



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 28. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 3. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Wortfolge „Einkünfte aus selbständiger Arbeit ... 0,00 €“ wird ersatzlos gestrichen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit für das Amt und erklärt 2002 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR - 8.986,77.

Die als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärten Einkünfte stammen aus der Tätigkeit als Kunsttherapeut, die der Bw. lt. Fragebogen (28. Mai 2003) ab September 2003 ausüben wollte.

Im Vorhalteverfahren/Finanzamt sind dem Bw. folgende Fragen gestellt und Unterlagen abverlangt worden:

- *Wann ist mit Einnahmen aus der Tätigkeit Kunsttherapeut zu rechnen?*  
Diese Frage hat der Bw. mit „2004“ beantwortet.
- *Um welche Aufwendungen angeführt in der Beilage zur Einkommensteuererklärung handelt es sich? Um Vorlage der dazugehörigen Belege (Kursprogramme, Zahlungsbelege,*

---

*Fahrtenbuch, etc.) wird ersucht.*

Der Bw. hat die Fahrtenbücher 2002 und 2003 vorgelegt. Als Zweck der do. aufgezeichneten Fahrten wird „Ausbildung“ und „privat“ angegeben.

Der Bw. hat erklärt, er habe nur mehr die Seminarbestätigung vom 4.7.2002 – 7.7.2002 finden können. Diese Seminarbestätigung befindet sich nicht im Veranlagungsakt.

Der Bw. hat eine Ausgaben-Aufstellung übermittelt, die in die Kategorien Fortbildung, Fahrtkosten, Nächtigung, Verpflegung, Fachliteratur, Arbeitskleidung und Porto gegliedert ist. Die do. Ausgaben betragen in Summe EUR 8.986,77.

Der Bw. hat die Ablichtung eines aus einer Überschrift und sechs Namensschildern bestehenden, Schildes vorgelegt. Die Überschrift lautet: „Forum“. Der Name des Bw. befindet sich auf einem dieser Namensschilder; sein Tätigkeitsbereich wird mit „Kunsttherapie, Arbeit am Tonfeld®, leiborientierte Persönlichkeitsgestaltung“ angegeben.

- *Wie werden ggsl. Aufwendungen als Betriebsausgabe begründet?*  
Diese Frage hat der Bw. nicht beantwortet.
- *Tätigkeiten die laufend Verluste erwirtschaften werden steuerlich als Liebhaberei gewertet. Wann ist mit einem positiven Betriebsergebnis zu rechnen?*  
Diese Frage hat der Bw. mit „ab 2005“ beantwortet.
- *Um Bekanntgabe der Einnahmen 2003 sowie 2004 bis laufend wird gebeten.*  
Diese Frage hat der Bw. mit „0“ und „?“ beantwortet.

Mit Einkommenssteuerbescheid 2002 (3. März 2004) hat das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit EUR 0,00 festgesetzt und hat dazu im Begründungsteil des Bescheides ausgeführt:

*„Unter Bezug auf die Lohnsteuerrichtlinien RZ 358 sind Ausbildungskosten Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausbildung ermöglichen und stellen daher keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar. Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt.“*

Den Einkommenssteuerbescheid 2002 (3. März 2004) hat der Bw. mit der am 28. April 2004 eingebrochenen Berufung angefochten und hat die beantragte erklärungsgemäße Veranlagung wie folgt begründet:

*„Ich erhebe gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 3. März 2004 - bei Rückkehr von meinem Urlaub am 13. April 2004 im Briefkasten vorgefunden - das Rechtsmittel der Berufung.*

---

*Im oben genannten Bescheid wurden meine Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit mit EUR 0,00 angesetzt, da die Ausbildungskosten nicht anerkannt wurden.*

*Da diese Ausbildungskosten aber in Zusammenhang mit meiner selbstständigen Tätigkeit – siehe dazu auch den Fragebogen zur Eröffnung einer selbstständigen Tätigkeit vom 13. Mai 2003 – stehen, sind diese meines Erachtens als vorgezogene Betriebsausgaben im Jahr 2002 absetzbar.“*

Das Finanzamt hat überprüft, ob die Berufung innerhalb der (einmonatigen) Rechtsmittelfrist eingebbracht worden ist; konnte jedoch eine verspätete Einbringung der Berufung nicht nachweisen.

Am 25. Juni 2004 hat das Finanzamt eine das Berufungsbegehren abweisende Berufungsentscheidung erlassen und hat im Begründungsteil ausgeführt:

*“Als Aufwendungen anzurechnen sind Fortbildungsmaßnahmen, Ausbildungsmaßnahmen, die in engen Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und Umschulungskosten (unter bestimmten Voraussetzungen) mit welchen bewirkt wird, dass nach fertiger Umschulung eine gänzlich andere Tätigkeit als bisher ausgeübt wird. Auf die diesbezügliche einschlägige Literatur und Judikatur wird verwiesen. Da in Ihrem Fall jedoch keiner der vorher genannten Punkte zutrifft, sondern es sich um eine Ausbildung von Grund auf für eine Betätigung handelt, sind diese in Analogie zu anderen Ausbildungsformen für Berufsvorbereitungen zukünftiger Natur nicht anzuerkennen.“*

Die Berufungsentscheidung hat der Bw. mit dem am 22. Juli 2004 – und damit fristgerecht - im Finanzamt eingelangten Vorlageantrag angefochten und hat sein bisheriges Vorbringen ergänzend vorgebracht.

- Die Einwendungen in der Berufungsschrift vom 27. April 2004 seien nicht berücksichtig worden.

- Das Finanzamt habe vorgelegte Unterlagen nicht entsprechend rechtlich gewürdigt.

- Die Ausbildungskosten seien in Kontext zur neuen selbstständigen Tätigkeit des Bw. zu sehen und seien daher als vorgezogene Betriebsausgaben für 2002 absetzbar.

Der Bw. verweist auf die Lohnsteuerrichtlinie 2002, Randzahl 358, die besagt, dass Ausbildungskosten Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen seien, die eine Berufsausübung ermöglichen. Die Ausbildung des Bw. berechtige zur selbstständigen Ausübung des Berufs Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® sowie nach abgelegter Diplomprüfung zur selbstständigen Arbeit als diplomierter Leib- und Atempädagoge (AFA Berlin).

In der Richtlinie Nr. 366 werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Falle des Bw. sehr

---

wohl ein konkreter Veranlassungszusammenhang mit der auszuübenden Tätigkeit bestehe, der über eine bloße Absichtserklärung jedenfalls weit hinaus gehe.

Der Bw. beantragt folgende Beweise und Unterlagen rechtlich zu würdigen:

- Ausbildungsrichtlinien,
- Werbefolder,
- Visitenkarten,
- Telefonbucheinträge in öffentliche Verzeichnisse (Herold und Telekom),
- Praxisschild,
- Eintritt in die Praxisgemeinschaft „Forum“ und gemeinsames Türschild,
- Eintritt in den Berufsverband der Atempädagogen und Atemtherapeuten (BFA und AFA Berlin),
- Eintritt in den Verein
- Absolvierte Praktika in öffentlichen sonderpädagogischen Einrichtungen.

Dem Vorlageantrag beigelegt sind:

- Visitenkarte des Bw. mit den do. angegebenen Berufsbezeichnungen „Kunsttherapie, Arbeit am Tonfeld®, leiborientierte Persönlichkeitsgestaltung“;
- Ablichtung des Telefoneintrages des Bw.; die do. angegebene Berufsbezeichnung des Bw. lautet: Kunsttherapeut;
- Ablichtung der von einer Werbeagentur gesendeten E-Mail (20. Juli 2004), worin in der Betreffzeile das Wort „Tafel“ angegeben ist;
- Ablichtung eines Praxisschildes mit den Berufsbezeichnungen „Kunsttherapie, Arbeit am Tonfeld®, leiborientierte Persönlichkeitsgestaltung“
- Ablichtung eines mit „Gemeinschaftspraxismitglieder“ beschrifteten Fotos, das 6 Personen zeigt;
- Werbefolder „Leib, Atem, Stimme, Zen-Meditation, Kunsttherapie, Arbeit am Tonfeld®“ mit den Tätigkeitsbeschreibungen „Arbeit“ an Leib, Atem und Stimme, Zen-Meditation, Arbeit am Tonfeld®, Gruppenarbeit, Einzelarbeit und folgenden Angaben zur Person des Bw.:

*„Langjährige regelmäßige Übung der Zen-Meditation; 1987 – 1990 Selbsterfahrung in Gruppen und Einzelexerzitien, 1991 – 1994 Ausbildungslehrgang zum Meditationsleiter; BAKEB-Zertifikat; seit 1995 Kurstätigkeit an der Volkshochschule ..., 2000 – 2004 Ausbildung in Leib-, Atem- und Stimmtherapie – Pädagogik an der Schule); 2000 – 2004: Ausbildung zum Kunsttherapeuten in der Arbeit am Tonfeld® an der Schule2; seit Mai 2002 Arbeit am Tonfeld® in Kindergärten und Schulen.“*

**Aus den Veranlagungsakten:**

- Lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 hat der Bw. keine Einnahmen aus selbstständiger Arbeit erklärt.

Die do. erklärten Betriebsausgaben sind:

Fortbildung EUR 3.263,00; Fahrtkosten EUR 3.641,76; Nächtigung EUR 839,10; Verpflegung EUR 696,70; Fachliteratur EUR 461,84; Arbeitskleidung EUR 78,78; Porto EUR 5,59 (d.s. in Summe EUR 8.986,77).

- Lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 hat der Bw. keine Einnahmen aus selbstständiger Arbeit erklärt.

Die do. erklärten Betriebsausgaben sind:

Abschreibung/Anlagevermögen EUR 694,74; Reise- und Fahrspesen EUR 5.078,90; Werbe- und Repräsentationsaufwendungen EUR 226,30; übrige und/oder pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben EUR 4.297,75 (d.s. in Summe EUR 10.297,69).

- Lt. (gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigem) Einkommensteuerbescheid 2003 haben die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit – EUR 10.297,69 betragen.
- Lt. (gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigem) Einkommensteuerbescheid 2004 haben die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit – EUR 1.916,70 betragen.
- Lt. (gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigem) Einkommensteuerbescheid 2005 haben die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit – EUR 453,84 betragen.
- Lt. Steuererklärung 2006 hat der Bw. keine Einnahmen aus selbstständiger Arbeit erklärt. In einem der Steuererklärung 2006 beigelegten Schreiben hat der Bw. dazu ausgeführt:

*"Um den bei Ihnen vielleicht entstehenden Eindruck, dass ich mein Nebentätigkeit nicht mehr auszuüben beabsichtige, gleich zu begegnen, ist es notwendig, Ihnen folgende Privatinformationen zu Ihrem besseren Verständnis zu geben:*

*Im Rahmen meiner Ausbildung zum diplomierten Atempädagogen (personale Leibtherapie) und Kunsttherapeuten in der Arbeit am Tonfeld® arbeitete ich anfänglich in der Praxisgemeinschaft in ...*

*Durch die von Frau ... (ursprünglich Mitglied der Praxisgemeinschaft) im Jahr 2006 begonnenen Verkaufsverhandlungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft ... (Sitz der Praxisgemeinschaft) löste sich die Praxisgemeinschaft2 de facto auf.*

*Die Liegenschaft wurde dann endgültig im Jahr 2007 an .... verkauft, sodass mir kein Ort der Praxisausübung mehr zur Verfügung stand.*

*Darüber hinaus war ich durch mehrere persönlich sehr einschneidende Ereignisse wie Trennung von meiner Familie, Scheidungsverhandlungen, Tod naher Angehöriger (Ableben meiner Mutter und des Schwiegervaters im Herbst 2006) mehr als zur Genüge mit der Neuorientierung meiner privaten Verhältnisse befasst, sodass neben meiner teilzeit-*

*beruflichen Tätigkeit beim Amt an therapeutische Arbeit gar nicht zu denken war, daher keine Einnahmen.*

*Ich möchte meine therapeutische Arbeit jedoch unbedingt wieder aufnehmen (siehe Werbeeinschaltung bei der VHS ...).*

*Zur Zeit stehe ich in Verhandlungen in Zusammenhang mit Standortsuche und Gründung einer neuen Praxisgemeinschaft in ...*

*Ich denke, dass ich aller Voraussicht nach ab Herbst 2007 meine nebenberufliche therapeutische Tätigkeit fortsetzen kann.“*

- Lt. (gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigem) Einkommensteuerbescheid 2006 haben die Einkünfte aus selbständiger Arbeit – EUR 666,19 betragen.
- Lt. (gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigem) Einkommensteuerbescheid 2007 haben die Einkünfte aus selbständiger Arbeit EUR 0,00 betragen.

#### ***UFS-Internetrecherche:***

- Aus der Website:

*Was ist die Arbeit am Tonfeld®?*

*Die Arbeit am Tonfeld® ist eine äußerst wirksame und gezielte Methode, um festgefahrene oder zu kurz gekommene Entwicklungsbedürfnisse nachzuholen und die ureigsten Möglichkeiten und Potentiale zur Persönlichkeit zu entfalten. In unmittelbarer leiblich-psychischer Erfahrung kann Lebensbewegung sich gestalten und entwickeln.*

*Das überschaubare Setting, das die grundlegend menschlichen Entwicklungsbedingungen bereitstellt, spricht Kinder aller Altersstufen sowie Jugendliche und Erwachsene in gleichem Maße an. Im Zentrum steht nicht die jeweilige Krise, sondern es wird von der Lebensmöglichkeit ausgegangen, die oft eigene Antworten und Lösungen finden lässt. Die Arbeit am Tonfeld® ist nicht symptomorientiert, sondern entwicklungsorientiert.*

*Auf dem Tisch finden wir einen flachen Holzkasten vor, der mit Tonerde ausgestrichen ist. Daneben steht eine Schale mit Wasser. Wir werden begrüßt und sind aufgefordert, dieses Feld mit den Händen wahrzunehmen. Es gibt keinen spezifischen Handlungshinweis außer der Anregung, jedem Impuls oder jedem Wunsch nachzugeben:*





*Die Arbeit am Tonfeld® bietet die Grundelemente unserer Entwicklung: da ist etwas Greifbares – gleichsam die Welt, die herausfordert, und da sind die Hände mit ihrem Impuls, zu greifen und zu erfahren. Gleichzeitig ist jemand mit uns da, der wahrnimmt, unterstützt und hilft, uns in diesem Erleben zu begreifen.*

*Der Ton nimmt jede Berührung auf und lässt Gestaltung und Verwandlung zu. Was dabei entsteht, ist nichts Vorgeplantes oder Gedachtes, sondern es ist unsere spontane Handlung und Geste selbst, die ihren Ausdruck findet und sich abbildet im weichen Material.*

*Die Arbeit am Tonfeld® gründet auf der Erkenntnis, dass jede Bewegung, in der wir uns artikulieren, unsere gesamte Lebens- und Erfahrungsgeschichte in sich trägt und ausdrückt. Jedes Hinwenden und Berühren, jedes Greifen zeigt die erworbene und eingeprägte Weise, auf die Welt zu zugehen, ihr zu begegnen und mit den vielfältigen Gegenständen und Aspekten des Lebens in Beziehung zu treten. Es zeigt aber auch – selbst in seiner Verhinderung - die ursprünglich eigene Tendenz auf Erfüllung und Vollendung.*

*Wozu dient die Arbeit am Tonfeld® ?*

*Zwei entscheidende Anliegen können in der Arbeit am Tonfeld® gezielt verwirklicht werden:*

*- Orientierung und Ausgleich in unserem Beziehungsbedürfnis*

*Die Arbeit am Tonfeld® bietet Voraussetzungen und Bedingungen für unser tiefes Verlangen, die rechte Beziehung zu finden zu uns und zu dem, was uns umgibt. Wir werden abgeholt in unserem ureigenen Lebensbedürfnis: wir wollen auf die Welt zugehen und uns in einem Mit- und Zueinander gestalten. Wir wollen Orientierung und Erfüllung finden in dem Beziehungsgeschehen, in dem wir leben im Einklang mit unserer biologischen Zeit. Alle Störung und Verhinderung dieser Lebensintention verhindert auch unsere Entwicklung und schafft Fehlformen. Die Arbeit am Tonfeld® kann gezielt unser Lebensbedürfnis ansprechen und aufgreifen. Wir können lernen, wie wir uns selbst in die Hand nehmen können in dem Kontext, in dem wir leben. In dieser Entfaltung können wir festgefahrene Situationen neu bestimmen und neue Perspektiven gewinnen.*

*- Eingliederung in unseren eigenen Entwicklungsanspruch*

*Jede Entwicklungsphase von der frühen Kindheit bis ins hohe Alter hat im individuellen*

---

Gewand ihre spezifischen Erfordernisse und ihre spezifischen Krisen. Da sich in der Arbeit am Tonfeld® unser Entwicklungsaufbau von den frühesten Erfahrungen an wiederholt, können wir wieder einholen, was wir nicht erwerben konnten. In den Arbeiten mit Kindern, Jugendlichen und Erwachsenen sind dies gezielt: Halt und Orientierung im Beziehungsvorgang, Verlässlichkeit und emotionaler Halt, Soziale Kompetenz und Selbstwertgefühl, Reife und Ablösungsschritte.

In der zweiten Lebenshälfte geht es um den Erwerb einer inneren Lebensgrundlage. Sie kann dann Basis werden für die Einsicht, dass die Bedingungen zu uns gehören und uns ausmachen, an denen wir uns erfahren.

Strukturell ist die Arbeit am Tonfeld® bestimmt von dem Zusammenhang von Bewegung und Wahrnehmung. Woran wir uns orientieren und was wir wahrnehmen, erfahren wir durch unsere Bewegung – und was uns bewegt, erscheint in unserer Wahrnehmung. Viktor von Weizsäcker fand für diesen zyklomorphen Umgang den Begriff des „Gestaltkreises“. V. Holst und Mittelstaed entdeckten für dieses gegenseitige Fundierungsverhältnis den biologischen Zusammenhang zwischen Afferenz und Reafferenz: Der Bewegungsimpuls ist angelegt auf entsprechende Rückmeldung in der Wahrnehmung. So kann sich ein artgemäßer Ausgleich organisieren. Das Besondere der Arbeit am Tonfeld® liegt nun darin, dass sie diesen Prozess der Wahrnehmung selbst in den Mittelpunkt rückt. Das Tonfeld nimmt auf und gibt wieder, was wir tun, wenn wir etwas wahrnehmen. Es stellt es zur Disposition. Es erscheint entsprechend unserer Bewegung, und wir können aufgreifen, was uns bewegt und unseren Ausgleich gewinnen.

Der Leitsatz der Arbeit lautet: „Bewegung wird Gestalt“. Die Bewegung unserer Hände dringt von sich aus auf Wahrnehmung und Erfüllung. Wir können uns selbst in unserem Greifen begreifen. Wir machen uns selbst in unserer Bewegung zum Anlass unserer Entwicklung. Bis in unsere biologischen Wurzeln sind wir in unserer Selbstorganisation und Regulation als Menschen auf diese Aufgabe angelegt.

Die Arbeit am Tonfeld® ist eine phänomenologisch orientierte Methode und Praxis: Wir objektivieren uns in unserem eigenen Verhaltensmodus, indem wir unsere Welt gestalten und sie uns erscheinen lassen. Wir erscheinen selbst.

Die Arbeit am Tonfeld® ist eine beziehungsorientierte Methode und Praxis: Wir können Erfahrungsmuster erwerben, die uns entsprechen und mit denen wir unseren Welt- und Selbstbezug organisieren.

*Die Arbeit am Tonfeld® ist eine entwicklungsfördernde Methode und Praxis: Sie stellt uns unmittelbar in den Aufbau unserer Entwicklung, spricht uns darin an und fordert uns heraus.*

*Im Gestaltungsprozess unserer Wahrnehmung wiederholen wir bis in den motorisch-sensorischen Bereich unserer Basissinne die Entwicklungsschritte, die wir in unserer biographischen Geschichte auch durchlaufen haben. Wir können uns darin aufs Neue ausrichten. Die Aktualgenese der Gestaltbildung wiederholt ontogenetisch und phylogenetisch unsere Individualgenese. Die Bewegung, in der wir beginnen, das Tonfeld aufzufassen, gestaltet sich und wird Anlass zu weiterer Gestaltung. Bewegung wird Gestalt – Gestalt veranlasst wieder Bewegung.*

*Entwicklung der Arbeit am Tonfeld® (Prof. HD):*

*Zum Auslöser für die Idee und die weitere Entwicklung der Methode Arbeit am Tonfeld® wurden meine Beobachtungen anhand von Tastübungen, die ich in den Jahren 1971/72 mit verschiedenen Probanden durchführte. Eine versteinerte Muschel sollte mit geschossenen Augen ertastet und in ihrer Bedeutung erfasst werden. Auffällig war, dass ihre Bedeutung sich bestimmte durch die Art der Bewegung, mit sie ergriffen wurde. Zum Beispiel wurde sie dem einen in den Händen zu einer Waffe, dem anderen zum Schatz oder zu einem geliebten Kuscheltier. Wieder einem Anderen war sie ein gleichgültiges, nichts sagendes Objekt. Es wurde hin und her geschüttelt, wie wenn es doch noch etwas äußern könnte - und schließlich abgelegt. Die Gestaltoberfläche der Muschel wurde schon zu einem Indiz und einer Bestätigung der Erwartung, in der die Hände sich ihrem Gegenstand näherten.*

*Die Art der Bewegung, mit der die Muschel gegriffen wurde, schuf sich ihre Entsprechung. Sie objektivierte sich und gestaltete sich zu einem Gegenstand, der ein bedeutsames Anliegen der Person verkörperte. Je nach Art des Zugriffs entstand so eine „Waffe“, ein „Schatz“ o.ä. Die Muschel wurde damit zu einem besonderen Objekt, das ureigene Entfaltungs- und Beziehungsbedürfnisse der jeweiligen Personen artikulierte und mitteilte. Durch das schlichte Greifen wurde die vorgelegte Muschel zu einem Objekt, das über sich hinaus wies auf eine erworbene Erfahrungsgeschichte. Sie wurde Teil dieser Geschichte. Der Vorgang wurde zu einem ergreifenden Ereignis, das selbst den Beobachter in seinen Bann zog.*

*Solche Beobachtungen gaben mir zu denken: der Tastsinn eröffnete eine ganz eigene Erfahrungsdimension. Die Hände wurden zu schöpferischen Handlungsorganen eines tiefen eigenen Lebens- und Beziehungsbedürfnisses. Das Tastgeschehen eröffnete gleichsam eine Innenseite der Wahrnehmung. Es hatte seine Geschichte. Es ging aus*

*vergangenen Erfahrungen hervor, denn es ließ Vorfälle erinnern, die lange zurücklagen. Das Tastgeschehen trug diese Geschichte vor, es war selbst diese Geschichte. Sie hatte ihre Gegenwart in uns. Unsere Hände trugen uns in unsere Geschichte hinein und machten sie zu unserer Gegenwart. Was dann in ihnen erschien, war ein Angel- und Wendepunkt darin, der sowohl in die Vergangenheit wie in die Zukunft zeigte. In den Händen erschien ein wesentlicher Erfahrungspunkt unserer Geschichte. Jedoch bot die Muschel keine weitere Möglichkeit mehr, die eigene Bewegung weiter zu entfalten. Es musste ein Gegenstand gefunden werden, der sowohl das Greifen der Hände aufnehmen konnte und der zugleich zuließ, das dieses Greifen seine Gestalt weiter entwickeln konnte. Als einen solchen Gegenstand erfand ich das „Tonfeld“ mit seinem Material. Es war zugleich Beziehungs- und Handlungsfeld. Hier konnte ein jeder sich in seinem Raum und in seiner Zeit finden, aufnehmen und gestalten. Es war etwas gewonnen, in dem ein jeder sich nach seinem Lebensbedürfnis in und zu seiner Geschichte formen konnte.*

*Erste Orientierungen in der „Arbeit am Tonfeld®“, wie ich diese Übung dann nannte, entnahm ich noch den Tasterlebnissen. Es ging um das unmittelbare Erleben und die Wiederholung und Aktualisierung lebensgeschichtlicher Situationen. Doch konnte damit der Prozess der Gestaltbildung und ihre Wandlung nicht weiter verstanden werden. Entscheidenden Anteil an der Entwicklung der Arbeit hatte dann die Analytische Psychologie C.G. Jungs, insbesondere ihre Spezifizierung durch E. Neumann. Die Gestaltungen im Material und die individuelle Organisation lernte ich verstehen aus der Archetypenlehre und den Symbolen der Wandlung im Individuationsprozess. Offen blieb dabei aber die Begründung der Gestaltungen in der eigenen Aktivität und die unmittelbaren Bedingungen ihres Verlaufs.*

*Weiterreichende Erkenntnis brachte mir dann die Beobachtung, dass die Bewegung der Hände eine Tendenz und einen Drang aufwies, sich in dem, was im Tonfeld erschien, zu erfüllen. Dies galt sowohl energetisch wie phänomenal in der Gestaltbildung. Es entstand der Lehrsatz: „Bewegung wird Gestalt“. Berühren und berührt werden, Bewegung und sinnenhafte Wahrnehmung fanden in den Gestaltbildungen zusammen. Sie vollzogen sich nach dem Gestaltkreis Viktor v. Weizsäckers in einer dynamischen Ordnung, die E. van Holst und E. Mittelstaett 1952 als Reafferenzprinzip entdeckt hatten. Die Bildprozesse aus der Arbeit konnten nun wieder auf die Bewegung bezogen werden, in der sie entstanden und sich vollzogen. Der Einzelne rückte selbst in seiner Tätigkeit in den Vordergrund, und die Gestaltbildung konnte aktualgenetisch verstanden werden im Sinne von F. Kruegers und F. Sanders. Das Kollektive Unbewusste, das C.G. Jung entdeckt hatte, erkannte ich nun als Beziehungs- und Begegnungsraum, in dem sich der Einzelne individuell artikulierte in den Ordnungen und den Gestaltbildungen seiner Bewegung.*

---

*Vollzug und Einsicht zeigten sich in der Arbeit am Tonfeld® als Entwicklungs- und Reifeschritte auf der Basis eines Beziehungsgeschehens.*

*Die Ausbildung:*

*Wer ist angesprochen? Personen sind angesprochen, die nach Bedingungen und Möglichkeiten fragen, in denen sich menschliche Entwicklung vollzieht: Wir berühren und sind berührt und erfahren daraus den Ansporn und die Fragestellung zu unserer Entfaltung. Die entsprechende Eingliederung in den gesellschaftlichen Kontext betrifft alle sozialen, therapeutischen und pädagogischen Tätigkeitsfelder.*

*Was wird vermittelt? Die Ausbildung zur Arbeit am Tonfeld® ist eine Schulung zur Wahrnehmung. Menschen teilen uns in den Entwicklungsspuren mit, in denen sie die Welt auffassen. Hier setzt die Ausbildung ein: Sinn und Zweck unseres Tuns, seine Organisation und sein Verlauf sowie die eigene Zentrierung darin sind ihr Anliegen. Geschult wird eine phänomenologische Orientierung des Handlungsprozess der Hände. Es geht um das Sehen-Lernen einer generellen „Handlungsgrammatik“ in ihren Bedingungen und Möglichkeiten, um ihre Generierung und Entfaltung zu ermöglichen.*

*Schwerpunkte: Der phänomenologische Aufbau und Verlauf des Gestaltungsprozesses unserer Wahrnehmung. Einsichten in die Bedingungen und die Möglichkeiten der Prozessphasen.*

*Voraussetzungen in der Begleitung:*

- die konkrete Vermittlung im Verlauf der Handlungssituationen
- die Bedürfnisanalyse: die Intention in der Bewegung, ihre Verhinderung, ihre psycho-soziale Gestaltung, Möglichkeiten der Orientierung und Erfüllung
- das Erstellen von Sinnzusammenhängen als Vorauserwartung und ReKonstruktion

*Der Aufbau und die Inhalte:*

*1. JAHR: Schwerpunkt: Der Prozessverlauf und sein Aufbau*

*1. Wochenende: Orientierungen in der Selbstorganisation der Bewegung im Gestaltkreis*  
*Der „Gestaltkreis“ verweist auf den Zusammenhang und auf das wechselseitige Beziehungsgeschehen, in dem wir uns mit unserer Welt erfahren und gestalten: Was wir wahrnehmen, ist Folge und Resultat unserer Bewegungen - umgekehrt werden unsere Bewegungen von dem bestimmt, was wir wahrnehmen. Das Tonfeld tritt selbst auf als eine Erscheinungsform unserer Bewegung im doppelten Sinn: die Gestaltungen im Material sind sowohl Folge der Bewegung unserer Hände wie auch der Wahrnehmung des Tonfeldes. In unserer Bewegung repräsentiert sich unsere Wahrnehmung - in unserer Wahrnehmung präsentiert sich unsere Bewegung. Was erscheint, fordert zu neuer Be-*

wegung heraus. Was geschieht und sich zeigt, wird Anlass zur Entwicklung.

Dieses erste Wochenende stellt die grundlegenden Erfahrungsbedingungen im Verlauf dieser Selbstorganisation und Orientierung heraus. Alle folgenden Seminare bauen darauf auf.

## 2. Wochenende: Aktualgenetischer Entwicklungsaufbau in der Gestaltungsbildung

Der „Gestaltkreis“ geht aus von der komplementären Beziehung zwischen dem Objekt und uns selbst: Was in unserer Wahrnehmung erscheint, ist ein Pendant unserer Bewegung. Wir finden uns zu etwas vor, an dessen Erscheinung wir beteiligt sind. Diese Beteiligung bestimmt den Prozess in unseren Händen. In seinem Verlauf wiederholen wir den erworbenen Handlungsmodus (Bewegung) in seinen Erfahrungen und Bedingungen. (Wahrnehmung). Wir wiederholen aktualgenetisch die Beziehung und den Beziehungs- aufbau, in dem wir uns nach unseren Möglichkeiten individualgenetisch verwirklicht haben.

In diesem zweiten Wochenende stehen der Entwicklungsverlauf und der Erfahrungswandel im Mittelpunkt, in dem uns das Tonfeld und sein Material entgegenkommen. Solche strukturelle Wahrnehmung der Entwicklungsstadien im Gestaltaufbau erlaubt eine gezielte Zuordnung und Einordnung der ansonsten unüberschaubaren Gestaltungsvielfalt. Videoaufnahmen von Kinderarbeiten ergänzen die eigenen Erfahrungen.

## 3. Wochenende: Krise und Integration in den Entwicklungsstadien

Im vorigen Wochenende stand die phänotypische Abfolge im Aufbau der Gestaltungsbildung im Mittelpunkt. Das dritte Wochenende richtet nun das Augenmerk auf den spezifischen Erwerb bzw. auf die entsprechende Krise, in der wir das, was für uns ansteht, in unserer Bewegung auch erfüllen können. Die Art und Weise, wie wir das Tonfeld und sein Material vorfinden, wandelt sich nicht nur in unserer Auffassung, sondern stellt uns mit seiner Wandlung auch vor ganz eigene Bedingungen. Es gehört zu unserer menschlichen Ausstattung, dass wir uns zu uns selbst und zu unserem Umfeld vorfinden. Das heißt, dass wir unseren Umgang erwerben und erlernen müssen. Da wir uns fortwährend auf ein Unbekanntes hin überschreiten müssen, sind wir angewiesen auf Verlässlichkeit. Sie ist Basis aller Entwicklung. Erwerb und Gestaltung solcher Verlässlichkeit werden in diesem Seminar als Grundbedingung in den einzelnen Stadien und ihrer Abfolge herausgestellt. Ergänzend werden Videoaufnahmen von Kinderarbeiten gezeigt.

## 4. Wochenende: Entwicklungsschritte in der Auffassung des Tonfeldes bis zur Adoleszenz

Dieses Seminar behandelt den Entwicklungsaufbau in den Arbeiten von Kindern und Jugendlichen. Da Erwachsene in ihren Arbeiten frühe Erfahrungsmomente genauso durch-

laufen, können hier Parallelen gezogen werden. Wir vergleichen diese Erfahrungen mit den Entwicklungsphasen von Piaget und gehen dabei von einer ersten Bedürfnisanalyse aus: Basissinne, Intention, Verhinderung, psychosoziale Einordnung, und ein Plan zur Begleitung. Beginn der Arbeit mit Kindern und Jugendlichen unter Supervision

#### 5. Wochenende: Die „Primärgestalt“ als Zäsur

Im Aufbau der Gestaltungsbildung tritt ein Erfahrungsmoment besonders hervor. Seine Gestaltungen habe ich „Primärgestalt“ genannt. An ihr finden wir uns mit den erworbenen Bedingungen unserer Geschichte vor. Sie müssen angesichts der selbst gesetzten Anforderungen unserer Bewegung neu entschieden werden. Wir sind darauf angelegt, uns in den Bedingungen und den Vorausentwürfen unserer Bewegung zu übernehmen. Die Primärgestalt kennzeichnet den Sprung zum energetischen Ausgleich von afferenten Bewegungsimpulsen in ihre Referenz. Sie ist ein wesentlicher Orientierungspunkt in der Arbeit.

#### 6. Wochenende: Orientierungen in Bildprozessen

Das Prozessgeschehen kann nach zwei verschiedenen Richtungen hin angesprochen und begleitet werden: Zum einen kann die Bewegung im Vordergrund stehen, durch die wir wahrnehmen, oder es ist die Wahrnehmung, in der wir uns bewegt erfahren. An diesem Wochenende wird ausschließlich auf Wahrnehmung hin begleitet. Was bewegt, wird nicht mehr vorrangig wie in den bisherigen Wochenenden in der Bewegung und ihrer leiblichen Rückbindung vollzogen, sondern objektiviert sich in der Wahrnehmung im Tonfeld und muss Umgang finden. Die Sinnentwicklung dieses Bildmaterials und ihre entwicklungsgeschichtliche Einordnung sind in diesem Seminar thematisiert. Hingewiesen wird auf die analytische Psychologie C. G. Jungs. Die Erscheinungsformen der Bewegung entsprechen dem Bildmaterial des kollektiven Unbewussten, das sich in dieser Arbeit als Beziehungsgestaltung zeigt.

#### 2. JAHR: Schwerpunkt: Die Endgestalt und ihr Bedeutungsgehalt

##### 1. Wochenende: Reflexionen über Zweckbestimmungen

Die Arbeit am Tonfeld® bietet neben Entwicklungs- und Entfaltungsmöglichkeiten praktische Erkenntnisse. Hierzu zählen: die Besinnung auf uns selbst (Selbstzweck), die Einsicht in die Selbstorganisation der eigenen Bewegung (Selbstgestaltung), die Zentrierung im eigenen Handlungsgeschehen (Personalisierung) und die Einbindung der individuellen Entwicklung in das psychosoziale und soziokulturelle Umfeld. (Eingliederung). Zudem verweist der Verlauf der Endgestalten auf die Beziehungsordnung hin, in der wir uns bewegen und die wir in der Bahn des Gestaltkreises durchlaufen. Wir erfahren uns in unserem sinnenorientierten Handlungsprozess zunehmend gestaltend und gestaltet als Mitte eines doppelten Bezuges: wir berühren etwas – und sind selbst davon berührt.

## *2. Wochenende: Kriterien zu einer erfüllten Gestalt*

*Alles Lebendige strebt in seiner Weise danach, sich in den ihm gegebenen Bedingungen optimal zu entfalten und zu erfüllen. Für uns bedeutet dies die Suche nach der rechten Beziehung zu uns selbst und zu dem, was uns umgibt und betrifft. In ihr gestalten wir uns. Es gilt das, was uns im Innersten bewegt, in Einklang und in Gewissheit zu bringen mit uns selbst. Das schließt auch immer unsere Mitwelt mit ein. Was uns in der Arbeit am Tonfeld® begegnet, fordert zu einem Ausgleich heraus zwischen unserem Bedürfnis (Intention) und den Bedingungen und Möglichkeiten, in denen wir unser Gegenüber antreffen.*

*An diesem Wochenende geht es um die Kriterien einer erfüllten Gestalt. Was muss die Gestaltungen im Tonfeld auszeichnen, damit sie stimmig sind für uns selbst? Diese Frage ist für die Begleitung des Prozesses und für das Schlussgespräch wesentlich.*

*Ab dem 3. Wochenende werden durchgängig aus dem Vorausempfinden der Hände Möglichkeiten der Begleitung erörtert. Anhand von Videoaufzeichnungen von Kinderarbeiten wird damit begonnen, nach der ersten kurzen Sequenz einen Therapieplan zu erarbeiten.*

## *3. Wochenende: Die Ursprungssituation in der ersten Berührung und ihre Gestaltung in der Endgestalt*

*Wie in der analytischen Arbeit das Erstgespräch, so ist hier die anfängliche Handlungssituation grundlegend, in der wir uns vorfinden, wenn wir die Arbeit aufnehmen. Das diffuse Beziehungserleben und sein Bedingungszusammenhang klären sich im Handlungsdialog der Hände aktualgenetisch zur entsprechenden Gestalt. In dieser Klärung (Wahrnehmung) erfüllt sich zugleich die eigene Bewegungsintention. Die Anfangssituation enthält alle Bedingungen und folglich auch alle Möglichkeiten für den entsprechenden Entwicklungsschritt. Für die Begleitung ist diese Situation Grundlage für die Prozessorientierung. Seminarwoche: Die Anfangsbewegung, Übungen zu einer phänomenologischen Analyse*

## *4. Wochenende: Die Rolle der Begleitung*

*Während das Tonfeld mit seinem Material den realen weltlichen Part mit seinen greifbaren Bedingungen und Möglichkeiten bietet, stellt die Begleitung den mitmenschlichen Part dar, über den wir uns in unseren Tun verstehen können. Das Tonfeld vermittelt den Modus unseres Tuns, während die Begleitung uns vermittelt, dass wir uns in diesem Modus auch selbst vollziehen. Sie öffnet damit unsere Bedingungen auf die Freiheit unserer Möglichkeit hin. In den jeweiligen Stadien der Gestaltbildung und in ihren individuellen Erfahrungssituationen, kommen ihr spezifische Rollen zu, die einzunehmen für das Prozessgeschehen wesentlich sind. Aufgabe und Orientierung der Begleitung stehen im*

---

*Vordergrund dieses Wochenendes.*

*5. und 6. Wochenende: Das Schlussgespräch*

*Das Schlussgespräch ist eine ReKonstruktion des Prozessverlaufes. Es stellt vor, was geschehen und wie es geschehen ist. So ergibt sich ein Bedeutungszusammenhang, in dem sich der Betreffende wieder finden kann. Das Schlussgespräch sollte ein Fest sein, denn im Fest wiederholen wir ein Ereignis, das uns entsprechend betroffen hat, und dessen letzter Grund nicht ausgelotet werden kann. Unterschiedliche Aspekte und Prozess bestimmende Schwerpunkte werden in Kleingruppen herausgearbeitet und mitgeteilt. Seminarwoche: Die Rolle des Begleiters, Übungen zum Schlussgespräch*

*3. JAHR:*

*Für die Arbeit am Tonfeld® mit Kindern: Anerkennungsjahr / Supervision*

*Für die Arbeit am Tonfeld® mit Erwachsenen: 1. - 6. Wochenende: Einzelbegleitung der Teilnehmer im Kreis der Gruppe; Akzent: Beobachtung und Reflexion von Themen früherer Wochenenden*

*4. JAHR: Für die Arbeit am Tonfeld® mit Erwachsenen: Anerkennungsjahr / Supervision*

*Die Berufs begleitende Fortbildung zur Arbeit am Tonfeld:*

*Mit Kindern/Jugendlichen:*

*2 Ausbildungsjahre jeweils 6 Wochenenden (Do 19.00 bis So 12.00 Uhr) jeweils 1 Seminarwoche (5 Tage) zur Vertiefung spezieller Themen; frei wählbar Einzelstunden: Die individuelle Erfahrung in der Einzelarbeit ist unerlässlich. Angeraten sind 25 Einzelsitzungen.*

*1 Anerkennungsjahr mit Supervision*

*3 Wochenenden Supervision (Fr 19.00 bis So 12.30 Uhr)*

*1 Seminarwoche (5 Tage) zur Vertiefung spezieller Themen, frei wählbar*

*Mit Kindern/Jugendlichen und Erwachsenen:*

*3 Ausbildungsjahre jeweils 6 Wochenenden (Do 19.00 bis So 12.00 Uhr) im Abstand von ca. 2 Monaten jeweils 1 Seminarwoche (5 Tage) zur Vertiefung spezieller Themen; frei wählbar Einzelstunden, mindestens 25*

*1 Anerkennungsjahr mit Supervision*

*3 Wochenenden Supervision (Fr 19.00 bis So 12.30 Uhr)*

*1 Seminarwoche (5 Tage) zur Vertiefung spezieller Themen, frei wählbar 20 Sitzungen  
Supervision*

*Verlauf und Organisation:*

---

*Die Fortbildung verläuft kontinuierlich an verlängerten Wochenenden in ca. 8-wöchigem Abstand. Grundsätzlich geht es um eine Schulung der Wahrnehmung der physiologisch-psychologischen Prozesse. Ziel ist es, die Gestaltungen zu verstehen, in denen unsere Hände das ergreifen und erschließen, was ihnen vorliegt. Jedes Wochenende behandelt ein spezifisches Thema, unter dessen Blickwinkel die Arbeiten jeweils angeschaut werden. So können Theorie und Praxis unmittelbar verknüpft werden. Zur Vertiefung der Reflexion werden Videoaufnahmen erstellt, die als Lehrmaterial zur Verfügung stehen. Die Ausbildung beginnt mit der „Arbeit am Tonfeld® für Kinder und Jugendliche“. Da die Erfahrung Erwachsener auf den Erlebnissen der frühen Kindheit und Jugend basiert, zeigt sich dies auch in den Gestaltbildungen. Daher schärft die Arbeit mit Kindern zugleich den Blick für die Arbeit mit Erwachsenen. Nach dem vierten Wochenende kann bereits im Sinne eines Praktikums die Arbeit mit Kindern beginnen. Bis zum Ende des 2. Ausbildungsjahres werden die vorgestellten Arbeiten supervidiert im Hinblick auf Schwerpunkte im Handlungsprozess und auf ihre strukturelle Entwicklung. Besonderes Gewicht wird auf die Bedürfnisanalyse der Intentionen im Handlungsgestus der Hände gelegt. Dabei wird von der Integration der Basissinne ausgegangen.*

*Die Ausbildung für Kinder/Jugendliche erstreckt sich über 2 Jahre, ein weiteres Jahr schließt sich an für die Arbeit am Tonfeld® mit Erwachsenen. In diesem 3. Jahr werden die Teilnehmer in die nachfolgenden Jahrgangsgruppen 1 und 2 integriert und erhalten so die Möglichkeit, das Begleiten von Erwachsenen am Tonfeld zu üben und den Stoff zu vertiefen. Die theoretische Konzeption der Arbeit wird unmittelbar praktisch erfahren in der Eigenerfahrung und in der Begleitung. Während des jeweils folgenden Jahres sind Supervisionskurse zu belegen.*

*Die 2 bzw. 3 Wochen-Seminare (pro Jahr eins) können frei gewählt werden. Sie vertiefen die Themen der Wochenenden und beinhalten auch Supervision. Texte aus der Literatur werden erarbeitet und besprochen im Hinblick auf ihre Bedeutung für die Arbeit am Tonfeld®. Ihr phänomenologischer Gehalt wird dann im Prozessverlauf der Gestaltbildung beobachtet. Auch hier stehen Praxis und Theorie in Korrelation.*

*Das Zertifikat berechtigt dazu, die Methode anzuwenden mit dem geschützten Titel: Arbeit am Tonfeld® nach HD. Es beinhaltet keine Lehrberechtigung.*

*Abschluss: für die Arbeit mit Kindern/Jugendlichen: Ausführliche Dokumentation von 15 Prozessverläufen.*

*Abschluss: für die Arbeit mit Kindern/Jugendlichen sowie Erwachsenen: Ausführliche Dokumentation von 15 Prozessverläufen.*

*Kolloquium und Abschlussarbeit: 20 Min. Vorstellung einer Arbeit mit Skript und Videomaterial“.*

- Vorhalt (4. August 2008; keine Vorhaltsbeantwortung):

An den Bw. ist folgender Vorhalt gerichtet worden:

*„Wann haben Sie die Ausbildung zur Arbeit am Tonfeld® begonnen; wann beendet?“, „Ab wann sind Sie berechtigt, die v.a. Methode unter der Bezeichnung Arbeit am Tonfeld® anzuwenden? Um Vorlage einer Ablichtung des Zertifikats wird gebeten“ und „Um Vorlage des Unternehmenskonzepts und der Prognoserechnung wird gebeten“.*

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

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung ist strittig, ob die 2002 erklärten Ausgaben für die Ausbildung zur „Arbeit am Tonfeld®“ Ausbildungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idGf sind oder (vorweg genommene) Werbungskosten/Betriebsausgaben aus einer als „Kunsttherapie, Arbeit am Tonfeld®, leiborientierte Persönlichkeitsgestaltung“ beschriebenen Betätigung.

Der Entscheidung im ggstl. Berufungsverfahren ist folgende Sachlage zugrunde zu legen:

- Hauptberuflich ist der Bw. im Amt nichtselbständig tätig; diese Tätigkeit übt der Bw. als Teilzeitbeschäftigung aus.
  - Die Ausbildungen in der „Arbeit am Tonfeld®“ und in Leib-, Atem- und Stimmtherapie – Pädagogik haben in den Jahren 2000 – 2004 stattgefunden (Angaben zur Person des Bw. lt. Werbefolder).
  - Seine Ausbildung/en soll/en den Bw. zur selbständigen Ausübung des Berufs Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® und - nach abgelegter Diplomprüfung - zur selbständigen Arbeit als diplomierter Leib- und Atempädagoge/Therapeut berechtigen (Ausbildungsziele lt. Vorlageantrag und Steuererklärung 2006).
  - „Arbeit am Tonfeld®“ ist eine registrierte Marke und bezeichnet die von Prof. HD entwickelte, den Tastsinn bzw. die Wahrnehmung ansprechende und dadurch die Persönlichkeit entfaltende, Methode.
- Die Ausbildung zur Arbeit am Tonfeld® ist eine vierjährige, an Wochenenden zu absolvierende Ausbildung, die mit einem Zertifikat abgeschlossen wird. Zertifikatinhaber sind berechtigt, die Methode unter der – markenrechtlich geschützten – Bezeichnung „Arbeit am Tonfeld®“ nach Prof. HD anzuwenden. Eine Lehrberechtigung wird mit dem Zertifikat nicht erworben.
- Lt. Werbefolder übt der Bw. die „Arbeit am Tonfeld®“ seit Mai 2002 in Kindergärten und Schulen aus; lt. Fragebogen ist der Bw. ab September 2003 als Kunsttherapeut tätig.

- Lt. Werbefolder hat der Bw. in den Jahren 2000 – 2004 die Ausbildung in Leib-, Atem- und Stimmtherapie-Pädagogik absolviert; eine auf dieser Ausbildung basierende Betätigung hat der Bw. nach den Abgabenbehörden offen gelegten Sachlage im Jahr 2002 nicht ausgeübt.
- Seine Betätigung/en beschreibt der Bw. als „Kunsttherapeut“, „Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld®“ und/oder „Kunsttherapie, Arbeit am Tonfeld®, leiborientierte Persönlichkeitsgestaltung“ (vgl. Schriftsätze des Bw., Praxisschild, Visitenkarten, Werbefolder, Telefonbucheinträge).

Die v.a. Sachlage zusammenfassend ist festzustellen: In den Jahren 2000 - 2004 hat der Bw. Ausbildungen in der „Arbeit am Tonfeld®“ und in Leib-, Atem- und Stimmtherapie-Pädagogik absolviert. Deshalb ist davon auszugehen, dass die als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend gemachten Ausgaben zT auf die Ausbildung in der „Arbeit am Tonfeld®“ und zT auf die Ausbildung in Leib-, Atem- und Stimmtherapie – Pädagogik entfallende Ausbildungskosten sind. De facto ist daher im ggstl. Berufungsverfahren strittig, ob die 2002 erklärten Ausgaben für die Ausbildung zur „Arbeit am Tonfeld®“ **und** die Ausbildung in Leib-, Atem- und Stimmtherapie-Pädagogik Ausbildungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idgF sind oder (vorweg genommene) Werbungskosten/Betriebsausgaben aus einer als „Kunsttherapie, Arbeit am Tonfeld®, leiborientierte Persönlichkeitsgestaltung“ beschriebenen Betätigung.

Auf den v.a. Streitpunkt und das Streitjahr 2002 bezogen ist folgende Rechtslage anzuwenden:

Werbungskosten sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs 1 EStG 1988 idgF). Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind u.a. Aufwendungen/Ausgaben für Ausbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit (§ 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idgF).

Eine Ausbildung im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 liegt vor, wenn mit der Bildungsmaßnahme die Grundlagen für eine Berufsausübung geschaffen werden; d.h. mit der „Ausbildung“ werden Kenntnisse erlangt, die in einem wesentlichen Umfang bei der Berufsausübung verwertet werden können.

Die Ausgaben für Ausbildungsmaßnahmen sind jedoch nur dann Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988, wenn sie mit der konkret ausgeübten Tätigkeit oder einer mit dieser Tätigkeit verwandten Tätigkeit in Zusammenhang stehen. Miteinander

---

verwandt sind Berufe bzw. Tätigkeiten, die gemeinsam am Arbeitsmarkt angeboten werden oder im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordern.

Nach der vorzit. Rechtslage ist der Zusammenhang einer Ausbildung mit der/den konkret ausgeübten Tätigkeit/en oder einer mit dieser/diesen Tätigkeit/en verwandten Tätigkeit/en entscheidungsrelevant. Von der Sachlage im ggstl. Berufungsverfahren ausgehend ist daher entscheidungsrelevant, ob ein derartiger Zusammenhang zwischen **I.** der Ausbildung in der „Arbeit am Tonfeld®“ und der/den vom Bw. im Streitjahr ausgeübten Betätigung/en und **II.** der Ausbildung in Leib-, Atem- und Stimmtherapie-Pädagogik und der/den vom Bw. im Streitjahr ausgeübten Betätigung/en besteht oder nicht:

Über die vom Bw. im Streitjahr (= 2002) ausgeübten Betätigung/en ist festzustellen:

**A.** Eine Tätigkeit des Bw. im Streitjahr ist seine nichtselbständig ausgeübte Tätigkeit für das Amt gewesen:

Von der vorzit. Rechtslage ausgehend sind Feststellungen darüber zu treffen, ob die Ausbildung in der „Arbeit am Tonfeld®“ eine iZm dieser Betätigung stehende Ausbildung ist (oder nicht).

**B.** Die auf der Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® basierende Betätigung als Kunsttherapeut wollte der Bw. lt. Fragebogen ab September 2003 ausüben; lt. Werbefolder hat er diese Betätigung bereits seit Mai 2002 ausgeübt.

Die Zeitangaben im Werbefolder sind glaubwürdig, da dessen Werbeeffekt nicht durch einen Tätigkeitsbeginn im Jahr 2002 gesteigert und einen Tätigkeitsbeginn im Jahr 2003 gemindert wird. Der Unabhängige Finanzsenat hat daher keine Bedenken, die Zeitangaben im Werbefolder als Entscheidungsgrundlage zu wenden und von einer ab Mai 2002 ausgeübten Betätigung als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® auszugehen:

Von dieser Sach- und Beweislage und der vorzit. Rechtslage ausgehend sind Feststellungen darüber zu treffen, ob die Ausbildung in der „Arbeit am Tonfeld®“ eine iZm der Betätigung als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® stehende Ausbildung ist (oder nicht).

**C.** Das Tätigkeitsfeld „leiborientierte Persönlichkeitsgestaltung“ wird auf dem Praxisschild erwähnt und im Werbefolder dargestellt. Aus der Datierung der offenbar auf die Gestaltung dieses Praxisschildes sich beziehenden E-Mail vom 20. Juli 2004 einer Werbeagentur ist abzuleiten, dass der Bw. sein Tätigkeitsfeld „leiborientierte Persönlichkeitsgestaltung“ ab Mitte 2004 ausgeübt hat. Festzustellen ist: Aus dem im ggstl. Verwaltungsverfahren offen gelegten Sachverhalt haben sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der Bw. im Streitjahr eine offenbar auf der Ausbildung in Leib-, Atem- und Stimmtherapie – Pädagogik basierende und nach abgelegter Diplomprüfung ausübbare Tätigkeit als diplomierter Leib- und Atempädagoge/The-

---

rapeut ausgeübt hat.

Von dieser Sach- und Beweislage und der vorzit. Rechtslage ausgehend sind keine Feststellungen darüber zu treffen, ob die Ausbildungen in der Arbeit am Tonfeld® und in Leib-, Atem- und Stimmtherapie-Pädagogik iZm der Tätigkeit als diplomierter Leib- und Atempädagoge/ Therapeut stehende Ausbildungen sind (oder nicht).

**Ad I.:** Über die im Streitjahr ausgeübten Betätigung/en ist iVm der Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® festzustellen:

**I.I.** Nach der vom Bw. offen gelegten Sachlage steht die Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® in keinerlei Zusammenhang mit der für das Amt ausgeübten nichtselbständigen Arbeit oder einer mit dieser nichtselbständigen Arbeit verwandten beruflichen Tätigkeit. Der in § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idgF normierte Gesetzestatbestand ist nicht erfüllt; die Ausgaben für die Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® sind keine Werbungskosten (aus nichtselbständiger Arbeit) im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idgF.

**I.II.** Über die als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® beschriebene Betätigung ist vorweg festzustellen: Von der v.a. Bezeichnung der Betätigung ausgehend ist der Zusammenhang zwischen Ausbildung und Betätigung offenkundig, da die Ausbildung eine Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® ist. Aus der vom Bw. offen gelegten Sachlage ist nicht erkennbar, dass die Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® Bestandteil der Ausbildung zum diplomierten Leib- und Atempädagogen/Therapeuten ist. Als erwiesen anzunehmen und Entscheidungsgrundlage ist, dass die Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® eine ausschließlich iZm der Betätigung als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® stehende Ausbildung ist.

Vom allgemeinen Sprachgebrauch ausgehend könnte Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® eine künstlerische und/oder dem therapeutischen Bereich zuordenbare Betätigung sein. Da der Bw. diese Betätigung lt. Werbefolder in Kindergärten und Schulen ausgeübt hat, könnte diese Betätigung auch eine unterrichtende und/oder erzieherische Tätigkeit sein.

Die aus dieser Betätigung stammenden Einkünfte sind den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet worden. Auf – nach allgemeinen Sprachgebrauch dem künstlerischen, therapeutischen, unterrichtenden und/oder erzieherischen Bereich zuordenbare – Betätigungen ist folgende Rechtlage anzuwenden:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind u.a. die in § 22 Abs 1 EStG 1988 idgF aufgezählten Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu den Einkünften im Sinne des § 22 Abs 1 EStG 1988 idgF gehören u.a. Einkünfte aus einer künstlerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit (§ 22 Abs 1 lit a EStG 1988 idgF) und Einkünfte aus der therapeutischen psychologi-

---

ischen Tätigkeit von Personen, die die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben (§ 22 Abs 1 lit c EStG 1988 idgF; 1. Teilstrich).

Von der v.a. Rechtslage ausgehend ist über die Betätigung Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® festzustellen:

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung ist eine Betätigung eine künstlerische Betätigung im Sinne des § 22 Abs 1 lit a EStG 1988, wenn eine persönliche, eigenschöpferische Tätigkeit nach Gestaltungsprinzipien entfaltet wird, die für einen anerkannten Kunztzweig oder ein umfassendes, anerkanntes, Kunstfach charakteristisch ist (VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109 und die do. zit. Vorjudikate). Aus der Bildokumentation auf Seite 7 der Berufungsentscheidung und der do. Beschreibung der „Arbeit am Tonfeld®“ als mit Tonerde gefüllter Holzkasten, dessen Inhalt „Tonerde“ durch Berührung und Formung der Persönlichkeitsentwicklung dienende Assoziationen hervorrufen soll, ist ableitbar, dass bei der „Arbeit am Tonfeld®“ nicht die künstlerische Ausbildung, Begabung und Schaffenskraft im Vordergrund stehen: Die „Arbeit am Tonfeld®“ ist deshalb kein künstlerisches Ausdrucksmittel. Festzustellen ist: Die „Arbeit am Tonfeld®“ ist keine künstlerische Betätigung im Sinne des § 22 Abs 1 lit a EStG 1988 idgF.

Eine unterrichtende Tätigkeit liegt vor, wenn bestimmte Fertigkeiten und/oder Kenntnisse didaktisch aufbereitet und in systemgerechter Weise mit einem bestimmten Lehrziel vermittelt werden, wobei diese Tätigkeit im Vordergrund einer allenfalls darüber hinausgehenden Tätigkeit stehen muss. Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung setzt eine unterrichtende Tätigkeit im Sinne des § 22 Abs 1 lit a EStG 1988 idgF eine persönliche Lehrtätigkeit voraus, die über die bloße Vermittlung von Fertigkeiten hinaus geht (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, § 22, Rz 32f und die do. zit. Judikate). Lt. Website ist die „Arbeit am Tonfeld®“ eine von Prof. HD entwickelte Methode, die kein bestimmtes Lehrziel vermitteln sondern durch Berührung und Formung von Tonerde der Persönlichkeitsentwicklung dienende Assoziationen hervorrufen soll: Der Bw. hat deshalb mit seiner Arbeit am Tonfeld® Erkenntnisse einer nicht von ihm entwickelten Wissenschaft verwertet bzw. sich einer nicht von ihm entwickelten wissenschaftlichen Methode bedient. Davon abgesehen wird mit der Ausbildung für die Arbeit am Tonfeld® keine Lehrbefugnis erworben. Festzustellen ist, dass die „Arbeit am Tonfeld®“ keine unterrichtende Tätigkeit im Sinne des § 22 Abs 1 lit a EStG 1988 idgF ist.

Eine erzieherische Tätigkeit ist eine planmäßige Betätigung zur körperlichen, geistigen und sittlichen Formung junger Menschen. Die erzieherische Tätigkeit unterscheidet sich von der unterrichtenden Tätigkeit dadurch, dass nicht nur Kenntnisse und Fertigkeiten vermittelt werden, sondern eine umfassende Schulung des Charakters und der Bildung der Persönlichkeit im

Ganzen stattfindet (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, § 22, Rz 36 und die do. zit. Judikate). Die „Arbeit am Tonfeld®“ ist zwar lt. Website u.a. eine entwicklungsfördernde Methode; jedoch findet mit der „Arbeit am Tonfeld®“ keine umfassende Schulung des Charakters und der Bildung der Persönlichkeit im Ganzen statt. Festzustellen ist, dass die „Arbeit am Tonfeld®“ keine erzieherische Tätigkeit im Sinne des § 22 Abs 1 lit a EStG 1988 idgF ist.

Therapeuten sind nur dann freiberuflich tätig, wenn sie die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben. Nach den Angaben zur Person des Bw. in seinem Werbefolder hat der Bw. die in der Website beschriebene Ausbildung zur „Arbeit am Tonfeld®“ absolviert; jedoch keine geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie. Festzustellen ist, dass die „Arbeit am Tonfeld®“ keine Tätigkeit im Sinne des § 22 Abs 1 lit c EStG 1988 idgF ist.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist festzustellen, dass die Betätigung des Bw. als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® keine selbständige sondern eine gewerbliche Betätigung ist.

Das Berufungsbegehren – aus der Betätigung als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® stammende Einkünfte den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen – ist abzuweisen.

Werden die vom Bw. erklärten Betriebsergebnisse der Jahre 2002 bis 2007 zusammengezählt, hat der Bw. ein negatives Gesamt-Betriebsergebnis erzielt.

Aus der Definition der „Einkünfte“ als „Gewinn“ oder „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“ ist abzuleiten, dass negative Betriebsergebnisse keine Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 4 EStG 1988 idgF sind. Führt eine Tätigkeit zu negativen Betriebsergebnissen, ist nicht von vornherein davon auszugehen, dass keine Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 4 EStG 1988 idgF vorliegen. IdF ist die in der Liebhabeiverordnung (LVO) normierte Liebhabeiprüfung durchzuführen und nach dem Ergebnis dieser Liebhabeiprüfung festzustellen, ob eine steuerlich relevante Einkunftsquelle vorliegt oder nicht.

Im Vorfeld jeder Liebhabeiprüfung sind Feststellungen darüber zu treffen, ob eine Betätigung einen steuerbaren Vorgang darstellt und eine über bloße Vorbereitungshandlungen hinaus gehende, unter § 2 Abs 3 EStG 1988 idgF fallende, Betätigung vorliegt.

Über die Betätigung Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® ist festzustellen, dass der Bw. mit den dem Vorlageantrag beigelegten Beweismitteln zweifelsfrei nachgewiesen hat, dass diese Betätigung eine über bloße Vorbereitungshandlungen hinaus gehende Betätigung gewesen ist. Festzustellen ist: Dass diese Betätigung eine über bloße

Vorbereitungshandlungen hinaus gehende Betätigung ist, ist Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren.

In § 2 Abs 3 EStG 1988 idgF werden die der Einkommensteuer unterliegenden Einkunftsarten aufgezählt. Gewerbliche Betätigungen gehören zu den in § 2 Abs 3 EStG 1988 idgF aufgezählten Einkunftsarten; die Betätigung des Bw. als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® ist daher eine unter § 2 Abs 3 EStG 1988 idgF fallende Betätigung und ist als solche der Liebhabereiprüfung zu unterziehen.

Im Streitjahr 2002 ist die Liebhabereiverordnung II (LVO II) in der ab 1997 geltenden Fassung BGBl 358/1997 anzuwenden. Die im ggstl. Berufungsverfahren anzuwendende Rechtslage lautet:

*Gemäß § 1 Abs 1 LVO II idgF liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter § 1 Abs 2 LVO II idgF fällt.*

*Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3 LVO II idgF) nachvollziehbar ist.*

*Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

*Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 LVO II idgF Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insb. anhand folgender Umstände zu beurteilen:*

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Strukturverbessernde Maßnahmen; z.B. Rationalisierungsmaßnahmen (§ 2 Abs 1 LVO II idgF).

*Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).*

*Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen.*

*Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.*

*Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (§ 2 Abs 2 LVO II idgF).*

*Gemäß § 1 Abs 2 LVO II idgF ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurück zuführen sind ... entstehen ...*

*Gemäß § 2 Abs 4 LVO II idgF liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 LVO II idgF Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn ... erwarten lässt.*

*Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird.*

Untersuchungsgegenstand der Liebhabereiprüfung ist die „Einkunftsquelle“. „Einkunftsquelle“ iSd Liebhabereiverordnung ist jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete, objektiv ertragsfähige, Einheit.

Die Tätigkeitsbeschreibung „Kunsttherapie, Arbeit am Tonfeld®, leiborientierte Persönlichkeitsgestaltung“ weist zwar auf eine auch das Tätigkeitsfeld des diplomierten Leib- und Atempädagogen/Therapeuten umfassende Betätigung hin; der Bw. hat aber nach dem im Werbe- folder dargestellten beruflichen Werdegang ausschließlich als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® in Kindergärten und Schulen gearbeitet. Festzustellen ist, dass die Betätigung als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® offenbar ohne das Tätigkeitsfeld leiborientierte Persönlichkeitsgestaltung ausübbar ist: Folglich ist davon auszugehen, dass die Betätigung als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® eine organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit ist. Untersuchungsgegenstand für die ggstl. Liebhabereiprüfung ist

---

daher ausschließlich die Betätigung des Bw. als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld®.

Ob die für die Subsumption unter § 1 Abs 1 LVO II idGf erforderliche (Gesamt)-Gewinnerzielungsabsicht bestanden hat, nicht bestanden hat (oder irgendwann verloren gegangen ist), ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage. Bei Beantwortung dieser Sachfrage ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob die (Gesamt)-Gewinnerzielungsabsicht als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs 2 BAO idGf). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Versionen die wahrscheinlichste als erwiesen anzunehmen; ein Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn ist nicht erforderlich (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).

Beweisführungsregeln werden in der Bundesabgabenordnung nicht vorgeschrieben; idF ist aber bei der Beweiswürdigung zu beachten, dass die Beweislast für das Vorliegen einer Einkunftsquelle den Steuerpflichtigen trifft (VwGH 24.4.1997, 94/15/0012).

Der Unabhängige Finanzsenat hat den Bw. aufgefordert, ein Unternehmenskonzept und eine Prognoserechnung vorzulegen:

Ein Unternehmenskonzept ist eine Art „*Gründungsfahrplan*“ für ein Unternehmen und enthält die einem Unternehmen zugrunde liegende Geschäftsidee und alle für die Verwirklichung dieser Geschäftsidee relevanten Daten. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist daher aus einem Unternehmenskonzept beurteilbar. Festzustellen ist, dass der Bw. ein Unternehmenskonzept nicht vorgelegt hat.

In einer Prognoserechnung müssen alle Beurteilungsgrundlagen offen gelegt werden, aus denen sich die behauptete Einkunftsquelleneigenschaft einer Verluste bringenden Betätigung bzw. das behauptete Gewinn- oder Überschusserzielungsstreben zuverlässig beurteilen lässt. Die objektive Ertragsfähigkeit einer Einkunftsquelle ist daher durch eine Prognoserechnung nachweisbar. Festzustellen ist, dass der Bw. eine Prognoserechnung nicht vorgelegt hat.

Da die Beweislast für das Vorliegen einer Einkunftsquelle den Bw. trifft, ist nach der v.a. Sach- und Beweislage als erwiesen anzusehen, dass die Betätigung des Bw. als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® keine Einkunftsquelle darstellt und damit keine erwerbstypische Betätigung ist.

„*Arbeit am Tonfeld®*“ ist eine geschützte Marke. „*Marken*“ werden für bestimmte Waren oder Dienstleistungen registriert; jede registrierte Marke gewährt ihrem Inhaber Schutzrechte (§ 10 Abs 1 Markenschutzgesetz 1970). Lt. Website berechtigt das nach abgeschlossener Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® ausgestellte Zertifikat zur Anwendung der Methode

---

unter der Bezeichnung Arbeit am Tonfeld®. Der Bw. ist daher erst nach abgeschlossener Ausbildung bzw. Ausstellung des Zertifikats berechtigt gewesen, seine Betätigung unter der Berufsbezeichnung „*Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld®*“ auszuüben.

Die vom Unabhängigen Finanzsenat angeforderten Ausbildungsdaten und eine Ablichtung des Zertifikats hat der Bw. nicht vorlegt; es ist daher nicht feststellbar, ob bzw. ab wann der Bw. berechtigt gewesen ist, die Berufsbezeichnung „*Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld®*“ zu führen.

Nach dem im Werbefolder dargestellten beruflichen Werdegang hat der Bw. die Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® im Jahr 2004 abgeschlossen; seine Tätigkeit als Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® hat der Bw. nicht ab dem Jahr 2004 sondern bereits ab Mai 2002 ausgeübt: Damals ist der Bw. jedoch nicht berechtigt gewesen, seine Betätigung als Kunsttherapeut unter der Berufsbezeichnung Kunsttherapeut „*in der Arbeit am Tonfeld®*“ auszuüben.

Die fehlenden Berechtigung, die Berufsbezeichnung „*Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld®*“ zu verwenden, bewirkt einen nicht zu unterschätzenden Wettbewerbsnachteil gegenüber Marktteilnehmern, die berechtigt sind, ihre Betätigung unter der v.a. Berufsbezeichnung auszuüben: Eine Betätigung unter diesen Umständen dennoch auszuüben, ist nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates nicht erwerbstypisch.

De facto konnte der Bw. seine Betätigung nicht als „*Kunsttherapie in der Arbeit am Tonfeld®*“ bewerben bzw. anbieten: Denn würde der Bw. seine Betätigung – unberechtigterweise - unter der markenrechtlich- geschützten Berufsbezeichnung eines Kunsttherapeuten „*in der Arbeit am Tonfeld®*“ bewerben bzw. anbieten, könnte er wegen Verletzung eines Markenrechtes verklagt werden. Wird eine Betätigung nicht beworben, ist davon auszugehen, dass Einnahmen aus dieser Betätigung nicht oder nur in geringem Umfang erzielbar sind. Eine Betätigung ausüben zu wollen, ohne diese Betätigung potentiellen Kunden anbieten zu können, spricht gegen erwerbstypisches Verhalten.

Nach dem im Werbefolder dargestellten beruflichen Werdegang hat der Bw. mit der 4 Jahre dauernden Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® im 2000 begonnen: Von diesem Ausbildungsbeginn ausgehend müsste der Bw. im Mai 2002 in etwa die Hälfte der Ausbildung in der Arbeit am Tonfeld® absolviert haben. Im Zeitpunkt des Beginns der Betätigung im Mai 2002 ist daher absehbar gewesen, dass der Bw. seine Betätigung frühestens nach zwei Jahren als „*Kunsttherapie in der Arbeit am Tonfeld®*“ bewerben und damit seinen potentiellen Kundenkreis ansprechen kann. Mit der Ausübung einer Betätigung zu einem Zeitpunkt zu beginnen, an dem davon auszugehen ist, dass Einnahmen frühestens nach zwei Jahren erzielbar sein werden, spricht gegen erwerbstypisches Verhalten.

Da der Bw. kein Unternehmenskonzept bzw. keine Bedarfsanalyse vorgelegt hat, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht feststellbar, wie groß das Marktsegment für Kunsttherapien in der Arbeit am Tonfeld® - und damit der potentielle Kundenkreis des Bw. – ist. Lt. Website sollen mit der Arbeit am Tonfeld® Erwachsene, Jugendliche und Kinder angesprochen werden, die ihre Persönlichkeit weiter entwickeln wollen: Folglich ist von einem aus Erwachsenen, Jugendlichen und Kindern bestehenden potentiellen Kundenkreis auszugehen. Diesen potentiellen Kundenkreis hat der Bw. dadurch eingeschränkt, dass er die im Mai 2002 begonnene Betätigung auf Kindergärten und Schulen beschränkt hat. Einen aus den Personengruppen „Erwachsene“, „Jugendliche“ und „Kinder“ bestehenden, potentiellen, Kundenkreis dadurch einzuschränken, dass eine Personengruppe – idF alle Erwachsenen – durch Nichtanbieten einer Betätigung aus dem potentiellen Kundenkreis ausgeschlossen wird, spricht gegen erwerbstypisches Verhalten und für eine nur in geringem Umfang ausgeübte Betätigung.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist festzustellen dass die Betätigung des Bw. als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® nicht erwerbstypisch und damit keine Einkunftsquelle im Sinne der Liebhabereiverordnung ist. Da der Ausschluss der Personengruppe „Erwachsene“ bereits ab Mai 2002 erfolgt ist, ist davon auszugehen, dass bereits zu Beginn der Betätigung im Mai 2002 absehbar gewesen ist, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinns beendet wird:

Ein Anlaufzeitraum im Sinne des § 2 Abs 2 LVO II idgF darf deshalb nicht angenommen werden.

Von dieser Sach-, Beweis- und Rechtslage ausgehend ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – den 2002 anfallenden Ausgabenüberschuss/Verlust aus der Betätigung Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® bzw. die in diesem Ausgabenüberschuss/Verlust enthaltenen Ausbildungskosten einkünftemindernd zu berücksichtigen – ist abzuweisen.

**Ad II.:** Über die im Streitjahr ausgeübten Betätigung/en ist iVm der Ausbildung in Leib-, Atem- und Stimmtherapie – Pädagogik festzustellen:

**II.I.** Nach der vom Bw. offen gelegten Sachlage steht die Ausbildung in Leib-, Atem- und Stimmtherapie – Pädagogik in keinerlei Zusammenhang mit der für das Amt ausgeübten nichtselbständigen Arbeit oder einer mit dieser nichtselbständigen Arbeit verwandten beruflichen Tätigkeit. Der in § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idgF normierte Gesetzestatbestand ist nicht erfüllt; die Ausgaben für die Ausbildung in Leib-, Atem- und Stimmtherapie – Pädagogik sind keine Werbungskosten (aus nichtselbständiger Arbeit) im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 idgF.

---

**II.II.** Nach der in Pkt. I.II. der Berufungsentscheidung dargestellten Sach- und Beweislage ist als erwiesen anzusehen, dass der Bw. die Betätigung als Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® ohne eine auf der Ausbildung in Leib-, Atem- und Stimmtherapie – Pädagogik basierende Betätigung ausüben konnte (und – zumindest im Streitjahr - nach der im ggstl. Verwaltungsverfahren offen gelegten Sachlage auch ausgeübt hat).

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend sind auf diese Ausbildung entfallende, 2002 im Ausgabenüberschuss/Verlust aus der Betätigung Kunsttherapeut bzw. Kunsttherapeut in der Arbeit am Tonfeld® allenfalls enthaltene, Ausbildungskosten nicht einkünftemindernd als Werbungskosten oder (vorweg genommene) Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Wien, am 28. August 2008