

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch C, Adresse1, gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes FA vom 12.8.2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird **teilweise Folge gegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) wurde mit Bescheid vom 12.8.2013 zur Einkommensteuer 2012 veranlagt. Mit Ausnahme von nicht berücksichtigten Fortbildungskosten von 6.408,92 € erfolgte die Veranlagung erklärungsgemäß.

In der Bescheidbegründung wurde zur Nichtanerkennung der geltend gemachten Werbungskosten für das Masterstudium "Kunsttherapie und Pädagogik" auf das Erkenntnis des VwGH vom 14.12.2006, 2002/14/0012, verwiesen. Dort seien Aufwendungen einer Volksschullehrerin, die Kinder mit pädagogischem Förderbedarf unterrichtet habe, für den Besuch des Kurses "Kunst- und Gestaltungstherapie" als nicht ausschließlich beruflich veranlasst angesehen worden, weil der Gestaltungsprozess ein Erkenntnisprozess sei, der auch der Lehrenden selbst die Möglichkeit der Persönlichkeitsentwicklung biete.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte der steuerliche Vertreter der Bf ein, dass dem zitierten VwGH-Erkenntnis ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zu Grunde liege. Es habe sich um keine berufsspezifische Fortbildung,

sondern um eine Fortbildung von allgemeinem Interesse gehandelt. Die Bf besuche dagegen einen Speziallehrgang der privaten pädagogischen Hochschule der Diözese Linz, der ausschließlich für die berufliche Weiterbildung von Lehrkräften aller pädagogischen Berufe konzipiert und vom Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Kultur als solcher genehmigt worden sei. Als Anlage werde eine diesbezügliche Bestätigung der in Rede stehenden Hochschule der Diözese Linz vom 28.8.2013 übermittelt.

Neben der Berücksichtigung der Kosten von 6.408,92 € als Werbungskosten wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der beigegeführten, vom Vizerektor der privaten pädagogischen Hochschule der Diözese Linz unterschriebenen Bestätigung wurde bescheinigt, dass sämtliche angebotenen Masterlehrgänge, Hochschullehrgänge und Lehrgänge (und damit auch das Masterstudium bzw. der Hochschullehrgang „Kunsttherapie und Pädagogik“) für die berufliche Weiterbildung aller Lehrerinnen und Lehrer sowie aller pädagogischen Berufe konzipiert und vom Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Kultur als solche genehmigt seien.

Die Abgabenbehörde forderte die Bf auf, Unterlagen, aus denen die Inhalte des Masterlehrgangs hervorgingen, sowie eine Liste der Teilnehmenden samt Berufsbezeichnungen vorzulegen.

Die Bf wurde zudem gefragt, ob ihr Arbeitgeber (einen Teil der) Kosten für den Lehrgang bezahlt habe, ob sie für die Ausbildung dienstfreigestellt worden sei, ob es einen dienstlichen Auftrag für die Absolvierung des Kurses gegeben habe und ob der Lehrgang Änderungen im Dienstverhältnis (höheres Gehalt, etc.) gebracht habe.

Die Bf antwortete, dass der Arbeitgeber keinen Kostenersatz geleistet habe. Die Ausbildung sei berufsbegleitend und vorwiegend in der Freizeit möglich. Sie habe im Einvernehmen mit der Schule den Stundenplan so gelegt, dass sie eine Dienstfreistellung erst einmal in Anspruch habe nehmen müssen. Einen dienstlichen Auftrag habe es nicht gegeben. Fortbildungen seien zwar in einem gewissen Ausmaß vorgeschrieben, doch könne aus einem Angebot frei gewählt werden. Diese Ausbildung zähle als Fortbildung. Die Bf sei in Ausbildung; der Lehrgang habe daher keine Änderungen im Dienstverhältnis gebracht.

Nachdem dies der erste Lehrgang in Kunsttherapie sei und es in Österreich noch nichts Vergleichbares gebe, sei es schwierig, Fragen hinsichtlich künftiger Vorteile zu beurteilen. Als Referentin für entsprechende Fortbildungen im schulischen Bereich, als ARGE-Leiter usw. sei sie schon gefragt worden, Aufgaben zu übernehmen.

Die Teilnehmerliste dürfe sie laut PH Linz wegen des Datenschutzes nicht aushändigen. Das Institut bestätige aber gerne ihre Angaben betreffend Berufsbezeichnungen der Teilnehmer. In diesem Lehrgang seien 17 Teilnehmer, davon seien 14 Kollegen im Lehrberuf tätig. Auch die anderen Teilnehmer arbeiteten im schulischen Umfeld (Berufsschule, sozialpädagogische Arbeit in der Nachmittagsbetreuung, usw.)

Mit Schreiben vom 11.10.2013 bestätigte die private pädagogische Hochschule der Diözese Linz, Zentrum für Weiterbildung, dass gegenwärtig rund 90 % der Teilnehmenden im Masterstudium bzw. Hochschullehrgang „Kunsttherapie und Pädagogik“ Lehrerinnen und Lehrer seien.

Mit weiterem Schreiben vom 11.10.2013 bestätigte der Bezirksschulinspektor von D, dass für das Masterstudium „Kunsttherapie und Pädagogik“ der dienstliche Auftrag bestehe. Die zusätzliche Ausbildung könne direkt in den Unterricht einfließen, und die Bf stehe auch als Referentin für Bildnerische Erziehung zur Verfügung. Für notwendige Seminare, die in der Dienstzeit stattfinden würden, werde die erforderliche Dienstfreistellung gewährt.

Darüber hinaus legte die Bf eine Zusammenfassung der Ausbildungsmodule und eine Aufstellung der Seminare vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.10.2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenbehörde führte nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen der §§ 16 Abs. 1 Z 10 und 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 begründend aus, dass bei Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse seien oder grundsätzlich der privaten Lebensführung (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne konkreten beruflichen Bezug) dienen, die dafür getätigten Aufwendungen nicht abzugsfähig seien, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten oder von Nutzen seien. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen würden, sei zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur die berufliche Veranlassung, sondern auch die berufliche Notwendigkeit erforderlich.

Der Masterlehrgang „Kunsttherapie und Pädagogik“ werde von der Pädagogischen Hochschule der Diözese Linz veranstaltet. Nach den Angaben auf deren Internetseite (www.phdl.at) gehörten zur Zielgruppe des Lehrganges Personen, die in pädagogischen und anderen Berufsfeldern eine Zusatzqualifikation als pädagogische/r Kunsttherapeut/ in anstrebten. Im Speziellen seien Menschen aus folgenden Berufsfeldern angesprochen: Schule, Hort, Kindergarten, sozialpädagogische und sozialtherapeutische Einrichtungen, psychologische Dienste, Psychotherapie, Einrichtungen der Alten- und Krankenpflege, Seelsorge. Aufnahmebedingung sei neben einem Mindestalter von 24 Jahren ein abgeschlossenes Bachelorstudium im Ausmaß von 180 ECTS-Credits oder ein anderes gleichwertiges, mindestens sechssemestriges Studium an einer anerkannten inländischen oder ausländischen postsekundären Bildungseinrichtung.

Laut Studienplan gliedere sich der Lehrgang in 17 Module mit folgenden Themen:

1. Kunsttherapeutische Selbsterfahrung
2. Selbsterfahrung und Supervision
3. Kunstatelier (Module 3 bis 5)
4. Rahmenbedingungen der pädagogischen Kunsttherapie

5. Kommunikation und Beratung
6. Methodik der Kunsttherapie (Module 8 und 10)
7. Gesundheit und Krankheit
8. Berufsfeld Pädagogische Kunsttherapie
9. Kreativität im pädagogisch-therapeutischen Kontext
10. Praxis der pädagogischen Kunsttherapie (Module 13 und 14)
11. Professionalisierung
12. Wissenschaftliches Arbeiten
13. Masterthesis

Aus der detaillierten Beschreibung der einzelnen Module werde deutlich, dass ein wesentlicher Teil der Lehrgangsinhalte — insbesondere die Module 1 bis 5, aber auch Modul 7 — der persönlichen Entwicklung der Teilnehmenden diene. Auszugsweise würden hier die beschriebenen Bildungsziele und Bildungsinhalte zitiert (aus www.phdl.at): Persönliche Erfahrung heilender Potentiale von kreativen Medien, Wissen um persönliche Potentiale sowie Risiken, Erarbeitung der Selbstreflexion, Klarheit um die eigenen kreativen Gestaltungsmöglichkeiten und deren Verbindung zur Psyche als Basis für kunstpädagogische Interventionen, Herausfinden diesbezüglicher persönlicher Vorlieben und Leidenschaften, Entwicklung künstlerischer Improvisationsfähigkeit, Vertiefung eigener künstlerischer Vorlieben und Leidenschaften, Entwicklung von Beziehungs- und Unterstützungsfähigkeit.

Die persönliche Entwicklung der Teilnehmenden werde ausdrücklich als Bildungsziel genannt. Der Lehrgang betreffe daher - in einem wesentlichen Ausmaß - auch Bereiche der privaten Lebensführung.

Zur Berücksichtigung als Werbungskosten sei nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Kriterien für die berufliche Notwendigkeit seien Übernahme von Kosten durch den Arbeitgeber, Dienstfreistellung, dienstlicher Auftrag, Einschränkung der Ausbildung auf bestimmte Berufsgruppen.

Der Dienstgeber der Bf habe keine Kosten für den Lehrgang übernommen. Laut Bezirksschulrat werde die erforderliche Dienstfreistellung für notwendige Seminare, die in der Dienstzeit stattfinden würden, gewährt. Da jedoch die Ausbildung berufsbegleitend absolviert werde und die Bf ihren Stundenplan entsprechend gelegt habe, habe eine Dienstfreistellung erst einmal in Anspruch genommen werden müssen.

Zur Frage, ob es einen dienstlichen Auftrag für den Lehrgang gegeben habe, lägen widersprüchliche Angaben vor. Der Bezirksschulrat D bestätige zwar, „dass (...) der dienstliche Auftrag besteht.“ Dem gegenüber habe die Bf die Frage nach einem dienstlichen Auftrag mit „nein“ beantwortet. Da davon auszugehen sei, dass die Bf wisse, ob die Absolvierung des Lehrganges zu ihren Dienstpflichten zähle, könne von einem dienstlichen Auftrag in dem Sinn, dass sie den Lehrgang - bei sonstigen Konsequenzen - absolvieren müsse, nicht die Rede sein.

Wie oa, sei der Lehrgang für Personen mit unterschiedlichsten Ausbildungen und Berufen zugänglich. Daraus sei zu schließen, dass es sich um keine spezifisch auf die Bedürfnisse von Lehrern zugeschnittene Fortbildung handle. Vielmehr eröffneten sich für Kunsttherapeutinnen und Kunsttherapeuten umfassende Tätigkeitsbereiche im präventiven und rehabilitativen Bereich: in der Einzeltherapie, der Altenbetreuung, der Sozialpädagogik und der Erwachsenenbildung (aus www.phdl.at). Nach den Angaben der Bf seien im Lehrgang 13 der 17 Teilnehmenden - das seien ca. 76 % - im Lehrberuf tätig. Dieser inhomogene Teilnehmerkreis stelle aber ein gewichtiges Indiz für die fehlende Berufsbezogenheit des Lehrganges dar.

Auch aus den allgemeinen Inhalten des Lehrganges sei abzuleiten, dass es sich um keine berufsspezifische Fortbildung für Lehrer handle. Neben den persönlichkeitsbildenden Modulen 1 bis 5 (siehe oben) seien auch Themen wie „Kommunikation und Beratung“, „Gesundheit und Krankheit“ bzw. „Professionalisierung“ (= Praxis- und Projektmanagement, Public Relations etc.) für viele Berufsgruppen bzw. auch für nicht berufstätige Personen von Interesse.

Die Aufwendungen für den Masterlehrgang „Kunsttherapie und Pädagogik“ würden somit nicht ausschließlich in Zusammenhang mit den Einkünften als Lehrerin stehen, sodass der Werbungskostenabzug zu versagen gewesen sei.

Im innerhalb offener Frist eingebrachten Vorlageantrag ersuchte die Bf um Anerkennung der Fortbildungskosten von 6.408,92 € als Werbungskosten und beantragte abermals die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liege vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden könnten. Dass die Bf die Frage nach dem dienstlichen Auftrag verneint habe, sei so zu verstehen, dass der Dienstgeber grundsätzlich keine konkreten Fortbildungsmaßnahmen vorschreibe, sondern diese frei wählbar seien. Es bestehe jedoch die Verpflichtung zur laufenden beruflichen Fortbildung. Weiters habe der Bezirksschulinspektor die Bf beauftragt, nach Abschluss des Studiums verpflichtend als Referentin in der Lehrerfortbildung zur Verfügung zu stehen - somit sei die berufliche Notwendigkeit gegeben.

Gegenständlich liege eine fachspezifische Fortbildung vor. Die Zielgruppe des Lehrganges seien in erster Linie Personen, die in bestimmten pädagogischen oder sozialen Berufen tätig seien. Sollten diesem homogenen Teilnehmerkreis auch vereinzelt Teilnehmer aus anderen Berufssparten angehört haben, wäre dies nach Ansicht des UFS jedenfalls so lange nicht schädlich, als insgesamt der Teilnehmerkreis durch Angehörige facheinschlägiger Berufe geprägt werde (vgl. BFH 28.8.2008, VI R 44/04). Der von der Bf besuchte Masterlehrgang werde ausschließlich von Lehrkräften bzw. von Teilnehmern besucht, die als Erzieher tätig seien. Es gebe somit keine berufsfremden Teilnehmer bzw. Privatpersonen, die diesen Lehrgang aus persönlichem Interesse besuchen würden.

Der Hochschullehrgang „Kunsttherapie und Pädagogik“ sei ausdrücklich in der Auflistung der vom BM für Unterricht und Kunst für österreichische Lehrer angebotenen Fortbildungsveranstaltungen genannt und von diesem am 15.6.2011 genehmigt worden.

Ziel des Lehrganges sei es, eine ausgeprägte Kompetenz im psycho-sozialen pädagogischen Bereich zu erlangen. Die dabei erlangten Qualifikationen würden im schulischen Bereich laufend Anwendung finden. Die Bf unterrichte mittlerweile drei Klassen im Fach „bildnerische Erziehung“. Die gegenständliche Fortbildung unterscheide sich einerseits deutlich von Hobbymalkursen oder Ähnlichem und andererseits von auf die allgemeine Persönlichkeitsbildung des Teilnehmers ohne konkreten beruflichen Bezug abstellenden oder „esoterischen“ Kursen.

Das Berufsbild des Lehrers beinhalte über die Aufgabe der reinen Wissensvermittlung hinaus auch persönlichkeitsbildende Komponenten (vgl. VwGH 29.11.1994, 90/14/0215).

Vom steuerlichen Abzug ausgeschlossene Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung würden dann nicht vorliegen, wenn im Rahmen des ausgeübten Berufes entsprechende Kenntnisse erforderlich seien. Die Module 1-5 und 7 sollten lediglich das theoretische und praktische Rüstzeug für dieses Studium vermitteln.

Laut österreichischem Lehrplan für Hauptschulen sei den Schülerinnen und Schülern Gelegenheit zu geben, selbst Gestaltungserfahrungen zu machen und über Sinne führende Zugänge mit kognitiven Erkenntnissen zu verbinden. Die kreativ-gestaltende Arbeit solle im Spannungsfeld von Selbstverwirklichung und sozialer Verantwortung als individuell bereichernd und gemeinschaftsstiftend erlebt werden.

Wenn die Bf ihr berufliches Wissen auch im privaten Bereich einsetzen könne, führe dieser Umstand allein noch nicht zum Wegfall der durch die Schule gegebenen beruflichen Veranlassung — eine steuerliche Fortbildung eines Steuerberaters sei etwa nicht deswegen privat veranlasst, weil der Steuerberater daraus auch Erkenntnisse für seine eigene Steuererklärung gewinne.

Die Bf habe sich zur Absolvierung dieses Lehrgangs entschlossen, um besser auf die ihr anvertrauten Schüler und Schülerinnen eingehen und diese in ihrer Entwicklung fördern zu können. Davon, dass die gegenständliche Fortbildung bloß am Rande der beruflichen Tätigkeit dienlich sei, könne im vorliegenden Fall keine Rede sein.

In diesem Zusammenhang sei auf die Entscheidungen des UFS vom 5.2.2009 mit der Geschäftszahl RV/0202-W/09 und UFS vom 2.2.2010 mit der Geschäftszahl RV/2158-W/09 zu verweisen, mit denen in zwei gleich gelagerten Fällen positiv entschieden worden sei.

Die Richterin forderte die Bf auf, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

1) Gliedern Sie die beantragten Werbungskosten von 6.408,92 € für den Masterlehrgang "Kunsttherapie und Pädagogik" auf und weisen Sie diese belegmäßig (Kopien von Rechnungen und Zahlungsbelegen sind ausreichend) nach.

2) Welche Überlegungen waren für den Besuch dieses Masterlehrgangs ausschlaggebend?

3) In welchem Umfang unterrichten Sie welche Fächer in der NMS E?

4) Haben Sie den (laut Homepage der Privaten Pädagogischen Hochschule der Diözese Linz) sechssemestrigen Lehrgang bereits abgeschlossen?

Falls ja – welches Thema wählten Sie für Ihre Masterarbeit (Modul 17)?

5) Ergaben sich für Sie durch den Besuch/Abschluss dieses Lehrgangs Änderungen in Ihrer beruflichen bzw. schulischen Tätigkeit? Falls ja – welche?

6) Üben Sie außerhalb der unterrichtenden Tätigkeit in der NMS E noch weitere bezahlte oder ehrenamtliche Tätigkeiten aus? Wenn ja, welche?

Streben Sie nach Absolvierung dieses Lehrgangs eine weitere schulische oder außerschulische Tätigkeit an?

7) Sie führten in Ihrem Schreiben vom 10.10.2013 an, dass Sie als Referentin für entsprechende Fortbildungen im schulischen Bereich bzw. als ARGE-Leiterin schon gefragt worden seien, Aufgaben zu übernehmen.

Konkretisieren Sie diese Aufgaben. Falls Sie bereits derartige Aufgaben übernommen haben, beschreiben Sie diese und erklären Sie den Zusammenhang mit dem besuchten Lehrgang.

8) Nach der neueren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für das Vorliegen einer begünstigten Fortbildungsmaßnahme entscheidend, ob die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit tatsächlich verwertet werden können. Die vorgelegte Bestätigung des Bezirksschulrates verweist darauf, dass die zusätzliche Ausbildung direkt in den Unterricht einfließen kann.

Diese Bestätigung ist zu allgemein und zu wenig auf Ihre individuelle Tätigkeit bezogen.

Erläutern Sie daher die konkrete berufliche Verwertung der Ihnen im Lehrgang vermittelten Fähigkeiten. Gibt es in Ihrem Schulalltag typische Einsatzgebiete für die Anwendung des erworbenen Wissens? Kann dieses Wissen im Fach „Bildnerische Erziehung“ oder auch in anderen Fächern eingesetzt werden?

Führen Sie einige typische praktische Anwendungsbeispiele an.

9) Laut Vorlageantrag vom 21.11.2013 beauftragte Sie der Bezirksschulinspektor, nach Abschluss des Studiums als Referentin in der Lehrerfortbildung zur Verfügung zu stehen.

Beschreiben Sie diesen Auftrag näher bzw. legen Sie entsprechende Unterlagen vor.

10) Wird Ihnen ein durch den Masterlehrgang zusätzlich eröffnetes Betätigungsfeld mit einer bestimmten Stundenanzahl auf Ihre Lehrverpflichtung angerechnet?

11) Welche der 17 Module laut Studienplan waren für Ihre praktische Tätigkeit besonders förderlich? Begründen Sie Ihre Entscheidung kurz.

12) Für den Masterlehrgang erhaltene Kostenersätze wären bekannt zu geben.

Die Bf nahm dazu wie folgt Stellung:

1) Die Werbungskosten würden sich wie nachstehend zusammensetzen:

| | |
|---|----------|
| Hochschule Linz, Kunsttherapie und Pädagogik, Anzahlung | 500,00 |
| Hochschule Linz, Kunsttherapie und Pädagogik, Lehrgangskosten | 2.994,00 |
| Hochschule Linz, Kunsttherapie, Materialpauschale | 150,00 |
| Dr. F , Konzentrationale Bewegungstherapie | 225,00 |
| Suspiratio, Fachbuch | 199,00 |
| Thalia, Fachbuch | 39,80 |
| Kilometergeld: 81 km * 4 Fahrten * 14 = 4.536 km | 1.905,12 |
| Taggeld: 15 * 26,40 | 396,00 |
| Summe Werbungskosten | 6.408,92 |

2) Die durch das Studium erlangten Kenntnisse könnten in den Unterrichtsgegenständen "Bewegung und Sport" sowie "Bildnerische Erziehung" praktisch angewendet werden. Pädagogen hätten außerdem immer häufiger mit psychischen Auffälligkeiten bei Jugendlichen (ADHS, Ritzen, Borderline, Essstörungen, Traumatisierung, etc.) zu tun. Durch dieses Studium gewinne man tiefere Einblicke in diese Krankheitsbilder.

3) Acht Stunden Mathematik, je sechs Stunden "Bewegung und Sport" und "Bildnerische Erziehung", eine Stunde Deutsch für Ausländer.

4) Das Studium werde voraussichtlich im Juni dieses Jahres beendet.

5) Diese Frage beantwortete die Bf wie unter Punkt 2) ausgeführt.

6) Die Bf übe ehrenamtliche Tätigkeiten aus. Sie habe bereits 20 Stunden in einer psychosomatischen und 160 Stunden in einer psychiatrischen Klinik begleitend mitgearbeitet. Sie leite außerdem das Kinderprojekt „G“ in H, das der Verein K jedes Jahr initiiere. Einige Stunden habe sie auch mit afghanischen Jugendlichen in L gearbeitet. Zurzeit unterrichte die Bf fünf Stunden die Woche syrische und afghanische Schülerinnen.

Die Bf habe das von der Schule initiierte Kunstprojekt mit dem Titel „J“, in dem multimedial Graphisches, Gestalterisches, Tänzerisches und Musikalisches in einer abschließenden Vernissage dargeboten worden sei, organisiert. Sie organisiere laufend und künftig von der Schule vorgegebene Projekte.

7) Diese Tätigkeit erfolge erst nach Beendigung des Studiums. Als ARGE-Leiter organisiere man Fortbildungen in einem Unterrichtsfach, zB "Bildnerische Erziehung". Zu interessanten und aktuellen Themen lade man Vortragende ein und organisiere die Durchführung. Auch eigene Vorträge würden in diesem Rahmen angeboten.

8) Eine verpflichtende Fortbildung sei vorgeschrieben. Das Studium werde (laut beiliegender Bestätigung) als entsprechende Fortbildung anerkannt. Auf Punkt 2) werde verwiesen: Künstlerische Selbsterfahrung, Atelier bildnerisches Gestalten, Atelier Keramik, visuelle Kunst, intermediales Arbeiten, Konzept- und Präsentationskompetenz (sehr erfolgreich im Kunstprojekt eingesetzt) würden im Fach "Bildnerische Erziehung" eingesetzt. Aber auch formulierte Teilziele des Curriculums wie zB psychologische Grundlagen und Kenntnis spezifischer Störungen, professioneller Umgang mit problematischen Situationen, Gesprächsführung, gesellschaftliche Rahmenbedingungen und kulturelle Zusammenhänge und Sozialverhalten, Medienkompetenz, Methoden in Musik, Bewegung und visueller Kunst in Pädagogik und Therapie kämen im Schulalltag zum Einsatz.

9) Die Bf wiederholte ihre zu Punkt 7) gemachten Ausführungen.

10) Nach Abschluss des Studiums bestehe die Möglichkeit, mit verhaltensauffälligen Kindern/Jugendlichen gestalterisch zu arbeiten. Solche Unterrichtsarbeiten würden auf die Lehrverpflichtung angerechnet werden.

11) Modul 1, 3, 4. Praktische Erfahrungen durch das eigene Tun und Experimente im bildnerischen Gestalten und Arbeiten mit Ton könnten im Fach "Bildnerische Erziehung" umgesetzt werden.

Musik und Bewegung: Rhythmus, Bewegungsfluss, Bewegungshaltung: passiv, aktiv, gebunden, frei, Improvisationsimpulse, Extension und Kontraktion, Körperhaltung, sich präsentieren ... all dies könne in "Bewegung und Sport" eingesetzt werden.

Modul 10, Performance und Theater, für projektübergreifenden Unterricht und Kompetenztraining.

Modul 5, Konzept- und Präsentationskompetenz, würden zB in der schon genannten Umsetzung des jährlichen Projekts „M“ helfen.

Modul 6, Medienkompetenz, sei zB für die in der Schule etablierte Lernplattform „N“ hilfreich.

Modul 5, 6 und 7, psychologische Grundlagen, Gesprächsführung, gesellschaftliche Rahmenbedingungen, etc, seien für die Tätigkeit der Bf unerlässlich.

Modul 9, professioneller Umgang mit problematischen Situationen, Kenntnisse spezifischer Störungen (zB ein sehr umfassendes Skriptum von Primar Dr. Leixnering über ADHS).

Modul 2: 30 Lehrtherapiestunden, 30 Gruppen- und 30 Einzelsupervisionsstunden. Da in diesem Lehrgang fast ausschließlich Pädagogen teilgenommen hätten, seien viele Schulsituationen in der Gruppen-, aber auch in der Einzelsupervision thematisiert worden.

12) Die Bf habe keine Kostenersatz erhalten.

Zusammenfassend sei darauf hinzuweisen, dass eine fachspezifische Fortbildung vorliege. Die Bf könne die im Rahmen ihres Studiums an der pädagogischen Hochschule

in Linz erworbenen Kenntnisse und Fertigkeiten in ihrer täglichen Arbeit einsetzen und verwerten. Der von ihr besuchte Masterlehrgang werde ausschließlich von Lehrkräften bzw. von Teilnehmern besucht, die als Erzieher tätig seien. Es gebe keine berufsfremden Teilnehmer bzw. Privatpersonen, die diesen Lehrgang aus persönlichem Interesse besuchten.

Die gegenständliche Fortbildung unterscheide sich deutlich von Hobbymalkursen oder Ähnlichem auf der einen Seite und auf die allgemeine Persönlichkeitsbildung des Teilnehmers ohne konkreten beruflichen Bezug abstellenden oder „esoterischen“ Kurse andererseits.

Das Berufsbild des Lehrers beinhalte über die Aufgabe der reinen Wissensvermittlung hinaus auch persönlichkeitsbildende Komponenten. In diesem Zusammenhang sei auf die Entscheidung des VwGH 26.4.2014, 2011/15/0068, zu verweisen, in welcher ein gleich gelagerter Fall positiv entschieden worden sei.

Die Bf fügte ihrem Schreiben einen Auszug der im Streitjahr stattgefundenen Veranstaltungsblöcke bei, nämlich:

Gesellschaftliche und kulturelle Rahmenbedingungen;
die therapeutische Beziehung und ihre Bedeutung für das Werk;
psychologische Grundlagen;
kunsttherapeutische Erfahrung;
Einführung in das E-Learning/Kunstatelier 1: Bildnerisches Gestalten;
die therapeutische Beziehung und ihre Bedeutung für das Werk 2/Psychotherapeutische Schulen und ihr Einfluss auf die Kunsttherapie;
Kunstatelier 2: Textil/Diagnose und Testverfahren unter besonderer Berücksichtigung von Förderdiagnosen und bildgebender Verfahren/Gruppensupervision 1;
kunsttherapeutische Selbsterfahrung 2/Gruppensupervision 2;
Einführung in das wissenschaftliche Arbeiten;
kunsttherapeutische Selbsterfahrung 3;
visuelle Kunst in Pädagogik und Therapie/Gruppensupervision 3;
Bewegungs- und Tanztherapie.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde zurückgezogen.

In einem weiteren Ersuchen um Ergänzung ihres Vorbringens wurde die Bf zur Beantwortung nachstehender Fragen aufgefordert:

1) Laut den übermittelten Veranstaltungsblöcken fanden im Jahr 2012 an 25 Tagen Seminare statt. Dies ergäbe folgende Fahrtkosten:

81 km x 2 (Fahrten pro Tag) x 25 (Tage) = 4050 km x 0,42 € = 1.701,00 €.

Auf welcher Grundlage ermittelten Sie das Kilometergeld von 1.905,12 €?

2) Sie beantragten für 15 Tage ein Taggeld von je 26,40 €. Für welche Tage bzw. aus welchen Anlässen machten Sie Taggeld geltend? Wo hielten Sie sich an diesen Tagen

auf und wie lange waren Sie auswärts? Schloss an die Tage, für die Sie Taggeld geltend machten, eine Nächtigung an?

3) Sie werden ersucht, den Zusammenhang zwischen den Honorarnoten für Dr. F (225,00 €) in P und dem Masterstudium zu erläutern und nachzuweisen.

4) Laut Internetrecherche begann der Masterlehrgang am 27.1.2012, das Abschlussseminar fand am 17.1.2015 statt.

Aus welchen Gründen beenden Sie dieses Studium voraussichtlich erst im Juni dieses Jahres?

Falls der Abschluss, wie vorgebracht, im Juni 2016 erfolgen wird, ist anzunehmen, dass das Thema für die Masterarbeit bereits bekannt ist.

Sie werden daher nochmals ersucht, das gewählte Thema bekannt zu geben.

Die Bf äußerte sich dazu wie folgt:

Ad 1) Zusätzlich zu den Fahrtkosten für die Kurse seien noch drei Fahrten nach Linz und retour für ein Vorstellungsgespräch sowie für den Besuch eines verpflichtend vorgesehenen Wochenendseminars zur Erlangung der Zulassungsvoraussetzungen für den Lehrgang geltend gemacht worden.

Ad 2) Die Bf habe pauschal 15 Tage à 26,40 € geltend gemacht. Auswärtige Nächtigungen seien nicht erfolgt. Die Veranstaltungen hätten in Linz, Salesianumweg 3, stattgefunden.

Ad 3) Im Modul 2 seien verpflichtend Einzeltherapiestunden vorgeschrieben. Die Therapeuten bzw. Therapeutinnen seien aus der beiliegenden Liste auszuwählen gewesen.

Ad 4) Der Titel der Abschlussarbeit laute: „Erwartungen an die Kunsttherapie aus Sicht von Fachärzten und Kunsttherapeutinnen in der Erwachsenenbildung und Psychosomatik.“

Auf der angeführten Liste finden sich die Namen mehrerer Therapeutinnen und Therapeuten, die für die Lehrtherapie im Masterstudium Kunsttherapie und Pädagogik in Frage kamen.

Auf der Homepage der Privaten Pädagogischen Hochschule der Diözese Linz (www.phdl.at) ist unter Fort- und Weiterbildung, Masterlehrgänge, Kunsttherapie und Pädagogik, zu dem von der Bf besuchten Lehrgang auszugsweise Nachstehendes zu entnehmen (auf der Homepage war im Entscheidungszeitpunkt nur noch der Masterlehrgang mit Studienbeginn im Wintersemester 2014 abrufbar, nicht mehr jedoch der von der Bf besuchte Lehrgang):

Studiendauer: 6 Semester berufsbegleitend;

Zielgruppe: Personen, die in pädagogischen und anderen Berufsfeldern eine Zusatzqualifikation als pädagogische/-r Kunsttherapeut/-in anstreben.

Eine Kurzbeschreibung dieses Lehrgangs lautet:

"Kreativität - als die Grundlage von Kunst - ist die Fähigkeit des Menschen, individuelle Wege und Lösungsstrategien zu finden. Kunsttherapeutisches Arbeiten bietet über das künstlerische Werk und den dazu gehörenden schöpferischen Prozessen besondere Möglichkeiten, auf gestaltende Weise persönliche Entwicklung zu unterstützen. Im Mittelpunkt steht das künstlerische Werk in seinen verschiedenen Ausdrucksformen wie Bildern, rhythmischen Klängen, Bewegungen und deren Verknüpfungen. Das Studium ermöglicht den Teilnehmer/-innen Zugänge auf verschiedenen Ebenen:

Selbsterfahrung eigener künstlerischer und psychischer Prozesse;
Verständnis für künstlerische Prozesse und ihre Psychodynamiken;
Methodenkenntnis kunsttherapeutisch-pädagogischer Verfahren und deren Interventionen.
Für Kunsttherapeuten/-innen eröffnen sich umfassende Tätigkeitsbereiche im präventiven und rehabilitativen Bereich: In der Einzeltherapie, der Altenbetreuung, der Sozialpädagogik und der Erwachsenenbildung."

In Punkt 4. des Studienplans findet sich unter „Lehrgangsinhalt und Lehrgangsziele“ Folgendes:

„Das Studium führt zu besonderen Kompetenzen im psycho-sozialen pädagogischen Bereich. Die dabei erlangten Qualifikationen können sowohl im schulischen wie auch im außerschulischen Bildungsbereich Anwendung finden (Förderbereich, Erwachsenenbildung, sozialpädagogische und -therapeutische Einrichtungen sowie medizinische Einrichtungen). Die Schwerpunkte der Ausbildung liegen in der rehabilitativ orientierten Kunsttherapie mit ihren heilpädagogischen und ressourcenorientierten Ansätzen.

Das Bildungskonzept sieht vor, im gesamten Masterlehrgang Lernprozesse auf den verschiedenen Ebenen anzuregen:

reflektierende Ebene;
künstlerisch-praktische Ebene;
persönliche Ebene im Kontext der Beziehung;
theoretische Ebene."

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Beurteilung

Nach § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Dazu zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Aufwendungen für Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit.

Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2000 mit Wirkung ab 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit, 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.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage sollen ua. Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen sein, was nach der Rechtsprechung des VwGH aber dann nicht zutrifft, wenn im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit eine entsprechende psychologische Schulung erforderlich ist (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Der Verwaltungsgerichtshof stellte bereits mit Erkenntnis vom 29.11.1994, 90/14/0215, fest, dass das Berufsbild des Lehrers über die Aufgabe der reinen Wissensvermittlung hinaus auch persönlichkeitsbildende Komponenten beinhalte. Um den gewachsenen Anforderungen zu genügen und einer erfolgreichen Wissensvermittlung gerecht zu werden, seien einschlägige psychologische Kenntnisse unzweifelhaft sinnvoll. Darüber hinaus hielt er es dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsbildung entsprechend für ausreichend, wenn die Aufwendungen an sich – auch ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte zu haben – geeignet sind, dass der Steuerpflichtige im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden bleibt und den jeweiligen Anforderungen gerecht wird.

Lehrkräfte sind zunehmend gefordert, sich mit neuen, allenfalls auch alternativen pädagogischen Methoden auseinander zu setzen (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0019). Diese Ansicht wurde in der jüngst ergangenen Entscheidung vom 26.6.2014, 2011/15/0068, bestätigt.

Darin führte der VwGH ergänzend aus, dass eine begünstigte Bildungsmaßnahme jedenfalls vorliege, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden könnten (so auch VwGH 25.4.2013, 2010/15/0019). In Bezug auf Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung könne dies wegen der Nähe zum Bereich der privaten Lebensführung allerdings nur dann gelten, wenn im Rahmen der ausgeübten beruflichen Betätigung eine entsprechende (idR psychologische) Schulung erforderlich sei. Bei der

Beurteilung von Fortbildungskosten als Werbungskosten komme es auch nicht darauf an, ob die Fortbildungskosten unvermeidbar seien oder freiwillig auf sich genommen würden, wenn die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen ließen.

Der Nutzen einer Fortbildungsmaßnahme lässt sich nicht alleine am zeitlichen Ausmaß der möglichen Verwendung messen; auch die Notwendigkeit der entsprechenden Kenntnisse für fallweise eintretende Fälle reicht aus (vgl. das oA Erkenntnis vom 22.9.2005).

Nach der Judikatur des BFH, die auf Grund der vergleichbaren Rechtslage in Deutschland herangezogen werden kann, sind private Anwendungsmöglichkeiten der Lehrinhalte dann unbeachtlich, wenn sie sich als bloße Folge zwangsläufig und untrennbar aus den im beruflichen Interesse gewonnenen Kenntnissen und Fähigkeiten ergeben (BFH 28.8.2008, VI R 44/04).

Diese Ansicht wird vom VwGH geteilt (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0068): Selbst wenn – bei eindeutigem beruflichem Bezug einer Fortbildungsveranstaltung – beruflich erworbene Fähigkeiten und Kenntnisse als Folge der beruflichen Fortbildung auch privat bzw. außerhalb des Berufes, für den die Fortbildung erfolgt, eingesetzt werden können, führt dies nicht zu einer Zuordnung der Fortbildungsaufwendungen zu den Aufwendungen privater Lebensführung.

Sind jedoch Bildungsmaßnahmen auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse oder dienen sie grundsätzlich der privaten Lebensführung (zB Persönlichkeitsentwicklung **ohne konkreten beruflichen Bezug**), 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 (VwGH 26. 7. 2007, 2006/15/0065).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen 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/der Steuerpflichtigen erfolgen, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Die Gesetzesbestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage, dass Aufwendungen mit einer privaten und auch beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Damit soll im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenheiten seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und damit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, während Steuerpflichtige, deren Tätigkeit eine solche Verbindung nicht ermöglicht, derartige Aufwendungen nicht abziehen können (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Rz 10 zu § 20, sowie VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156).

Lassen sich daher die Aufwendungen, die ausschließlich auf die berufliche Sphäre entfallen, nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen,

gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (Aufteilungsverbot).

Eine Abzugsfähigkeit für gemischt veranlasste Aufwendungen ist nur dann nicht ausgeschlossen, wenn der Aufwand (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst ist oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Veranlassung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt (Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 21/2 und 22).

Gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen.

Trägt der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar oder wird ein Seminar für Lehrer vom Pädagogischen Institut bzw. der Pädagogischen Hochschule (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet, kann dies ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit sein. Eine Dienstfreistellung für die Kursteilnahme oder eine Bestätigung des Arbeitgebers über die dienstliche Zweckmäßigkeit einer Schulmaßnahme reichen für sich allein für die Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten aber nicht aus (vgl. VwGH 22.9.2000, 98/15/0111).

Ein weiteres gewichtiges Indiz für die berufliche Veranlassung von Aufwendungen ist ein homogener Teilnehmerkreis, wofür jedoch nicht erforderlich ist, dass alle Teilnehmer derselben Berufsgruppe angehören, sondern vielmehr, dass die Kursteilnehmer auf Grund der Art ihrer beruflichen Tätigkeit gleichgerichtete fachliche Interessen haben (BFH 28.8.2008, VI R 44/04).

Werden Bildungsmaßnahmen durch die berufliche Tätigkeit veranlasst, so kommen als Werbungskosten Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten, Fachliteratur sowie Fahrtkosten in Betracht.

Die Frage der beruflichen oder privaten Bedingtheit einer Bildungsmaßnahme ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten.

Im Einzelfall ist an Hand der Lehrinhalte und einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles zu prüfen, ob eine begünstigte Bildungsmaßnahme im oben dargestellten Sinn vorliegt oder ob es sich um eine Bildungsveranstaltung handelt, die aus überwiegend privatem Interesse an den dort angebotenen Themen besucht worden ist.

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand

gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen.

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen.

Der VwGH vertrat erstmals im Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156, die Auffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält.

Mit Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, bekräftigte der VwGH diese Rechtsprechung bei eintägigen Reisen. Im Erkenntnis wird ua. ausgeführt:

"Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen."

Erst durch eine Nächtigung wird der Steuerpflichtige dazu verhalten, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen.

Auch im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, wurde diese Judikatur bestätigt.

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt

In Streit stand die Anerkennung von Aufwendungen der Bf, die an einer Neuen Mittelschule die Fächer Mathematik, Bewegung und Sport, Bildnerische Erziehung und Deutsch für Ausländer unterrichtet, für das von der Privaten Pädagogischen Hochschule der Diözese Linz angebotene Masterstudium „Kunsttherapie und Pädagogik“ als Werbungskosten.

Die Kunsttherapie ist ein eigenständiges Therapieverfahren im sozial-präventiven und rehabilitativen, im klinisch-psychologischen und im psychotherapeutischen Bereich. Das Verfahren sucht eine innerpsychische Erlebnisform in einem bildnerischen Medium, beispielsweise einem Bild, einer Plastik oder einer Grafik zu spiegeln und macht es möglich, methodisch- interventorisch Erlebnis- und soziale Ausdrucksformen anders, neu- und umzuorientieren (Definition der Sigmund Freud PrivatUniversität Wien; sfu.ac.at/kunsttherapie).

Der von der Bf besuchte Lehrgang war vom Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Kultur genehmigt und sprach laut Homepage der Privaten Pädagogischen Hochschule der Diözese Linz als Zielgruppe im Speziellen Personen aus folgenden Berufsfeldern an: Schule, Hort, Kindergarten, sozialpädagogische und sozialtherapeutische Einrichtungen,

psychologische Dienste, Psychotherapie, Einrichtungen der Alten- und Krankenpflege, Seelsorge.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist unter einem „homogenen Teilnehmerkreis“ nicht zu verstehen, dass an dem Lehrgang ausschließlich Lehrkräfte teilgenommen hätten, sondern ist, wie oa, vielmehr darauf abzustellen, dass die Lehrgangsteilnehmer gleichgerichtete fachliche Interessen haben. Dies traf im vorliegenden Fall zu.

In diesem Zusammenhang war auf die Entscheidung des VwGH vom 22.9.2005, 2003/14/0090, zu verweisen, der unter Bezugnahme auf das Steuerreformgesetz 2000 und die Erläuterungen zur Regierungsvorlage betonte, dass „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.“

Das in der Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides herangezogene Erkenntnis des VwGH vom 14.12.2006, 2002/14/0012, erging noch zur Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2000 und war wegen der geänderten Rechtslage auf den vorliegenden Fall nicht unmittelbar anwendbar. Im damals beurteilten Fall besuchte eine Volksschullehrerin einen vierjährigen Lehrgang für Kunst- und Gestaltungstherapie am Institut für Kunst und Therapie in München.

Für die Qualifikation als Fortbildungskosten war, wiederum unter Hinweis auf die oa. Judikatur, auch nicht entscheidend, ob diese für die Bf unvermeidbar waren oder ob sie diese freiwillig auf sich nahm, sondern vielmehr, dass die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen ließen.

Dem Finanzamt war insoweit zuzustimmen, dass die in der Berufungsvorentscheidung detailliert angeführten Bildungsziele und –inhalte zweifelsohne auch der persönlichen Entwicklung der Bf dienten.

Im Hinblick auf das oa. Erkenntnis des VwGH vom 26.6.2014 schadete aber nicht, dass einzelne Kursmodule der persönlichen Entwicklung und Selbstreflexion dienten, weil dieses Selbst-Bewusstsein Voraussetzung dafür war, bestimmte Techniken und Kenntnisse erfolgreich in der Arbeit mit anderen Personen anwenden und aus deren Verhalten zutreffende Schlüsse ziehen und adäquat reagieren zu können.

Fanden sich zwar auch Themen, die auf eine Bereicherung der Persönlichkeit der Seminarteilnehmer hindeuteten, handelte es sich bei der Bildungsmaßnahme aber ganz überwiegend nicht um deren Persönlichkeitsentwicklung, sondern um die Vermittlung von Kenntnissen und Techniken zur besseren Bewältigung des Schulalltages bzw. des Alltages in anderen therapeutischen oder pädagogischen Berufen, stand dies der Anerkennung der Aufwendungen als Werbungskosten nicht entgegen.

Gerade Fortbildungsmaßnahmen im Bereich von Persönlichkeitsentwicklung, Konfliktmanagement, Erkennen und Steuern von Gruppenprozessen undgl. dienen immer auch der persönlichen Weiterentwicklung und dem Erlernen und Üben von Lösungskompetenzen, die nicht nur im beruflichen (schulischen), sondern auch im privaten Bereich einsetzbar und nutzbar sind.

Die Grenzziehung zwischen als Werbungskosten absetzbaren Fortbildungskosten und nicht abzugsfähigen Ausgaben der persönlichen Lebensführung hat in derartigen Fällen daher einzelfallbezogen und unter Berücksichtigung der jeweiligen beruflichen Situation der die Fortbildung absolvierenden Person zu erfolgen.

Nahe liegend war, dass der Bf nur nach Reflexion des eigenen Verhaltens und eigener Werte und im Wissen um persönliche Potentiale und Risiken möglich war, eine entsprechende Qualität in der (kunst)therapeutischen und pädagogischen Arbeit zu erreichen.

Die im Laufe des Masterstudiums wiederholt auftretenden Selbsterfahrungsmodule („kunsttherapeutische Selbsterfahrung“) dienten zwar unbestritten der eigenen Entwicklung der Studierenden, stellen aber gleichermaßen das nötige theoretische Rüstzeug für adäquate Reaktionen bei Auftreten bestimmter Probleme im Schul- bzw. Berufsalltag dar.

Eine Vielzahl der angebotenen Lehrveranstaltungen sowie der erste Absatz der Präambel unterstrichen aber, dass vordergründiges Ziel dieses Masterstudiums die Entwicklung und Förderung anderer war und die erworbenen Kompetenzen im psychosozialen-pädagogischen Bereich sowohl im schulischen wie auch im außerschulischen Bildungsbereich Anwendung finden konnten.

Dies verdeutlichten auch weitere der angebotenen Lehrveranstaltungen, wie zB.

adäquate Wahrnehmung und Begleitung von Menschen in ihren körperlich-seelischen Wandlungsprozessen;

Entwicklung von Beziehungs- und Unterstützungsfähigkeit;

Techniken der Gesprächsführung und –gestaltung;

Grundprinzipien von therapeutischen und pädagogischen Beziehungen;

Arbeitsweisen zur Beziehungsgestaltung im non-verbalen Bereich mit Selbsterfahrungsanteilen;

Vermittlung von Beratungs- und Unterstützungskompetenz;

professioneller Umgang mit problematischen Situationen/Krisen;

psychiatrische Grundkenntnisse auch mit besonderer Berücksichtigung der Kinder- und Jugendpsychiatrie;

Krisenintervention, Diagnosekompetenz;

Kompetenz im Umgang mit Krisen, aber auch Kompetenz im Erkennen der eigenen Grenzen;

Einsatz von Theater und Performancekunst in der Kunsttherapie, Plastisches Gestalten, Poesie und Kreatives Schreiben;

Förderung der sozialen und emotionalen Kompetenz;
pädagogische Kunsttherapie im schulischen, sozialpädagogischen und klinischen Bereich.

Die im Masterlehrgang „Kunsttherapie und Pädagogik“ erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten waren für die berufliche Tätigkeit der Bf zweifelsohne umso sinnvoller und hilfreicher, als, worauf die Bf in ihrem Schreiben vom 12.1.2016 hinwies, Pädagogen zunehmend mit psychischen Auffälligkeiten bei Jugendlichen konfrontiert sind.

Dass die Bf versuchte, den wachsenden beruflichen Anforderungen des Lehrberufes durch das Aneignen neuer Methoden gerecht zu werden, die das Erfassen und Verstehen von Zusammenhängen zwischen Psyche und gestalterischem Ausdruck und das Ingangsetzen positiver Änderungen ermöglichten, war verständlich.

Die Bf konnte glaubhaft darlegen, dass sie das erworbene Wissen im Schulalltag, insbesondere in den Unterrichtsfächern „Bewegung und Sport“ sowie „Bildnerische Erziehung“ einzusetzen vermochte, sei es durch die Organisation von Kunstprojekten oder das Erkennen von Störungen und den professionellen Umgang mit problematischen Situationen und Gesprächen. Nicht zuletzt bestätigte auch der Bezirksschulrat, dass das in diesem Masterstudium erworbene Wissen direkt in den Unterricht einfließen könne.

War davon auszugehen, dass der Lehrgang nach dem Inhalt darauf ausgerichtet war, Fähigkeiten und Kenntnisse zu vermitteln, die dazu dienten, persönliche Entwicklungen von Schülern bzw. Schüler mit Problemen im Sozialverhalten durch das künstlerische Werk in seinen Ausdrucksformen wie Bildern, rhythmischen Klängen, Bewegungen udgl. zu unterstützen (vgl. Präambel zum Stundenplan des Hochschullehrgangs Kunsttherapie und Pädagogik) und konnten die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden, war die nach der Judikatur geforderte berufliche Bedingtheit zu bejahen.

Dass der Bf das erworbene Wissen auch privat oder im Rahmen ihrer ehrenamtlichen Tätigkeiten nützlich war oder sich das Thema ihrer Abschlussarbeit nicht mit einer Problematik von Kindern und Jugendlichen befasste, schadete nicht und führte nicht zur Zuordnung der beruflichen Fortbildungskosten zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung.

Nicht nur die Veranstaltung dieses Masterlehrgangs durch die Private Pädagogische Hochschule der Diözese Linz, sondern auch dessen Genehmigung durch das Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Kultur waren zudem ein gewichtiges Indiz für die Qualifizierung dieses Seminars als berufliche Fortbildung für Lehrkräfte.

Bei den als Werbungskosten beantragten Fachbüchern handelte es sich um die Werke „Wenn Worte fehlen, sprechen Bilder. Bildnerisches Gestalten und Therapie“ sowie „Kunstreiz – Neurobiologische Aspekte künstlerischer Therapien“.

Diese Literatur stand in offensichtlichem Zusammenhang mit der Fortbildung und war daher ebenfalls als Werbungskosten absetzbar.

Auch die Kosten für die im Rahmen des Masterstudiums verpflichtenden Einzeltherapiestunden und die Fahrtkosten waren als Werbungskosten abzugsfähig.

Zu den beantragten Tagesdiäten (396,00 €), die laut Angaben der Bf mit keiner Nächtigung verbunden waren, war der oa. Judikatur des VwGH zu folgen und davon auszugehen, dass der Bf für die eintägigen Fahrten kein unter den Werbungskostenbegriff fallender Verpflegungsmehraufwand erwachsen ist.

Hinsichtlich der übrigen Ausgaben wurde dem von der Judikatur aufgestellten Grundsatz, dass eine begünstigte Bildungsmaßnahme vorliegt, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können, entsprochen.

Die verbleibenden Aufwendungen (6.012,92 €) waren daher als Werbungskosten abzugsfähig.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Feststellungen auf Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind einer Revision nicht zugänglich.

Im Übrigen wird auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen verwiesen.

Linz, am 13. April 2016