschrift: € -190).

Die Berechnung der Abgabe sowie der maßgeblichen Bemessungsgrundlage ist aus dem beiliegenden Berechnungsblatt ersichtlich, welches einen Bestandteil des Bescheidspruches bildet.

3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Volksschullehrerin, beantragte in ihrer Abgabenerklärung für 2012 ua. die Berücksichtigung eines Betrages von € 9.817,26 als abzugsfähige Aus- bzw. Fortbildungskosten. Die Aufwendungen betreffen einen von der Bf. besuchten Universitätslehrgang (außerordentliches Studium) „*Psychotherapie – Fachspezifikum Klientenzentrierte Psychotherapie*“ an der Donau-Universität Krems.

Im angefochtenen Bescheid verwehrte das Finanzamt den beantragten Werbungskosten den Abzug mit der Begründung, dass der gegenständliche Universitätslehrgang nicht der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf als Volksschullehrerin diene.

In ihrer (nunmehr als Beschwerde zu erledigenden) Berufung macht die Bf. geltend, diese Ausbildung sei unzweifelhaft sinnvoll und stelle sehr wohl eine Verbesserung der gesamten beruflichen Ausbildung als Volksschullehrerin an einer Privatschule

in G dar. Sie verweist dazu auf ein dem Rechtsmittel beigelegtes Schreiben der Direktion ihrer Schule vom 19.6.2013. Dieses hat folgenden Wortlaut: „*Es wird bestätigt, dass [die Bf.] die universitäre Ausbildung zur Klientenzentrierten Psychotherapeutin besucht, die wir als Privatschule gänzlich unterstützen. Die Ausbildung trägt zur Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten im derzeitig ausgeübten Beruf als Volks- und Sonderschullehrerin bei. Durch die Aneignung spezifischer Fertigkeiten und Kompetenzen im Bereich der Psychotherapie ist [die Bf.] im Lehrerkollegium eine wertvolle Bereicherung. Da sich LehrerInnen in Zukunft immer häufiger mit SchülerInnen auseinandersetzen müssen, denen derartige Qualifikationen in der Bewältigung ihres Alltags hilfreich sind, dient die Ausbildung nicht nur unseren SchülerInnen, sondern unterstützt auch ganz besonders Eltern in ihrem Erziehungsauftrag. Derartige Ausbildungen sind erstrebenswert, stehen im beruflichen Zusammenhang und sind von der Privaten Volksschule [...] auch erwünscht, um die Qualifikationen und Reputation der LehrerInnen und somit der Schule zu erhöhen.*“

Auch in der Berufungsvorentscheidung anerkannte das Finanzamt die strittigen Aufwendungen mit folgender Begründung nicht als Werbungskosten: „*Die universitäre Ausbildung zur Klientenzentrierten Psychotherapeutin ist keine berufsspezifische Fortbildung, da sie nicht nur Kenntnisse und Fertigkeiten für den konkret ausgeübten Beruf der Volksschullehrerin vermittelt, sondern eine eigene umfassende Psychotherapeutische Ausbildung darstellt, deren Absolvierung zwar allenfalls auch für die Ausübung des Berufes als Volksschullehrerin von Nutzen sein kann, dafür aber keinesfalls notwendig ist. Aus der beigelegten Bestätigung der Schulleitung geht hervor, dass derartige Ausbildungen erstrebenswert sind, im beruflichen Zusammenhang stehen und von der Privaten Volksschule [...] auch erwünscht sind. Die berufliche Notwendigkeit ist daraus jedoch nicht abzuleiten. Auch wurde von der Schule keine Beteiligung an den Kosten der Ausbildung angeboten oder zugesagt.*“

In ihrem Vorlageantrag erwidert die Bf. , für die Zuerkennung als Fort- bzw. Ausbildungskosten sei eine finanzielle Beteiligung der Schule nicht erforderlich. Dass die Ausbildungsanforderung als Psychotherapeutin in Schulen und auch für Eltern der Schüler immer häufiger notwendig sei, gehe aus der Schulbestätigung eindeutig hervor. Es komme immer häufiger vor, dass Eltern mit ihren Kindern Betreuung in psychischen Bereichen benötigen würden. Sollte dies weiter zunehmen, wäre es auch möglich, ein zusätzliches Einkommensstandbein zu schaffen, was einerseits zu zusätzlichen Einkünften führe und andererseits bei Reduzierung des Lehrpersonals den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermögliche.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung BGBl. I 2004/180 zählen 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 Berufs abzielen, zu den Werbungskosten.

Hingegen dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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.

Um eine **Berufsförderung** handelt es sich jedenfalls 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 (vgl. VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0184).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind neben berufsspezifischen Fortbildungskosten auch Aufwendungen für **Ausbildungsmaßnahmen** abzugsfähig, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf im Zusammenhang stehen. Im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere (neue) Berufsausübung geschaffen.

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 (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143, unter Hinweis auf *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 10 Tz 2).

In Anbetracht dieser Rechtslage sind nun die hier strittigen Aufwendungen im Hinblick auf ihre steuerliche Berücksichtigung zu überprüfen:

Die Bf. war im Streitjahr als Volks- und Sonderschullehrerin tätig. Sie führt unter Hinweis auf eine Bestätigung Ihrer Schulleitung ins Treffen, dass ihre Ausbildung zur Psychotherapeutin jedenfalls zur Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf als Volks- und Sonderschullehrerin beitrage. Die Ausbildung komme nicht nur den Kindern, sondern auch ganz besonders den Eltern zugute, die immer häufiger mit ihren Kindern Betreuung in psychischen Bereichen benötigen würden. In einem „*Letter of Intent*“ (offenbar zum Zwecke der Bewerbung für den hier zu beurteilenden Universitätslehrgang) stellt die Bf. ihre Motivation bzw. ihre Erwartungen für bzw. an diese Weiterbildung wie folgt dar: „*Auf Grund meiner Volks- und Sonderschulausbildung und Arbeit als Nachmittagslehrerin habe ich regelmäßig mit Kindern, die verhaltensauffällig sind, vernachlässigt werden und in einem Umfeld aufgewachsen, von dem sie wenig bis gar keine Unterstützungen erhalten, zu tun. Eltern suchen zumeist den Rat der Lehrer/innen, die teilweise selbst überfordert sind. Die Hilflosigkeit eines Lehrers/einer Lehrerin möchte ich durch eine fachspezifische Ausbildung überwinden und dazu beitragen, dass die Kinder nicht nur kognitiv, sondern speziell auch emotional stabilisiert und unterstützt werden. ... Meine Vorstellung ist, beide*

Ausbildungen, die der schulischen und der Psychotherapie, konstruktiv für das Kind zu verbinden und Eltern Hilfestellungen anzubieten.“

Im Jahr 2009 absolvierte die Bf. das Psychotherapeutische Propädeutikum (eine der gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausbildung zum Psychotherapeuten). Die eigentliche Psychotherapieausbildung erfolgt in einem anschließenden Fachspezifikum. Die Zulassungsvoraussetzungen für das Fachspezifikum sind im Psychotherapiegesetz geregelt. Neben dem Mindestalter von 24 Jahren wird insbesondere die Ausbildung zu einem „Quellenberuf“ gefordert. Dazu zählen ua. folgende abgeschlossene Berufsausbildungen: Akademie für Sozialarbeit, Pädagogische Akademien, Pädagogikstudium, Lehramtsstudium.

Laut Informationsbroschüre der Donau-Universität Krems liegt der Klientenzentrierten Psychotherapie die Überzeugung zugrunde, „*dass der Mensch über ein ihm innewohnendes Entwicklungspotenzial verfügt. Dieses wird jedoch nur in zwischenmenschlichen Beziehungen wirksam angesprochen, in welchen man bedingungsfreie Wertschätzung und empathisches Verstandenwerden durch kongruente Bezugspersonen erfährt. Über den Bereich der Psychotherapie hinaus wurden in der Klientenzentrierten Psychotherapie auch Konzepte des schülerzentrierten Unterrichts und der humanistischen Pädagogik oder einer personzentrierten Kommunikationspsychologie entwickelt.*“ Der Abschluss der Ausbildung ermöglicht die eigenständige Berufsausübung als Klientenzentrierte/r Psychotherapeut/in.

Das Finanzamt versagte die Anerkennung der strittigen Kosten als abzugsfähige Werbungskosten mit der Begründung, dass die Ausbildung zwar auch für die Ausübung des Berufes als Volksschullehrerin von Nutzen sein könne, dafür aber keinesfalls notwendig sei. Zwar gehe aus der vorgelegten Bestätigung hervor, dass die Ausbildung „im beruflichen Zusammenhang“ stehe, die berufliche Notwendigkeit sei daraus jedoch nicht abzuleiten. Überdies habe die Schule auch keine Kostenbeteiligung angeboten bzw. zugesagt.

Wie bereits oben dargelegt, liegt Fortbildung dann vor, wenn der Pflichtige „seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden“ (s. nochmals VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0184). Daneben sind auch Ausbildungsmaßnahmen steuerlich abzugsfähig, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen (VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118).

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2000 sollen 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).

Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 liegen nach der oa. VwGH-Rechtsprechung also dann vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden (können).

Gemäß der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sollen demgegenüber 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 (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Der Verwaltungsgerichtshof hat 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 einen Lehrer, der kaufmännische Fächer unterrichtete und die Kosten für die Teilnahme an psychologischen Seminaren geltend machte. Der VwGH 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 eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (so auch unlängst VwGH vom 26.6.2014, 2011/15/0068).

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 (eigenständige) Ausübung einer Tätigkeit als Psychotherapeut(in) ab, was im Streitfall – so die Bf. - noch im Raum steht. 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 (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 (zB 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).

In Anbetracht dieser Rechtsausführungen hat auch der UFS mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass die im Rahmen einer Ausbildung zum Psychotherapeuten erworbenen Kenntnisse für eine Tätigkeit als LehrerIn unzweifelhaft als sinnvoll zu erachten bzw. im Lehrerberuf durchaus verwertbar sind (zB UFS vom 22.6.2009, RV/0627-L/08; vom 12.2.2010, RV/0505-G/08; vom 8.11.2011, RV/1432-L/10). Bei einem Lehrer könne eine berufsspezifische Fortbildung nicht nur bei einer Wissenserweiterung in seinen Unterrichtsfächern angenommen werden; auch eine Vertiefung seiner bereits im Rahmen der pädagogischen Grundausbildung erworbenen psychologischen Kompetenzen ist als für den Lehrerberuf als nützlich zu erachten (zB UFS vom 10.4.2008, RV/0958-W/06).

In den letzten Jahren sind die Anforderungen an die Schule bzw. an das Lehrpersonal bei der Bewältigung von Verhaltensauffälligkeiten enorm angewachsen, weshalb die im Rahmen einer psychotherapeutischen Ausbildung erworbenen Kenntnisse für den Lehrerberuf jedenfalls objektiv sinnvoll sind (vgl. nochmals zB UFS RV/0627-L/08 vom 22.6.2009; sowie RV/1432-L/10 vom 8.11.2011).

Dass die Ausbildung nur einen Teilbereich der Lehrertätigkeit abdeckt ist nicht schädlich, denn es genügt, wenn der Nutzen der Ausbildung darin liegt, für fallweise eintretende Bedarfsfälle über entsprechende Kenntnisse zu verfügen (VwGH vom 22.9.2005, 2003/14/0090).

Wenn das Finanzamt zudem auf die mangelnde Kostenbeteiligung durch den Dienstgeber verweist, so stellt diese zwar ein Indiz für die berufliche Veranlassung einer Bildungsmaßnahme – keinesfalls aber ein zwingendes Erfordernis für deren steuerliche Abzugsfähigkeit – dar.

Zusammenfassend sei daher nochmals festgehalten:

-- Die zur Beurteilung stehende Ausbildung (Universitätslehrgang „*Psychotherapie – Fachspezifikum Klientenzentrierte Psychotherapie*“ an der Donau-Universität Krems) geht weit über eine rein persönlichkeitsbildende Maßnahme hinaus und ist daher – zumindest überwiegend – von beruflichen Motiven getragen.

-- Die Ausbildung lässt nur einen eingeschränkten – gesetzlich normierten – Teilnehmerkreis zu (ist somit grundsätzlich nicht für lediglich allgemein interessierte Personen zugänglich).

-- Neben anderen Erfordernissen berechtigen zB ein abgeschlossenes Pädagogik- oder Lehramtsstudium sowie eine abgeschlossene Ausbildung an einer Pädagogischen Akademie zur gegenständlichen Ausbildung. Daraus erschließt sich eine Nähe zum Lehrerberuf. Die Bf. entsprach durch ihre Ausbildung zur Volksschullehrerin diesem Erfordernis (Ausbildung an einer Pädagogischen Akademie bzw. Hochschule).

-- Die Bf. legt den Nutzen der Ausbildung für ihre Lehrertätigkeit konkret dar (s. oben, insbes. im „*Letter of Intent*“); das Finanzamt hält dem nicht nur nichts entgegen, sondern führt (in seiner Berufungsvorentscheidung) sogar selbst aus, dass die Ausbildung zur Psychotherapeutin Kenntnisse für den Beruf einer Volksschullehrerin vermittelt bzw. für diesen von Nutzen sein kann. Einschlägige psychologische Kenntnisse sind – so auch der VwGH – bei einer Tätigkeit als Lehrer unzweifelhaft sinnvoll. Die (von der Abgabenbehörde geforderte) Notwendigkeit der Bildungsmaßnahme für die Berufsausübung ist – ebenso wie eine Kostenbeteiligung der Schule - nicht erforderlich.

Bei der dargestellten Sach- und Rechtslage sieht das BFG daher in den geltend gemachten Werbungskosten steuerlich abzugsfähige Bildungsmaßnahmen.

Die beantragten Kilometergelder waren jedoch insoweit zu korrigieren, als die Bf. in ihrer Berechnung die zurück gelegten Kilometer mit dem amtlichen Kilometergeldsatz (je gefahrenen Km) nicht multipliziert, sondern in ihrer (mit Hilfe von *Excel* erstellten) Aufstellung ganz offensichtlich addiert hat:

| Gefahrene KM | KM-Geld je KM (in €) | von der Bf. beantragt (€) | KM-Geld lt. BFG (€) | Differenz |
|--------------|----------------------|---------------------------|---------------------|-----------------|
| 2.275 | 0,42 | 2.275,42 | 955,50 | 1.319,92 |
| 1.900 | 0,42 | 1.900,42 | 798,00 | 1.102,42 |
| 540 | 0,42 | 540,42 | 226,80 | 313,62 |
| | | Gesamtdifferenz | | 2.735,96 |

Die beantragten Bildungskosten von insgesamt € 9.817,26 waren daher um den Betrag von € 2.735,96 zu kürzen (Aus- und Fortbildung lt. BFG sohin € 7.081,30; Werbungskosten mit Anrechnung auf den Pauschalbetrag gesamt lt. BFG: € 7.301,73).

Da sich das BFG bei seiner Entscheidung auf zahlreiche (in der Begründung zitierte) VwGH-Erkenntnisse stützen konnte, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 18. März 2015