



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Volksschullehrerin, Adr.1, vertreten durch Mag. Margit Rauter, Steuerberaterin, 1050 Wien, Stolberggasse 42 B 23, vom 3. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 8. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog im Streitjahr als Volksschullehrerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 machte sie Werbungskosten im Gesamtbetrag von 5.293,83 € geltend. In der Erklärung, als auch in den Beilagen dazu, gliederte die Bw. die geltend gemachten Werbungskosten in die Positionen Arbeitsmittel 1.651,66 € (KZ 719), Fachliteratur 895,14 € (KZ 720) und Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten 2.747,03 € (KZ 722) auf. Die unter der KZ 722 geltend gemachten Kosten betrafen Aufwendungen der Bw. für deren Teilnahme an Seminaren für „Mal- und Gestaltungstherapie“ und „Kreativtraining“.

Das Finanzamt erließ am 8. Jänner 2004 den Einkommensteuerbescheid 2002 und berücksichtigte Werbungskosten in Höhe von 1.006,55 €. In der Begründung dieses Bescheides verwies das Finanzamt bezüglich der gänzlichen Nichtanerkennung von Aufwendungen, welche der Bw. im Zusammenhang mit dem Besuch von Seminaren für „Mal- und Gestaltungstherapie“ erwachsen waren, ua. auf die Abweisungsbeurteilungen des Einkommen-

steuerbescheides 2001 (ebenfalls erlassen am 8. Jänner 2004). Nach diesem seien die Aufwendungen für „Mal- und Gestaltungstherapie“ als Ausbildungskosten qualifiziert worden und würden folglich steuerlich nicht absetzbar sein.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. erhob mit Schreiben vom 30. Jänner 2004 ua. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 und beantragte die Ausgaben für den Kurs „Mal- und Gestaltungstherapie“ als Werbungskosten anzuerkennen. Unter Verweis auf die LStR 2002, Rz 358 wurde vorgebracht, dass die von ihrer Klientin in den Seminaren für "Mal- und Gestaltungstherapie" erworbenen Kenntnisse in deren Unterricht in einem wesentlichen Umfang verwertet werden konnten, da diese immer bemüht gewesen sei moderne Unterrichtsmethoden zur Anwendung zu bringen. Auch hätte Frau X als Volksschullehrerin es in zunehmendem Ausmaß mit "schwierigen Kindern" zu tun und diese hätte mit einem "alten" Unterrichtsstil keinen ausreichenden Schulerfolg bei ihren Schülern erreichen können. Außerdem seien in dem Kurs „Mal- und Gestaltungstherapie“ auch Teilnehmer aus verschiedenen Sozialberufen gewesen, denen die Ausgaben für diesen Kurs als Werbungskosten sehr wohl anerkannt worden wären.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 25. Oktober 2004 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Darin wurde die gänzliche Abweisung des Berufungsbegehrens der Bw. unter Verweis auf die Ermittlungsergebnisse zu den Berufungsverfahren der Vorjahre (Arbeitnehmerveranlagungen 2000 und 2001) beantragt. Der wörtliche Antrag des Finanzamtes, laut Beiblatt zur Berufungsvorlage, lautet:

*"Abweisung der Berufung: die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Dies liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Unbestritten ist, dass die Bw. die in diesem Kurs erworbenen Erkenntnisse in ihrer Tätigkeit als Volksschullehrerin einbringen kann, doch stellt dieser Kurs eine Bildungsmaßnahme dar, der auch für nicht berufstätige Personen von allgemeinem Interesse ist."*

Im Rahmen einer ergänzenden Sachverhaltsermittlung wurden an die Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat mit Bedenkenvorhalt vom 18. August 2005 ua. nachstehende Fragen gerichtet und gleichzeitig um Vorlage von geeigneten Beweismitteln ersucht:

*" ...*

*2) Ohne Belegvorlage wurde von Ihnen in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2002 unter der KZ 722 (Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten mit der Bezeichnung "Maltherapie / Kreativtraining" ein Betrag von € 2.747,03 als Werbungskosten beantragt.*

*a) Sie werden gebeten, die jeweiligen Seminar(Kurs-)besuchsbestätigungen und sämtliche Originalrechnungen und Zahlungsbelege in diesem Zusammenhang dem Unabhängigen Finanzsenat zur Einsichtnahme vorzulegen.*

*b) Des Weiteren werden Sie ersucht, zu jedem Seminar bzw. Kursbesuch des Kalenderjahres 2002 bekannt zu geben, wann und wo dieser stattgefunden hat und was der Themeninhalt jedes einzelnen Seminarbesuches war.*

c) *Handelte es sich bei den streitgegenständlichen Kursen bzw. Seminaren um speziell für Lehrer veranstaltete Berufsfortbildungen? Bejahendenfalls wird um eine entsprechende Bestätigung des Seminarveranstalters gebeten.*

3) *In einer Beilage (Titel: Fortbildungskosten - berufsbegleitende Fortbildung "Mal- und Gestaltungstherapie", ohne Datumsangabe) zur Arbeitnehmerveranlagung des Kalenderjahres 2000 (AN-Verwaltungsakt Seite 7) haben Sie folgende wörtliche Erklärung abgegeben: "Ich beabsichtige nach Abschluss dieser berufsbegleitenden Fortbildung diese Fortbildung in meinen Beruf zu integrieren und auch freiberuflich zu arbeiten."*

a) *Inwiefern und wodurch erfolgte in den Streitjahren 2001 und 2002 eine berufliche Integration des in Rede stehenden "mal- und gestaltungstherapeutischen Betätigungsfeldes" bzw. der von Ihnen behaupteten "berufsbegleitenden Fortbildungsinhalte". Legen Sie bitte darüber auch eine schriftliche Bestätigung Ihrer Arbeitgeberin (zB VS-Direktion) vor, in der erläutert wird, dass und inwiefern (bitte um eine genaue Beschreibung) der Besuch von Seminaren von Mal- und Gestaltungstherapie sowie von Kreativtrainings für Sie beruflich notwendig gewesen sei.*

b) *Welchen neuen Beruf strebten Sie konkret an?*

c) *Legen Sie bitte Ihre allfällig erhaltenen Abschlusszertifikate zur "Mal- und Gestaltungstherapeutin" und zur "Kreativtrainerin" dem Unabhängigen Finanzsenat zur Einsichtnahme vor.*

d) *Haben Sie in den Kalenderjahren 2001, 2002 oder danach bereits Einkünfte aus freiberuflichen Tätigkeiten erzielt? Wenn ja, welche und auf Grund welcher konkreten beruflichen Tätigkeiten? Um entsprechende konkrete Nachweisführung (zB. durch Einnahmen-Ausgabenrechnung) dazu wird gebeten.*

4) *Waren Sie in den Kalenderjahren 2001 und 2002 in einer Integrationsklasse als Klassenführende Lehrerin oder als Sonderpädagogin tätig?*

5) *Haben Sie für die Absolvierung der in Rede stehenden Seminar- bzw. Kursbesuche in den Kalenderjahren 2001 und 2002 von Ihrer Dienstgeberin Dienstfreistellungen oder Sonderurlaub erhalten? Bejahendenfalls wird um entsprechende Nachweisführung gebeten.*

6) *Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellen die streitgegenständlichen Kurs- und Seminarbesuche eine Ausbildungsmaßnahme (zB Kunsttherapeutin im Rahmen einer Tätigkeit als Lebens- und Sozialberaterin) für einen neuen Beruf dar. Worin sehen Sie den Zusammenhang bzw. die Verwandtschaft des angestrebten neuen Berufes (siehe Antwort zur Frage Pkt 3/b) mit dem bisher ausgeübten Beruf einer Volksschullehrerin?*

Diese Fragen beantwortete die Bw. mit Eingabe vom 21. September 2005 folgendermaßen:

" ...

2.a) *Beiliegend übermittle ich Ihnen Seminarbesuchsbestätigungen und Zahlungsbestätigungen für das Kalenderjahr 2002. Bei der Abgabe des Lohnsteuerausgleiches habe ich wie gesagt alle Originalrechnungen und Zahlungsbelege vorgewiesen. Sie wurden damals durchkontrolliert.*

2.b) *Themen:*

*Aufstellungsarbeit (16. – 17.3.02)*

*Rituale (26. – 27.4)*

*Therapeut – Klient Malen (11. – 12.5-)*

*Karten und Bilder, Archetypen (8. - 9.6.)*

*Intensivwoche im Hotel Binder, Mönichkirchen (8.7. bis 14.7.02):*

*Bildaufstellungen und Märchenarbeit*

*Traum und Bild (21.9. – 22.9.)*

*Malen und Gestalten aus dem Unbewussten (14. – 20.10)*

*Messpainting (11.-12.1.03)*

*Bild und Diagnostik (15.2. – 16.2.03)*

2.c) *Es handelte sich um Seminare für Lehrer und angrenzende Berufsgruppen. Von dieser Weiterbildung erfuhr ich in der Volksschule Adr.3, die damals mein Dienstort war. Ich hatte*

eine Integrationsklasse mit mehreren (7!!) besonders auffälligen Kindern, die aber völlig unterschiedliche Beeinträchtigungen, Behinderungen bis hin zu Traumatas aufwiesen, als Klassenlehrerin zu betreuen. Ich wollte sowohl diese Kinder fördern und unterstützen, als auch die lernstarken Kinder ihren Fähigkeiten entsprechend lehrplankonform fordern und zu starken Leistungen bringen, kurz gesagt allen Kindern gegenüber gerecht werden ohne aber die jeweilige Persönlichkeit eines Kindes aus den Augen zu verlieren. Ich sah in der Mal- und Gestaltungstherapie eine Möglichkeit, mich noch besser für meinen Dienst an diesen Kindern zu qualifizieren, um sie alle noch besser zu verstehen und lernmäßig unterstützen zu können. Eine gute Unterrichtsmethode führt zu besseren Leistungsergebnissen, was Lehrerplicht ist. Mein methodischer Arbeitsweg wird sehr durch die Maltherapie geleitet und unterstützt. Auch in der VS ADr.5, wo ich zuvor unterrichtete, war ich als Klassenlehrerin in einer Integrationsklasse tätig und erkannte die Notwendigkeit entsprechender Weiterbildungen wie etwa der MGT.

Als VS Lehrerin hat man es wegen der Vielfalt der Gegenstände (D, Ma, Su, Be, LÜ, Me, etc.) mit allen möglichen Lebensbereichen zu tun. Im Sachunterricht gehen wir von der unmittelbaren Lebenswelt und Umwelt des Kindes aus, (Eltern, Geschwister, Familie, zu Hause, Natur, Heimort Pflanzen und Tiere der Umgebung, etc.) und berühren viele verschiedene Bereiche, ein weites Spektrum, das man als Lehrer immer wieder von einer anderen Seite betrachten und darbieten kann. Wir arbeiten nach dem Österreichischen Lehrplan, haben aber Methodenfreiheit. Ich also entscheide, WIE ich arbeite und welchen Weg ich wähle, um Themen möglichst effektiv aufzubereiten. So arbeite ich sehr stark mit Methoden des Kreativtrainings und der Mal- und Gestaltungstherapie. Auch musste ich in ADr.6 mehrere Berichte über einzelne Kinder für den Schulpsychologen schreiben. Dazu ist es notwendig, Kinder entsprechend zu beobachten. Ich wollte nicht jahrelang (ich bin schon seit 20 Jahren Lehrerin) die gleichen Fortbildungen besuchen, sondern mein Wissen und Verständnis meinen damaligen Anforderungen entsprechend ausbauen. Mittlerweile werden ähnliche Seminarangebote auch von Seiten des Pädagogischen Institutes angeboten (siehe aktuelles Semesterprogramm).

3. Ich integriere mein Fortbildungswissen in meine tägliche Unterrichtsarbeit, was sich in der gewährten Methode spiegelt. Ich arbeite vor allem kreativfördernd und komme so den unterschiedlichen Lerntypen besser entgegen. Hier berühre ich den Österr. Lehrplan, der als Unterrichtsprinzip die Unterstützung der verschiedenen Lerntypen fordert. Kinder, die sich psychologisch ernstgenommen und angenommen fühlen, bringen stärkere Leistungen! Kinder sind soziale Wesen aus bestimmten sozialen Netzen und keine kleinen Computer, die man einfach mit abstraktem Wissen vollstopfen kann, noch dazu, weil in diesem Alter das abstrakte Verständnis noch nicht vorhanden ist. Gerade in unserer Zeit werden Kinder mit neuen, unbekannten Problemen konfrontiert werden. Selbstständig – kreatives Denken befähigt Menschen neue Lösungen für anstehende Zukunftsprobleme zu finden. So gesehen war meine Weiterbildung mehr als notwendig!

Ich habe bisher NICHT freiberuflich gearbeitet und habe es auch für die Zukunft nicht vor. Ich bin nicht nur Lehrerin, sondern auch alleinerziehende Mutter von drei Kindern. Mit meinem Beruf und meinen Erziehungsaufgaben bin ich mehr als ausgelastet!!

3a) Ab 2001/2002 kam ich in die VS ADr.2 bei Wolfsberg. Zwar hatte ich dort keine Integrationsklasse mehr, doch mehrere Problemkinder in der Klasse, die in besonderem Ausmaß der Unterstützung des Lehrers bedurften. Ich hatte dort auch mehrere legasthene Kinder mit erheblichen Lernbeeinträchtigungen, für die es keine zusätzlichen Betreuungslehrer gab, da sie nicht nach sonderpädagogischem Lehrplan unterrichtet werden. Solche Kinder einfach fallen zu lassen und nicht entsprechend zu unterstützen, finde ich verantwortungslos. Zeitungsberichte führen uns fast täglich vor Augen, wohin das unter anderem führt, nämlich zu Aggression und Gewalt oder auch zu Eigenaggression, was bis zu Sucht und Suizidgefährdung führen kann. Wollen wir nicht alle eine Gesellschaft, in der wir uns sicher und geborgen fühlen können?

Reines Wissen allein kann es nicht mehr sein, die PISA Studie spricht für sich. Wir können dem Lehrplan nur wirklich entsprechen, wenn wir den Menschen in seiner Gesamtheit sehen.

*Ich hatte z.B. ein adoptiertes Kind in der Klasse, das einen völlig anderen Zugang zu Lerninhalten unumgänglich machte und erforderte. Ein schwerer Legasthener wiederum konnte dem gewöhnlichen Unterricht kaum folgen, doch wird eine Integrationsklasse erst ab 3 Kindern nach Sonderschullehrplan bewilligt. Auch in meiner nächsten Klasse hatte ich beispielsweise ein Kind mit schwerster Dyskalkulie und Legasthenie, das zwischendurch geistig völlig abschaltete und dennoch normal intelligent war. Dieses Kind litt enorm unter seiner Situation, da es wusste, dass es nie die Leistungen anderer Kinder erbringen konnte. Ich ermöglichte ihm und anderen Kindern den Zugang zum Malen und zur eigenen Kreativität und so fanden diese Kinder plötzlich ein Ventil und begannen ihre Blockaden abzubauen. Das alles geschah natürlich im Rahmen der Unterrichtsarbeit. Die Folge ist ein höheres Selbstvertrauen und damit verbunden eine persönliche Leistungssteigerung.*

*Ich reichte im vergangenen Jahr zum Thema "Kärntens Schüler machen Kunst" einige Arbeiten meiner Schüler ein. Ein Bursche meiner Klasse erhielt so einen Anerkennungspreis des Landes Kärnten.*

*Ich unterrichte außerdem seit einigen Jahren im Rahmen meiner Lehrverpflichtung "Bildnerisches Gestalten", wo ich ebenfalls meine Weiterbildungskenntnisse sinnvoll umsetzen kann.*

*Außerdem habe ich mich in den vergangenen Jahren mit meiner Klasse am Wolfsberger Künstlerpfad beteiligt, in dem wir mit Künstlern gemalt und unsere Bilder in Wolfsberg ausgestellt haben.*

*3 b) Ich strebe keinen neuen Beruf an. Es ist ein schöner und vielfältiger Beruf, VS Lehrerin zu sein und damit bin ich voll ausgelastet. Mein Ziel ist es, Kinder die mir als Schüler anvertraut sind, bestmöglich zu fordern, nach ihren individuellen Möglichkeiten zu fördern und ihnen Wissen zu vermitteln.*

*3 c) Eine Kopie meiner Abschlusszertifikate lege ich bei. Ich bin jederzeit bereit, die Originale vorzulegen.*

*3 d) Ich habe noch niemals Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit erzielt. Zwar habe ich im Frauenhaus Wolfsberg ein 100 Stunden Praktikum absolviert, in dem ich mit den Kindern dort malte, doch es war eine unbezahlte, sozusagen ehrenamtliche Arbeit, um nach all dem Aufwand den Abschluss der Weiterbildung zu erlangen.*

*4.) Ich hatte in Adr.4 Integrationsklassen als klassenführende Lehrerin. In Adr.2 hatte ich normale Klassen, allerdings mit Betreuung legasthener Kinder und Kinder mit psychischen Beeinträchtigungen.*

*5) Ich habe jedes einzelne Weiterbildungsseminar in meiner Freizeit (an den Wochenenden) besucht. Ich habe niemals um eine Dienstfreistellung beziehungsweise um Sonderurlaub angesucht. Ich habe auch die Fahrtkosten nach Wien sowie die Übernachtungskosten stets selbst bezahlt. Meine drei Kinder besuchen die Schule und ich bin finanziell oft sehr knapp dran. Die Weiterbildungskosten musste ich mir hart absparen. Doch meine Schüler haben nicht nur im Jahr 2001/2002 davon profitiert, denn ich wende diese Methoden weiterhin integrativ im Unterrichtsgeschehen an.*

*6) Ich bin weder Kunsttherapeutin noch Lebens- und Sozialberaterin. Ich kann also gar nicht als Lebens- und Sozialberaterin tätig sein und möchte es auch nicht, da ich Volksschullehrerin bin!*

*Zusammenhänge zwischen Mal und Gestaltungstherapie und Volksschule habe ich bereits dargelegt. Lehrer arbeiten nicht mit Maschinen, sondern mit Menschen. Kinder sind soziale Wesen. Unterstützt man sie so, wie es ihrem Menschsein entspricht, also z.B. mit Methoden und Übungen aus der Maltherapie, so werden Lehrpläne besser erfüllt, da alle Lerntypen und damit der gesamte Mensch berücksichtigt werden. Entsprechende Angebote setzt auch schon das Pädagogische Institut, siehe aktuelles Programm, z.B. Seite 75 – Kunst und gestaltungspädagogische Möglichkeiten oder Seite 82: Gewalt hat viele Gesichter etc...*

*Auch habe ich bereits die Methodik der Unterrichtsgestaltung und des Unterrichtsaufbaus erwähnt. Ein Lehrer muss nicht nur wissen, dass 2 und 2 vier ist, sondern vor allem, WIE er dieses Grundwissen den Kindern vermittelt. Die Kreativität ist ein guter Weg, sie lässt mehrere*

Denkprozesse zu, hilft beim Aufbau von Verständnisstrukturen und führt zu einer gezielten Vernetzung der Inhalte im Gehirn. Auch ist es für einen Lehrer wichtig, psychodynamische Prozesse im Klassengeschehen zu erkennen, um gerecht sein zu können und um geeignete Interventionen im Sinne eines gesunden Klassenklimas setzen zu können und um so die Lerneffektivität der Schulleistungen zu steigern.“

Mit obiger Eingabe legte die Bw. gleichzeitig ua. nachstehende Unterlagen vor:

### **1. „Bestätigung für das Finanzamt (datiert mit 19.9.2005)**

Frau G. X hat in den vergangenen vier Schuljahren in der Volksschule Adr.2 als klassenführende Lehrerin unterrichtet.

In dieser Zeit besuchte sie in ihrer Freizeit Weiterbildungsseminare in Kreativtraining und Mal- und Gestaltungstherapie in Wien und konnte diese Seminare erfolgreich abschließen. G. X konnte ihre erworbenen Kenntnisse in die tägliche Unterrichtsarbeit integrieren und so die Kinder ihrer Klasse, aber auch einzelne Schüler mit schwächeren Schulleistungen (z.B. auf Grund von Legasthenie), für die es keine zusätzlichen Betreuungslehrer gab, gezielt unterstützen. Diese Weiterbildung war daher für ihre tägliche Unterrichtsarbeit notwendig. G X brachte ihre Fortbildungkenntnisse auch im Rahmen des "Bildnerischen Gestaltens" ein und beteiligte sich mit ihrer Klasse am Wolfsberger Künstlerpfad.

Unterfertigt von der Direktorin der Volksschule Adr.2.“

### **2. „Weiterbildungsbestätigung für G. X (datiert: Wien, den 1. März 2002)**

Frau X hat an der zweijährigen berufsbegleitenden Weiterbildung zur Kreativtrainerin teilgenommen und diese erfolgreich absolviert.

Die Weiterbildung erfolgte im Bereich:

1. Malen mit verschiedenen Techniken und Interventionsmöglichkeiten
2. Auseinandersetzung mit diversen Gestaltungstechniken wie Plastizieren, dreidimensionalen Objekten, Collagen, Masken, Rollenspiel, Ritualisierungen
3. Farb- und Formverständnis sowie deren Diagnosemöglichkeiten
4. Kreative Ausdrucksformen und Kreativimpulsierungen
5. Ausübung von aktiver Imagination und Gruppenimagination
6. Märchenarbeit
7. Grundlegung in das Menschenbild der analytischen Psychologie nach C.G. Jung
8. Gesprächsführung, Bildanalyse und Symbolerfassung
9. Prozessführung, Therapiebegleitung und Gruppendynamik

Die Weiterbildung umfasste 13 Seminarblöcke und zwei Intensivwochen.

Die eigene Reflexion der Seminarprozesse wurde anhand von 15 Protokollen nachgewiesen.

Die Weiterbildung setzt sich wie folgt zusammen:

Theorie (einschließlich Literaturstudium und -exzerpte)	200 Stunden
Methodik (einschließlich Übungsvorbereitungen)	250 Stunden
Selbsterfahrung (einschließlich protokollierter Seminarreflexion)	280 Stunden

Frau X ist berechtigt, den Titel

"Kreativtrainerin – MGT-Wien"

zu führen.

Die Seminarleitung: E.B.“

### **3. „Weiterbildungsbestätigung Mal- und Gestaltungstherapie, MGT-Seminarinstitut – Wien Graz, Innsbruck.**

Methodische Bereiche	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Malen mit verschiedenen Techniken und Interventionsmöglichkeiten</li> <li>• Auseinandersetzung mit diversen Gestaltungstechniken wie Plastizieren, dreidimensionalen Objekten, Collagen, Masken, Rollenspiel, Ritualisierungen</li> <li>• Farb- und Formverständnis sowie deren Interpretationsmöglichkeiten</li> <li>• Gestaltungstherapeutische Ausdrucksformen, kunsttherapeutische Methodik</li> </ul>
----------------------	---

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Ausübung von Gruppenimaginationen</i></li> <li>• <i>Systemische Märchenarbeit</i></li> <li>• <i>Grundlegung in das Menschenbild der analytischen Psychologie nach C.G. Jung</i></li> <li>• <i>Gesprächsführung, Bildanalyse und Symbolerfassung</i></li> <li>• <i>Prozessführung, Therapiebegleitung und Gruppendynamik</i></li> <li>• <i>Selbstständige Kurs- und Therapieverlaufsstätigkeit, Programmierung und Verlaufsanalyse (Projektarbeit)</i></li> </ul>		
<i>Seminar Umfang</i>	<i>21 Seminarblöcke, drei Intensivwochen.</i> <i>Die eigene Reflexion der Seminarprozesse wurde anhand von 24 Protokollen nachgewiesen.</i> <i>Zusätzlich wurde in einer zumindest 100 Stunden umfassenden Projektarbeit die Rolle der/des Mal- und Gestaltungstherapeuten(in) übernommen.</i> <i>Dieses Projekt wurde im Umfang von zumindest 20 Stunden in Einzel- und/oder Gruppensettings supervidiert.</i>		
<i>Stunden Umfang</i>	<i>Theorie (einschließlich Literaturrexzerpte)</i> <i>Methodik (einschließlich Nachbereitung)</i> <i>Selbsterfahrung mit gestalterischen Medien (einschließlich protokollierter Seminarreflexion)</i> <i>Studioarbeit mit kreativen Medien</i> <i>Projektarbeit</i> <i>Einzel- und/oder Gruppensupervision</i> <i>Nachgewiesene Berufspraxis (im psychosozialen, medizinischen bzw. pädagogischen Bereich)</i>	<i>186 Stunden</i> <i>360 Stunden</i>  <i>350 Stunden</i> <i>mind. 300 Stunden</i> <i>mind. 100 Stunden</i> <i>mind. 20 Stunden</i>  <i>mind. 500 Stunden</i>	

*G. X hat an der dreijährigen berufsbegleitenden Weiterbildung "Mal- und Gestaltungstherapie" teilgenommen und diese mit Erfolg absolviert.*

*Verbunden damit ist die Vergabe des Abschlusssdiploms „Mal- und Gestaltungstherapeutin“ MGT Seminarinstitut E.B., Institutsleiter (Wien, 30. März 2005).“*

#### **4. „Kursbesuchsbestätigung G. X**

*Wir bestätigen hiermit die Teilnahme der oben genannten Person zu folgenden Terminen:*

	<i>Sa 16.03.2002 11:00</i>	<i>So 17.03.2002 16:00</i>
	<i>Fr 26.04.2002 11:00</i>	<i>Sa 27.04.2002 16:00</i>
	<i>Sa 11.05.2002 11:00</i>	<i>So 12.05.2002 16:00</i>
	<i>Sa 08.06.2002 11:00</i>	<i>So 09.06.2002 10:00</i>
	<i>Mo 08.07.2002 15:00</i>	<i>So 14.07.2002 13:00</i>
	<i>Sa 21.09.2002 11:00</i>	<i>So 22.09.2002 16:00</i>
	<i>Mo 14.10.2002 15:00</i>	<i>So 20.10.2002 13:00</i>
	<i>Sa 09.11.2002 11:00</i>	<i>So 10.11.2002 16:00</i>
	<i>Sa 14.12.2002 14:00</i>	<i>So 15.12.2002 16:00</i>
	<i>Sa 11.01.2003 11:00</i>	<i>So 12.01.2003 16:00</i>
	<i>Sa 15.02.2003 11:00</i>	<i>So 16.02.2003 16:00</i>

<i>Kurszeiten:</i>	<i>Freitag oder Samstag von 11 – 20 Uhr, Sonntag von 9.30 – 16 Uhr</i>
<i>Kursort:</i>	<i>1180 Wien, Plenergasse 10</i>
<i>Intensivwoche</i>	<i>Seminarhotel Binder, 2872 Mönichkirchen 99</i>
<i>Kurszeit:</i>	<i>erster Kurstag 15 Uhr bis letzter Kurstag 13 Uhr</i>
<i>Kursinhalt:</i>	<i>Weiterbildung zur Mal- und Gestaltungstherapie</i>

*für die Seminarleitung: MGT – Seminarinstitut“*

*(Anmerkung: Bestätigung ohne Datumsangabe)*

### 5. „Kostenbestätigung (datiert mit 12.9.2005)

Hiermit bestätigen wir, dass im Jahr 2002 Frau G. X an der berufsbegleitenden Weiterbildungsveranstaltung "Mal- und Gestaltungstherapie" teilgenommen hat.

Die dafür anfallenden Kurskosten in der Höhe von

	Nettobetrag:	1.716,90
	plus 20 % MwSt.:	343,38
	Gesamtbetrag:	2.060,28

wurden von Frau X G. auf das Seminarkonto einbezahlt.

Das Seminar diene der weiteren beruflichen Qualifizierung und der Sicherung des Arbeitsplatzes.

Für Fahrtkosten und Unterkunft musste Frau G. X selber aufkommen.

für die Seminarleitung: MGT – Seminarinstitut“

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde mit Schreiben vom 28. September 2005 die Vorhaltsbeantwortung der Bw. dem Finanzamt zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt. In der diesbezüglichen Stellungnahme vom 14. März 2006 brachte das Finanzamt zu den ergänzenden Einwendungen der Bw. folgendes vor:

„In Ergänzung zum Vorlageantrag vom 20.10.2004 stellt das ho. Finanzamt klar, dass die von der Berufungswerberin G. X beantragten Kosten für Mal- und Gestaltungstherapie und Kreativtraining nach Ansicht des Finanzamtes keine Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellen und zwar weder Ausbildungskosten noch Fortbildungskosten. Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass das in diesen Kursen erworbene und auch vermittelte Wissen von allgemeiner Natur ist (siehe das von der Bw. vorgelegte Programm) und auch anderen Berufsgruppen sowie Einzelpersonen eine wertvolle Unterstützung anbieten kann. Von ihrem Arbeitgeber wurde lediglich bescheinigt, dass die Bw. ihr in diesen Kursen erworbenes Wissen sinnvoll in die tägliche Unterrichtsarbeit einbringen kann, von einer Notwendigkeit, diesen Kurs zu absolvieren, wird aber nicht gesprochen. Die von der Bw. vorgelegten Unterlagen und Bestätigungen ihrer Volksschule zeigen diese als engagierte Lehrerin, der es ein Anliegen ist, auf die individuellen Bedürfnisse der Kinder einzugehen, reichen aber nach Ansicht des ho. Finanzamtes für eine steuerliche Anerkennung als Werbungskosten i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht aus.“

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. März 2006 wurde die Stellungnahme des Finanzamtes der Bw. zur Kenntnisnahme übermittelt. In der Gegenäußerung vom 19. April 2006 erwiderte die Bw. dazu folgendes:

„Ich habe Ihnen im Laufe meiner Berufung schon sehr viele Argumente dargelegt, warum meine Weiterbildung in Mal- und Gestaltungstherapie sehr wohl eine Fortbildung ist. Anführen möchte ich noch, dass dieses Wissen nicht von allgemeiner Natur ist und diese Seminare auch nicht von allen möglichen Personen besucht werden können, da sie einer pädagogischen, psychologischen, sozialen oder medizinischen Grundlage und Basisausbildung bedürfen.

Ich gebrauche und benötige dieses mir vermittelte spezielle Wissen in meiner täglichen praktischen Unterrichtsarbeit. Dies ist notwendig, um den speziellen Anforderungsprofilen meiner SchülerInnen gerecht werden zu können.

Es ist dringend nötig, dass man als Lehrer auf die speziellen Defizite körperlicher, geistiger oder seelischer Natur der Kinder eine qualifizierte Antwort gibt.

Es ist einem Lehrer in Österreich freigestellt und obliegt seiner alleinigen Entscheidung, welche Fortbildung er für sich als dringend und notwendig erachtet. Wir Lehrer sind jedoch zur Fortbildung verpflichtet.



*Außenstehende Personen, dazu gehören auch Beamte des Finanzamtes, können auf Grund ihrer fehlenden pädagogischen Qualifikation nicht entscheiden, welche Fortbildung ein Lehrer für seinen Beruf als notwendig erachtet.*

*Außerdem verstoßen Sie gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und der Gleichbehandlung aller Lohnsteuerpflichtigen Staatsbürger, da Sie den anderen an diesem Kurs teilnehmenden Personen die steuerliche Anerkennung gegeben haben, mir aber dies verweigern, obwohl ich mich als alleinerziehende Mutter mit drei Kindern finanziell in einer sehr schwierigen Situation befinde.*

*Ich ersuche Sie nochmals sehr höflich meine Einwände zu meinen Gunsten zu berücksichtigen und mir diese Kosten als beruflich notwendige Fortbildung anzuerkennen.“*

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

Im gegenständlichen Berufungsfall ist ausschließlich strittig, ob die von der Bw. im Kalenderjahr 2002 zufolge des Besuches von Seminaren (Kursen) für "Mal- und Gestaltungstherapie und Kreativtraining" erwachsenen bzw. geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 2.742,03 die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit in Form von Werbungskosten im Sinne des § 16 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 erfüllen oder aber unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 zu subsumieren sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind und sie müssen in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2002 gültigen Fassung (BGBl. I Nr. 106/1999) sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten.

Berufsfortbildung liegt vor, wenn bereits ein Beruf ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung des bisherigen Berufes dienen (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Berufsausbildung hingegen ist gegeben, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Für die Klärung der damit im Zusammenhang stehenden wesentlichen Frage der Berufsidentität ist das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des jeweiligen Berufes darstellt (VwGH 16.9.1986, 86/14/0114; 30.1.1990, 89/14/0212).

In den EB zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 wird folgendes ausgeführt (1766 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP):

*"Hinsichtlich § 4 Abs. 4 Z 7 und § 16:*

*Abzugsfähig sollen in Zukunft sowohl Aus- als auch Fortbildungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen sein, wenn sie einer weiteren Berufsentwicklung in dessen ausgeübtem oder in*

*einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dienen. Im Vergleich zur bisherigen Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen ergeben sich daher folgende Erweiterungen: Abzugsfähig sind nicht nur Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, sondern auch solche, die im Zusammenhang mit einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf stehen (zB Umschulung Friseur - Kosmetiker oder Taxichauffeur - zu LKW-Chauffeur).*

*Abzugsfähig sind nicht nur Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf stehen. Dazu zählt auch der Besuch von berufsbildenden (höheren) Schulen und Fachhochschulen (zB HAK-Matura eines Buchhalters oder Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten) sowie von Sprachkursen (zB Italienischkurs eines Exportdisponenten mit Aufgabengebiet Export nach Italien).*

*Als Aus- und Fortbildungskosten sind insbesondere Kurskosten, Kosten für Lehrbehelfe, Nächtigungskosten und Fahrkosten anzusehen. ... Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen (Diplom- und Doktoratsstudium), und zwar auch dann nicht, wenn es sich um ein mit dem Erststudium qualifiziert verflochtenes Zweitstudium handelt. Aufwendungen für Fachhochschulstudien sowie für Universitätslehrgänge (einschließlich postgradualer Lehrgänge) sind hingegen abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der ausgeübten bzw. einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stehen.*

*Nach wie vor nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, die allgemeinbildenden Charakter haben (zB AHS-Matura) sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein )."*

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Soweit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerlicher Abzugsposten allerdings nur insoweit Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, sich einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben und unterliegt dem steuerlichen Abzugsverbot (vgl. VwGH vom 23.4.1985, 84/14/0119).

Des Weiteren ist zur steuerlichen Anerkennung von Aufwendungen bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern gleichfalls die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Berufsnotwendige Bildungsmaßnahmen liegen dann vor, wenn nachweislich ein zwingender Zusammenhang mit der Sicherung und Erhaltung von Einnahmen gegeben ist. Daher ist es ua. auch Aufgabe des Steuerpflichtigen, in Erfüllung der ihm obliegenden Mitwirkungspflicht, die für den Werbungs-

kostencharakter sprechenden Gründe (zB berufliche Veranlassung, berufliche Notwendigkeit, Verausgabung, Möglichkeit der Kostenaufteilung in beruflich und privat) im Verwaltungsverfahren eingehend darzulegen und nachzuweisen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne die Unterscheidung zwischen Fortbildung und Ausbildung jeweils nur in Bezug auf einen bestimmten Steuerpflichtigen beurteilt werden. Was für den, der einen Beruf erst anstrebt, Berufsausbildung ist, kann für den bereits Berufstätigen Berufsf Fortbildung darstellen (VwGH 10.9.1994, 93/14/0182).

Von einer beruflichen Fortbildung ist nur dann zu sprechen, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können (VwGH 30.1.1990, 89/14/0227). So hat beispielsweise der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7.9.1996, 92/14/0173 betreffend die Aufwendungen für NLP-Seminare bei einer Lehrerin für Mathematik und Physik ausgesprochen, dass ein derartiger Kurs keine berufsspezifische Fortbildung darstelle, da das in diesen Kursen vermittelte Wissen von allgemeiner Natur und auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit anwendbar sei.

Bei Anwendung der vom Verwaltungsgerichtshof im vorangeführten Erkenntnis aufgestellten Grundsätze auf den im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhalt ist auch bei den Seminaren "Mal- und Gestaltungstherapie sowie Kreativtraining" davon auszugehen, dass die erworbenen Kenntnisse auch außerhalb des Berufes als Volksschullehrerin anwendbar und nützlich sind. So ergibt sich aus den von der Bw. bekannt gegebenen Lehr- bzw.

Themeninhalten der Seminarbesuche (Aufstellungsarbeit, Rituale, Therapeut – Klient Malen, Karten und Bilder, Archetypen, Bildaufstellungen und Märchenarbeit, Traum und Bild, Malen und Gestalten aus dem Unbewussten, Messpainting, Bild und Diagnostik) sowie den Seminarinhalten laut der vorgelegten Kursbesuchsbestätigungen

(Weiterbildungsbestätigungen der Seminarleitung vom 1. März 2002 und vom 30. März 2005), dass die Kursprogramme von „Mal- und Gestaltungstherapie sowie Kreativtraining“ von so allgemeiner Art sind, dass diese nicht geeignet sind eine auf Volksschullehrer abgestellte berufsspezifische Wissensvermittlung aufzuzeigen. Fest steht daher, dass bereits die zu beurteilenden Lehrinhalte der in Rede stehenden Seminare zweifelsohne gegen eine ausschließlich auf Pädagogen zugeschnittene Fortbildungsmaßnahme sprechen.

Im Erkenntnis vom 29.11.1994, 90/14/0215 hat der Verwaltungsgerichtshof die Aufwendungen eines Lehrers für psychologische Seminare hingegen als abzugsfähige Kosten anerkannt, doch lagen in diesem Fall, im Gegensatz zum vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt, einwandfrei Fortbildungskosten vor, da bei einem "homogenen Teilnehmerkreis auf Probleme des Schulalltages abgestellte Programmpunkte" absolviert wurden.

Im gegenständlich zu beurteilenden Sachverhalt steht weiters unzweifelhaft fest, dass die Teilnahme von Angehörigen verschiedener Berufsgruppen (zB. Teilnehmer aus verschiedenen Sozialberufen) an den Kursen bzw. Seminaren für Mal- und Gestaltungstherapie und Kreativtraining jedenfalls als ein gewichtiges Indiz dafür zu werten ist, dass das bei den in Rede stehenden Kursen vermittelte Wissen von allgemeiner Art ist, d.h. nicht auf die Berufsgruppe von (Volksschul)lehrern begrenzt war. Dass die Mal- und Gestaltungstherapie eine Weiterbildung für Personen, welche in psychosozialen, pädagogischen, beratenden und ärztlichen Grundberufen arbeiten, darstellt und vielfältige Einsatzgebiete im pädagogischen, im sozialen, im spirituellen, im wirtschaftlichen sowie im ärztlich-klinischen Bereich als auch im eigenen Atelier (Künstler) und in der eigenen Praxis eröffnet (siehe Internetseite: [www.gestaltungstherapie.at](http://www.gestaltungstherapie.at)), ist unbestritten. Gleiches gilt jedoch auch für den privaten Bereich (zB durch Selbsterfahrungsprozesse) der Kursteilnehmer. In freier Beweiswürdigung kommt der Unabhängige Finanzsenat daher zu dem Schluss, dass eine derartige allgemein ausgerichtete Seminarausbildung gegen eine berufsspezifische Wissensvermittlung als Volksschullehrerin spricht.

In Anbetracht der Inhomogenität der Kursteilnehmer und mangels eindeutiger berufsspezifischer Seminarinhalte für Lehrer, sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Trennungsmöglichkeit zwischen der beruflichen und privaten Sphäre der strittigen Kurskosten. Wenn jedoch Aufwendungen (Ausgaben) an den Bereich der privaten Lebensführung, wie im Zusammenhang mit dem Besuch von Kursen für "Mal- und Gestaltungstherapie sowie Kreativtraining" angrenzen, und es im Einzelfall denkmöglich ist, dass sie durch die Lebensführung mitveranlasst sind, muss die Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Veranlassung durch die "Notwendigkeit" erfolgen. Die Notwendigkeit ist zwar im Allgemeinen kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffes. Im Zusammenhang mit einer Berufsfortbildung kann allerdings das Merkmal der Notwendigkeit ein sachlich geeignetes Kriterium für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein. Dies vor allem dann, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sichtbaren Nachprüfung durch die Finanzbehörden entzieht. Hinsichtlich möglicher Ermittlungsschwierigkeiten des Finanzamtes ist darauf hinzuweisen, dass der Steuerpflichtige für das Vorliegen von Werbungskosten die Feststellungslast trägt und damit zunächst den Sachverhalt darstellen muss. Die Notwendigkeit kann daher in derartigen Fällen ein verlässliches Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung bieten. Bei Aufwendungen, bei denen eine private Mitveranlassung nicht ausgeschlossen ist, ist die Notwendigkeit jedoch nicht im Sinne einer unerlässlichen Bedingung zu verstehen, sondern es kommt vielmehr darauf an ob die gesamten Aufwendungen, objektiv gesehen, eindeutig für den Beruf des Steuerpflichtigen

sinnvoll sind (vgl. die Erk. des VwGH 28. Oktober 1998, 93/14/0195, 27. Juni 2000, 2000/14/0096) oder nicht.

Dass in der heutigen, täglich sich verändernden und schwieriger werdenden pädagogischen Arbeitspraxis Kenntnisse und Gestaltungsprozesse (zB als Erweiterung der Beratungs-lehrerInnentätigkeit, Zusammenarbeit mit dem schulpsychologischen Dienst, Unterricht in Integrationsklassen, in der Sonderschulpädagogik und im Förderunterricht), die von der Bw. bei den absolvierten Kursen für Mal- und Gestaltungstherapie sowie Kreativtraining erworben wurden, nützlich sein können und auch im Regelunterricht Anwendung fanden, wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht angezweifelt. Diese Umstände vermögen jedoch für sich alleine noch keinen Nachweis dafür darzustellen, dass es sich bei den in Rede stehenden Seminaren um eine berufsnotwendige berufliche Fortbildungsmaßnahme einer Volksschul-lehrerin gehandelt hat. An dieser Beurteilung vermag auch die Stellungnahme (betr. Berufungsverfahren KJ. 2000) von Herrn E.B., Seminarleiter des MGT, vom 10. Dezember 2001 nichts zu ändern.

Auch der Hinweis der Bw. zufolge der Absolvierung der in Rede stehenden Seminarbesuche Schüler gestaltungspädagogisch besser betreuen zu können oder Gewaltpotential von Schülern erfolgreich begegnen zu können, vermag eine Notwendigkeit nicht aufzuzeigen zumal die Bw. laut Aktenlage eindeutig nicht als Sonderschulpädagogin oder als Beratungs- bzw. Betreuungslehrerin tätig ist. Nur die Tätigkeit der Beratungslehrer ist eine dem Sonder-schulunterricht vergleichbare Unterrichts- und Erziehungstätigkeit im Rahmen von therapeutisch – funktionellen Übungen (siehe § 27 Abs. 4 Kärntner Schulgesetz, LGBl Nr. 58/2000 idgF). Dem von der Bw. angesprochenen erhöhten Bildungs-, Erziehungs- und Beziehungsbedarf trägt der Bezirksschulrat dadurch Rechnung, dass er nach Feststellung des erforderlichen Betreuungsbedarfes (zB zur integrativen Betreuung verhaltensauffälliger bzw. entwicklungsverzögerter SchülerInnen) der anfordernden Schule Beratungslehrer zur therapeutischen Unterrichtsverpflichtung zum Dienst zuteilt.

Im Übrigen weist die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 2005 selbst darauf hin, dass vom Pädagogischen Institut im Rahmen berufsspezifischer Bildungsangebote für Lehrer (= homogener Teilnehmerkreis) ua. auch Seminare wie „Kunst und gestaltpädagogische Möglichkeiten“ angeboten worden wären.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (Seminar- und Kursinhalte, Inhomogenität der Kursteilnehmer, Tätigkeitsbild der Bw. und des Vorliegens berufsspezifischer Bildungsangebote durch das Pädagogische Institut) ergibt sich, dass eine berufliche Notwendigkeit für den Besuch der in Streit stehenden Seminare durch die Bw. nicht vorlag.

In der Berufungsschrift vom 30. Jänner 2004 wurde von der steuerlichen Vertreterin der Bw. unter Verweis auf die LStR 2002, Rz 358, u.a. vorgebracht, dass die von der Bw. in den Seminaren für "Mal- und Gestaltungstherapie" erworbenen Kenntnisse in deren Unterricht in einem wesentlichen Umfang verwertet werden konnten, da diese immer bemüht gewesen wäre, moderne Unterrichtsmethoden zur Anwendung zu bringen. Auch hätte die Bw. als Volksschullehrerin es in zunehmendem Ausmaß mit "schwierigen Kindern" zu tun und diese hätte mit einem "alten" Unterrichtsstil keinen ausreichenden Schulerfolg der Schüler erreichen können.

Dem Argument der steuerlichen Vertreterin der Bw., nämlich dass von einer Bildungsmaßnahme (Berufsfortbildung oder Berufsausbildung) im Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer verwandten Tätigkeit dann gesprochen werden kann, wenn die durch die Bildungsmaßnahme (Seminare, Kurse, etc.) erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können, wird auch vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt.

Es gilt daher den Sachverhalt auch in diese Richtung zu erforschen, ob das durch die in Rede stehenden Seminarbesuche erworbene Wissen in einem wesentlichen Umfang von der Bw. als Volksschullehrerin verwertet werden konnte.

Wie bereits ausgeführt wurde steht für den Unabhängigen Finanzsenat an Sachverhaltsfeststellungen fest, dass die Seminarprogramme und -inhalte nicht ausschließlich auf das Berufsfeld von Volksschullehrern, also auf keinen homogenen Teilnehmerkreis ausgerichtet gewesen waren und folglich auch nicht von einer überwiegend berufsspezifischen Wissensvermittlung gesprochen werden kann.

Auch die Aussage in der Schulleiterbestätigung vom 19. September 2005, die Bw. könne durch die bei den Seminarbesuchen in Mal- und Gestaltungstherapie und in Kreativtraining erworbenen Kenntnisse in die tägliche Unterrichtsarbeit integrieren, vermag keinen aussagekräftigen Nach- bzw. Beweis dafür darzustellen, dass die durch die in Rede stehenden Seminarbesuche von der Bw. erworbenen Kenntnisse tatsächlich in einem wesentlichen Umfang als Volksschullehrerin verwertet worden seien. Ebenso wenig vermochte die Bestätigung der Direktorin daher eine Notwendigkeit der Absolvierung der in Rede stehenden Seminare zu begründen bzw. aufzuzeigen. Evident ist hingegen, dass von der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens kein konkretes Seminarmodul nachgewiesen werden konnte, welches auf die von ihr selbst angesprochenen Probleme des Berufsalltages (zB. der Förderung von Schülern mit Dyskalkulie oder Legasthenie) abgestellt gewesen war. Auch vermochte die Bw. keine Nachweise für ihre Behauptung zu erbringen, dass durch die Lehrinhalte der Seminare tatsächlich „moderne Unterrichtsmethoden“ vermittelt worden seien,

welche diese im Volksschulunterricht in einem wesentlichen Umfang zur Anwendung bringen konnte.

Fest steht auch, dass es sich bei den in Streit stehenden Kosten im Zusammenhang der Seminarbesuche für „Mal- und Gestaltungstherapie sowie Kreativtraining“ nicht um Aufwendungen gehandelt hat, ohne die die Stellung der Bw. gefährdet oder ihr Fortkommen gehemmt gewesen wäre. Aber auch in dem Umstand, dass die Bw. unzweifelhaft gewisse Inhalte ihrer Seminarkenntnisse im Rahmen des „Bildnerischen Gestaltens“ einbrachte und sich mit ihrer Klasse ua. an der Gestaltung eines Künstlerpfades beteiligte etc. vermag eine berufsspezifische Bedingtheit und Notwendigkeit der strittigen Seminarbesuche nicht aufzuzeigen.

Auch die Argumentationslinie der Bw., dass andere Kursteilnehmer die Aufwendungen im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Seminaren mit Erfolg als Werbungskosten absetzen konnten, geht ins Leere und führt nicht dazu, dass bei der Bw. als Volksschullehrerin den strittigen Seminarbesuchen für „Mal- und Gestaltungstherapie sowie Kreativtraining“ der Charakter einer Fortbildungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 beizumessen ist. Dies deshalb, da die Beurteilung und (behauptete) Anerkennung von Werbungskosten bei anderen Seminarteilnehmern auf Grund des konkreten Sachverhaltes des jeweiligen Einzelfalles gelöst worden war und Rechte daraus auf den vorliegenden Berufungsfall jedoch nicht ableitbar sind. Ebenso ist es daher ohne jegliche Bedeutung, ob ein Finanzamt etwa gegenüber anderen Abgabepflichtigen nicht in gleichartiger Weise wie gegenüber der Bw. vorgegangen ist (vgl. VwGH 24.4.1997, 93/15/0069).

Wenn von einer notwendigen berufsspezifischen Fortbildungsmaßnahme, wie nach dem derzeitigen Sachverhalt gegeben, nicht gesprochen werden kann, ist das gegenständliche Berufsbegehren jedoch auch auf das Merkmal bzw. Vorliegen einer eventuell artverwandten Ausbildungsmaßnahme hin zu untersuchen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist von einer "Ausbildung" grundsätzlich dann zu sprechen, wenn das in Schulen und Kursen (Seminaren) vermittelte Wissen eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe darstellt und folglich nicht nur der spezifischen fachlichen Weiterbildung (= Fortbildung) in einem ausgeübten Beruf dient (vgl. dazu die eingangs angeführten Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000).

Aus dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten kann der Unabhängige Finanzsenat nicht entnehmen, dass die in Rede stehenden Bildungsmaßnahmen als eine Grundlage für einen "neuen artverwandten Beruf" einer Volksschullehrerin dienen sollten. Die gewählten Bildungsmaßnahmen mögen sicherlich dazu befähigen, einen anderen als den bisherigen Beruf,

nämlich den einer "Kunsttherapeutin" im Rahmen einer "Lebens- und Sozialberatungstätigkeit" auszuüben und liefern demnach die unterstützenden Grundlagen für einen neuen (therapeutischen) Beruf, weshalb die in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten jedenfalls einer "Ausbildung" dienend anzusehen wären. Das Berufs- und tätigkeitsbild der Kunsttherapie stellt beispielsweise eine bewusste und erfahrene Begleitung im Krankheits- und Gesundheitskontinuum dar. Es handelt sich dabei um einen schöpferischen Prozess, der sich zwischen dem Klienten, seinem Werk und dem Kunsttherapeuten als Wechselbeziehung entwickelt. Der Kunsttherapeut begleitet den kunsttherapeutischen Prozess mit innerem Verständnis, bewusst machenden Hinweisen und Ermunterung zur Transformation (Definition entnommen der Internetseite: [www.fachverband-mal-und-gestaltungstherapie.at/Berufsbild](http://www.fachverband-mal-und-gestaltungstherapie.at/Berufsbild)).

Schon aus dem Vorstehenden ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat, dass ein derartiger für die Abzugsfähigkeit mit (dem ausgeübten oder) einem artverwandten Beruf erforderlicher Zusammenhang gegenständlich verneint werden müsse. Nach der Verkehrsauffassung liegt der Schwerpunkt der Tätigkeit einer Volksschullehrerin in der Vermittlung von Fähigkeiten, Fertigkeiten und Kenntnissen im pädagogischen Bereich. Ziel der im ausgeübten Beruf als Volksschullehrerin zu beurteilenden Leistungen ist es vordergründig, den Schülern Wissen und Fähigkeiten an Hand von entsprechenden Lehrplänen zu vermitteln. Die Ausbildung zur Kunsttherapeutin stellt hingegen dem Inhalt nach keine spezifische fachliche Weiterbildung im bisher ausgeübten oder einem artverwandten Beruf einer Volksschullehrerin dar. Vielmehr stellt diese Ausbildung eine umfassende Ausbildungsgrundlage für kunsttherapeutische Behandlungsverfahren zur Besserung oder Heilung von seelisch bedingten, seelisch - körperlichen Leiden, dar, und es ist folglich insoweit daher von einem anderen nicht dem Berufsbild einer Volksschullehrerin artverwandten Berufsbild auszugehen. Nach der Verkehrsauffassung verlangt der Beruf einer Volksschullehrerin pädagogische Kenntnisse, nicht jedoch therapeutische Fähigkeiten. Es mag durchaus sein, dass verschiedene Kenntnisse, Methoden und Techniken aus dem Bereich der Mal- und Gestaltungstherapie und des Kreativtrainings auch für eine Volksschullehrerin vorteilhaft sind, dadurch werden aber der Beruf einer Volksschullehrerin und der einer "Kunsttherapeutin" im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit als Lebens- und Sozialberaterin nicht zu artverwandten Berufen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988.

Dem Finanzamt ist daher Recht zu geben, wenn es die in Streit stehenden Seminar- aufwendungen für Mal- und Gestaltungstherapie sowie für Kreativtraining auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes weder als Fortbildungskosten noch als Ausbildungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 qualifiziert hat und den Abzug als Werbungskosten der Bw. verwehrt hat.



Da eine Aufteilung der strittigen Seminarkosten in einen der beruflichen Sphäre zuzuordnenden und einen der nichtabzugsfähigen Privatsphäre zuzuordnenden Anteil nach nachvollziehbaren objektiven Kriterien nicht möglich ist, muss der gesamte Aufwand nach dem bereits eingangs zitierten Aufteilungsverbot den nichtabzugsfähigen Ausgaben zugerechnet werden (vgl. VwGH 15.04.1998, 98/14/0004, und VwGH 27.06.2000, 2000/14/0096).

Sonach war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 14. September 2006