



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Profitax Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1010 Wien, Bibergasse 22, vom 11. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 17. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Volkschullehrerin in einer Montessoriklasse. Im Jahr 2006 beantragte sie in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung die Berücksichtigung erhöhter Werbungskosten u.a. für einen Schauspiellehrgang als Fortbildungsmaßnahme und der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen, wie Kursgebühren, Reisekosten und Tagesdiäten.

Begründend führte die Bw. folgendes aus:

Bei der Schule der Bw. handelt es sich um eine Schule mit kreativem Schwerpunkt und Montessoripädagogik. Die Bw. ist im Bereich des kreativen Schwerpunktes für die Schauspielarbeit zuständig und hat auch schon an der Schule bei einigen Theateraufführungen Regie geführt und die Inszenierung geleitet.

Aus einer Kursbestätigung vom 24. September 2006 ist ersichtlich, dass die Bw. am AGB Schauspielbasislehrgang (handschriftlich hinzugefügt wurde der Zusatz: „*Für Kinder und Erwachsene im pädagogischen Bereich*“) im Umfang von 180 Seminarstunden, 3 Gruppensupervisionen, 2 Einzelsupervisionen und 25 Peergroup von Jänner bis September 2006 teilgenommen hat. Folgende Kompetenzen wurden dabei erworben:

- a) Selbständiges Erarbeiten, Gestalten und Inszenieren von Rollen, Szenen und Stücken
- b) Anwendung von Methoden zur selbständigen Weiterentwicklung als SchauspielerIn
- c) Anleitung von Gruppen zur Erarbeitung und Aufführung von Theaterstücken
- d) Aufführungspraxis an einem etablierten Theater (Ensembletheater Wien).

Im Einkommensteuerbescheid vom 17. Dezember 2009 wurden lediglich Werbungskosten in Höhe von 979,60 € anerkannt, wobei die Ausgaben für den Schauspiellehrgang nicht als Werbungskosten gewährt wurden mit der Begründung, dass gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG bei den einzelnen Einkunftsarten Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden dürfen, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit der steuerpflichtigen Person erfolgen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung bestehe die wesentliche Aussage des § 20 EStG darin, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung zur Gänze nicht abzugsfähig sind. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil sei nicht zulässig. Die Ausgaben für den Schauspielkurs finden daher keine Anerkennung als Werbungskosten.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. mit Schreiben vom 11. Jänner 2010 fristgerecht Berufung und begründete diese wie folgt:

Bei der Schule handle es sich um eine Schule mit kreativem Schwerpunkt und Montessoripädagogik. Das Arbeitsfeld und die Fähigkeit zur Differenzierung und Individualisierung müssen erfüllt werden. Speziell im künstlerischen Bereich werden sehr große Anforderungen an die Pädagogen gestellt, was in der Schule der Bw. mit zusätzlichem kreativem Schwerpunkt einen ganz besonderen Stellenwert einnehme. Im gegenständlichen Fall habe sich ein ganz besonderer Schwerpunkt im Bereich der Theaterpädagogik angeboten, der mit Theaterproduktionen in den Jahren 2004 bis 2008 schon große Erfolge verbuchen konnte. Zirkustheater, Formtheater sowie szenisches Rollentheater wurden mit der jeweiligen Jahrgangsklasse aufgeführt.

Beigelegt wurden Angaben zum Österreichischen Lehrplan für Volksschulen, wobei der siebente Teil (Seiten 115 bis 117) und der neunte Teil (Seiten 239 bis 240) expressis verbis angeführt wurden.

Die von der Bw. zitierten Stellen des Lehrplans lauten:

*Die unverbindliche Übung "**Darstellendes Spiel**" baut sowohl auf dem Lehrplan der Vorschulkasse auf (siehe verbindliche Übung: „Spiel“) als auch auf dem „Lernen im Spiel“, das in den allgemeinen Bestimmungen des Lehrplanes für die Grundschule als Lernform in allen Pflichtgegenständen empfohlen wird.*

Das „Darstellende Spiel“ dient vor allem der Persönlichkeitsentwicklung des Kindes. Im Einzelnen geht es darum,

- die Lust am Spiel, die Lebensfreude und Heiterkeit der Kinder zu erhalten*
- sich mit den eigenen Gefühlen, Ideen, Wünschen und Bedürfnissen auseinander zu setzen (Selbsterfahrung) und das Selbstwertgefühl zu stärken*
- sich in die Rolle des anderen hineinzuversetzen (Empathie)*
- kooperative Verhaltensweisen zu entwickeln (soziales Lernen)*
- Spannungen zu lösen und Aggressionen im Spiel abzubauen*
- Fantasie, Kreativität und divergentes Denken weiterzuentwickeln*

„Darstellendes Spiel“ ist im weitesten Sinn „Lernen durch Erfahrung“, betont dabei alle musischen Komponenten und enthält wesentliche Zielsetzungen des sozialen Lernens und der Politischen Bildung.

LEHRSTOFF:

Interaktionsspiele zum Aufbau von Kontakt- und Spielbereitschaft: Lockerungs- und Vertrauensspiele, Kontakt- und Kommunikationsspiele, Sensibilisierungsspiele, Spiele zur Entspannung, zur Konzentration und zum Abbau von Aggressionen, Spiele ohne Sieger

Ausdrucksübungen zur Förderung der Spielfähigkeit- und Fertigkeit: Alle Formen des nonverbalen Repertoires wie Mimik, Gestik, Tanz, Pantomime ..., Verbale Ausdrucksmöglichkeiten mit Lauten, Musik, Sprache ...

Improvisationen zum Einstieg ins Rollenspiel: Einfache Bewegungs- und Sprechszenen, pantomimische Darstellung, Geräuschbilder, Schatten-, Figuren-, Masken und

Puppenspiel, Tanz- und Bewegungsspiel, Animation, Singspiel, eventuell auch Planspiel, Parodie, Kabarett und episches Theater.

Auseinandersetzung mit verschiedenen technischen Mitteln und Requisiten: *Verkleidungen, Tücher, Stäbe, Gebrauchsgegenstände, Licht, Tontechnik, Musik in allen Formen, Kostüme,*

Masken, Bühnenbild ..., Einsatz von Film und Video als Kontrollhilfe und zur Dokumentation

DIDAKTISCHE HINWEISE:

Die Auswahl der Spielinhalte richtet sich in erster Linie nach den Bedürfnissen und Interessen der Kinder. Das Kind soll auf spielerische Weise, lustbetont, ohne jeden Leistungsdruck lernen, seine individuellen Fähigkeiten zu erleben und darzustellen. Das „Darstellende Spiel“ bietet dem Kind eine Möglichkeit der Selbsterfahrung im Rahmen einer Gemeinschaft. Beim „Darstellenden Spiel“ soll der Spielprozess im Vordergrund stehen. Das Spiel vor Zuschauern kann, muss aber nicht das Ziel sein. Die Rolle des Lehrers erfordert ein einfühlsames Verhalten den Spielern und den Spielprozessen gegenüber. Leistungsbeurteilungen sollten vermieden werden. Beim „Darstellenden Spiel“ ist – neben dem Spiel in der gesamten Gruppe – das Spiel in Kleingruppen anzustreben. Das Mitspielen und das Darstellen von Rollen sollten immer auf der Freiwilligkeit der Spieler beruhen (Seiten 237 f, Lehrplan für Volksschulen, abrufbar unter www.bmukk.gv.at/medienpool/14055/lp).

*Das Unterrichtsfach „**Spiel**“ ist eine Möglichkeit des Lernens, die dem Entwicklungsstand des Schulanfängers in besonderer Weise angemessen ist. Durch den handelnden Umgang mit den Dingen im Spiel werden grundlegende Erfahrungen und Einsichten für das anschauliche Denken des Kindes erworben.*

Im Spiel sollen alle Bereiche der Entwicklung stimuliert und gefördert werden:

- die Spontanität und das schöpferische Tun,*
- die Freude am eigenen Körper und an den eigenen Bewegungen,*
- die Bereitschaft, mit anderen Menschen in Kontakt zu treten und die eigenen Rolle innerhalb einer Gemeinschaft zu finden,*
- die Wahrnehmung und das Denken,*
- das Sprachverständnis und die sprachliche Ausdrucksfähigkeit,*
- die Lern- und Leistungsbereitschaft.*

Die verbindliche Übung „Sprachen und Sprechen, Vorbereitung auf Lesen und Schreiben“ gliedert sich in „Sprache und Sprechen“ und „Vorbereitung auf Lesen und Schreiben“.

Bei „Sprache und Sprechen“ geht es im Einzelnen darum,

- die Erweiterung der Sprachfähigkeit der Kinder behutsam zu fördern,*
- zu einer adäquaten Verwendung der Standardsprache hinzuführen – ausgehend von der individuellen Sprache des Kindes,*
- die verfügbaren sprachlichen Mittel der Kinder zu üben, zu erweitern und als Verständigungsmittel zunehmend besser und sicherer einsetzen zu lernen,*
- den kreativen Umgang mit der Sprache zu fördern,*
- im Gebrauch der Sprache eine gewisse Sicherheit und Selbständigkeit zu erreichen und*
- die Erlebnis- und Ausdrucksfähigkeit durch die Begegnung mit Literatur anzuregen, das Verständnis für die Umwelt anzubauen und das schöpferische Denken zu fördern.*

Darunter fallen situationsbezogenes Sprachhandeln (Alltagssituationen sprachlich bewältigen, Auskunft einholen, Bedürfnisse äußern,...), Erzählen und Zuhören /Erlebtes und Beobachtetes erzählen, Zuhören und Verstehen, gehörtes Wiedergeben), Miteinander sprechen (Vorformen des Gesprächs, einfache Gesprächsregeln,...), Bewältigung und Klärung von Emotionen durch Sprache (eigene Gefühle, Empfindungen und Emotionen äußern, Emotionen bewältigen,...) und Erweiterung der Sprachfähigkeit).

Mit einem Ersuchen um Ergänzung vom 16. Februar 2010 wurde die Bw. aufgefordert folgende Unterlagen zu übermitteln: Vorlage von Seminarbeschreibungen, Seminarinhalten, Stundenplänen etc. betreffend Schauspiel Basislehrgang, sowie der Teilnehmerliste des Seminars (samt Angabe der Berufe der Teilnehmer). Weiters wurde die Bw. in diesem Schreiben gefragt, ob die Absolvierung dieses Kurses Voraussetzung dafür war, bestimmte Stunden halten zu dürfen. Wenn ja, sei dies belegmäßig nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 3. März 2010 beantwortete die Bw. den Vorhalt wie folgt:

Die Absolvierung des streitgegenständlichen Schauspielkurses diente unmittelbar und ausschließlich für die Lehrtätigkeit. Die Bw. habe daraus keinen privaten Nutzen gezogen. Bei der Schule handle es sich um eine Schule mit Montessoripädagogik und kreativen Schwerpunkt. Als Pädagogin habe sie eine Fortbildungsverpflichtung, der sie sehr gewissenhaft nachkomme. Als die Bw. im Jahr 2003 aus der Arbeitslosigkeit heraus diese Stelle als Volksschullehrerin bekam, sei es ihr klar geworden, dass eine fundierte Aus- und Fortbildung ihre Einkommenssituation unmittelbar absichern und verbessern könne. So habe sie sich entschlossen, jenen sehr kostspieligen Kurs zu absolvieren.

Sie habe sich dazu entschlossen, ihren kreativen Schwerpunkt auf den Bereich der Schauspielarbeit zu legen und habe auch schon bei einigen Theateraufführungen an der Schule Regie geführt und die Inszenierung geleitet. Bei dem diesjährigen Schauspiellehrgang handle es sich um eine fundierte Ausbildung des AGB, bei der über 9 Monate große Bereiche der Schauspielarbeit durchgenommen und erarbeitet wurden. Für die Bw. sei das selbständige Erarbeiten, Gestalten und Inszenieren von Rollen, Szenen und Stücken, sowie die Arbeit zur Anleitung von Gruppen zur Erarbeitung und Aufführung von Theaterstücken ein wichtiger und wesentlicher Punkt für ihre Arbeit mit den SchülerInnen gewesen. Ohne die Absolvierung der Seminarmodule wäre die Bw. nicht in der Lage gewesen mit den SchülerInnen Schauspielarbeit, die im Lehrplan der Volkschule im Bereich der „Sprache“ verankert ist und seit den Einsparungen im schulpolitischen Bereich auch den Freiigenstand „Darstellendes Spiel“ umfasst, durchzuführen. Die Absolvierung des Schauspielkurses war also Voraussetzung für das Halten jener Stunden.

Inhalte und Beschreibung der Kursinhalte:

Module des Schauspielkurses:

- 1) Grundlagen des Schauspiels (Einführung in Schauspielarbeit nach Stanislawski, Straberg, Grotowski, Boal, Zaporah, u.a.)
- 2) Körper und Stimme (Körpertraining, nonverbales Spiel, Stimmarbeit nach Linklater, Sprechtechnik, Arbeit mit Text)
- 3) Emotionales Basistraining (Impulsarbeit, Theateraufstellungen, emotionale Bilder, Motivation von Rollen, Improvisation mit Texten)
- 4) Rollenarbeit (vom Impuls zur Rolle, introspektive Rollenarbeit, Personage, Rollenanalyse, Spiel mit Requisiten, Maske)
- 5) Szenen- und Stückarbeit (von der Rolle zum Stück, Szenen und Stückanalyse, Coaching in der Rollenarbeit, Arbeit mit Objekten)
- 6) Intensivwoche (Vertiefung des Gelernten und selbständige Anwendung auf die Erarbeitung der Stücke)
- 7) Inszenierung der Stücke (Aufführungspraxis im Theater)

Stundenplan:

Die einzelnen Module (bis auf Modul 6) fanden von Jänner bis September 2006 statt:

27. bis 29. Jänner 2006

10. bis 12. März 2006

21. bis 23. April 2006

19. bis 21. Mai 2006

23. bis 25. Juni 2006

22. bis 24. September 2006

Die einzelnen Seminarinhalte wurden auf folgende Zeiten aufgeteilt:

Freitag, 19.00 bis 22.00

Samstag, 9.00 bis 19.00

Sonntag, 9.00 bis 17.00

Das Modul 6 fand vom 13. bis 19. August 2006 in Altmünster am Traunsee statt. Seminarzeit war täglich 9.00 bis 17.00.

Laut Kursbeschreibung der AGB-Weiterbildungsangebote (<http://www.agb-seminare.at>) wird folgende Zielgruppe definiert:

- a) An Schauspiel Interessierte, die ihre Spielfreude vertiefen und ihre darstellenden Ausdrucksmöglichkeiten erweitern wollen.
- b) Personen in pädagogischen, sozialen und beratenden Berufen, die eigene theatrale Erfahrungen sammeln und im Anleiten von Gruppen anwenden wollen.
- c) (lernende) SchauspielerInnen und PerformerInnen, die Methoden erlernen wollen, mit denen sie sich selbstständig weiterentwickeln können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, wogegen die Bw. einen Vorlageantrag stellte, den sie folgendermaßen begründete:

Nachdem die beantragten Fortbildungsmaßnahmen im Rahmen der Berufungsvorentscheidung mit der Begründung vom Finanzamt abgelehnt wurden, dass auch Privatpersonen Interesse am besuchten Kurs haben könnten und die vermittelten Kursinhalte von allgemeiner Natur und nicht ausschließlich berufsspezifisch seien, und deshalb die diesbezüglichen Kursgebühren, Reisekosten und Tagesdiäten nicht anzuerkennen seien, ist folgendes entgegenzuhalten.

Dass auch Teilnehmer aus privatem Interesse an einem Seminar für Webdesign Interesse haben könnten, mag etwa nicht die berufliche Notwendigkeit eines Programmierers an einer derartigen Veranstaltung ausschließen, weshalb der Einzelfall beurteilt werden sollte und eine allgemeine Versagung der Abzugsfähigkeit der angesetzten Kosten unsachlich erscheinen würde.

Das Arbeitsfeld der Bw. als Montessoripädagogin umfasse einen weit gefächerten Bereich. Zahlreiche Aufgaben und die Fähigkeit zur Differenzierung und Individualisierung müssen erfüllt werden. Speziell im künstlerischen Bereich werden dabei sehr große Anforderungen an die Pädagogen gestellt, was in der gegenständlichen Schulform mit kreativem Schwerpunkt und Montessoripädagogik einen ganz besonderen Stellenwert einnehme. In diesem Fall habe sich ein ganz besonderer Schwerpunkt im Bereich der Theaterpädagogik angeboten, der mit Theaterproduktionen in den Jahren 2004 bis 2008 schon große Erfolge verbuchen konnte. Zirkustheater, Forumtheater, wie szenisches Rollentheater wurden mit den jeweiligen Jahrgangsklassen aufgeführt, womit die Ausübung der erlangten Fähigkeiten im Rahmen der beruflichen Tätigkeit als erwiesen gelten müsse.

In der Bescheidbegründung wurde auf die Entscheidung des VwGH 27.6.2000, [2000/14/0096](#) verwiesen, wonach auf die berufliche Notwendigkeit zu schließen sei, um einen Zusammenhang mit der Einkünftezielung herstellen zu können. Zwar werde in der Bescheidbegründung angenommen, dass auch private Personen Interesse an einer derartigen Fortbildung haben könnten – weshalb allerdings die seitens der Bw. erläuterte Notwendigkeit nicht bestehen sollte, wurde allerdings im Wesentlichen nicht behandelt, wobei in der Bescheidbegründung bloß angeführt werde, dass die Notwendigkeit alleine aus dem Lehrplan für die Grundschule nicht abzuleiten sei, nicht jedoch auf die bereits von der Bw. ausgeführten spezifischen Bedürfnisse dieses Lehrinhaltes im Rahmen der Montessori-Pädagogik eingegangen werde.

Um Fortbildung handle es sich, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessere, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Daneben seien seit dem Jahr 2000 auch Ausbildungsmaßnahmen abzugsfähig, sofern der oben genannte Zusammenhang bestehe. Maßgebend sei die konkrete Tätigkeit des Steuerpflichtigen und nicht ein abstraktes Berufsbild. Nach wie vor nichtabzugsfähig seien dagegen Bildungsmaßnahmen, die allgemeinen Charakter haben, sowie Aufwendungen für Ausbildungen, die der privaten Lebensführung dienen (z.B. Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik,...) (Doralt, Kommentar zum EStG, § 16, Tz 203/2-5).

Die Bw. habe nach Ansicht ihres steuerlichen Vertreters durch ihre Ausführungen die konkrete Bezugnahme auf ihre eigene Berufssituation nachgewiesen, dass die Bildungsmaßnahmen in

Ausübung des bisherigen Berufes verwertet werden würden. Damit sollte glaubhaft gemacht werden können, dass der Lehrgang nicht aus privatem Interesse, sondern aus konkreter beruflicher Notwendigkeit besucht wurde, wobei nicht zuletzt das Verhältnis der für die Bw. nicht unwesentlichen Kosten zu ihrem Verdienst eine ausschließlich berufliche Veranlassung unterstützen sollte.

Abschließend wurde angeführt, dass eine private Verwertung der im Rahmen der Fortbildungsveranstaltung erlangten Fertigkeiten ausgeschlossen werden könne, da weder bisher eine private Schauspielerei ausgeübt wurde, noch zukünftig die private Tätigkeit als Schauspieler, z.B. im Rahmen von Laienveranstaltungen angestrebt werde.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. unter Würdigung aller Umstände die vollständige Berücksichtigung der angesetzten Aufwendungen als Werbungskosten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen einer Montessori-Pädagogin für einen Schauspiel-Basislehrgang und der damit in Zusammenhang stehenden Kosten als Werbungskosten.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG gehören Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, zu den Werbungskosten.

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

Um Fortbildung handelt es sich nach Lehre und Rechtsprechung dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 21.12.2005, [2001/14/0102](#); VwGH 24.6.2004, [2001/15/0184](#)). Daneben sind auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen, abzugsfähig. Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen (Doralt, EStG, § 16 Tz 203/3).

Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (Doralt, EStG, § 16 Tz 203/4/1).

Nicht abzugsfähig sind dagegen Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen (z.B. Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, B-Führerschein). Dienen die Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus; ein Indiz für die berufliche Veranlassung ist idR die berufliche Notwendigkeit. Dienstfreistellungen oder Bescheinigungen des Dienstgebers über die Zweckmäßigkeit reichen zum Nachweis der Notwendigkeit nicht aus (VwGH 22.9.2000, [98/15/0111](#), Doralt, EStG, § 16 Tz 203/5).

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die mit einem Schauspielkurs verbundenen Aufwendungen (Kursgebühren, Fahrtkosten und Diäten) als Fortbildungskosten im Rahmen der Werbungskosten abziehbar sind. In dem Zeitraum, in dem die Kurse bestehend aus Grundlagen des Schauspielens, Körper und Stimme, emotionales Basistraining, Rollenarbeit, Szenen- und Stückarbeit und Inszenierung absolviert wurden, war die Bw. als Volksschullehrerin einer Montessori-Klasse beschäftigt. Die Kurse fanden überwiegend von Freitag 19.00 Uhr bis Sonntag 17.00 Uhr statt, sodass eine Dienstfreistellung seitens des Arbeitgebers nicht notwendig war.

Aus dem oben wiedergegebenen Inhalt der Kurse lässt sich ableiten, dass die in den Kursen vermittelten Fähigkeiten von allgemeiner Natur bzw. speziell für Schauspielschüler zugeschnitten sind, und folglich für die berufliche Tätigkeit der Bw. eher in einem untergeordneten Ausmaß verwertet werden können, wie sich aus dem von der Bw. zitiertem Lehrplan ergibt.

Gemäß der Kursbeschreibung auf der Homepage im Internet (www.agb-seminare.at) steht das angebotene Programm jedem „*an Schauspiel Interessiertem, die ihre Spielfreude vertiefen und ihre darstellenden Ausdrucksmöglichkeiten erweitern wollen*“, offen. Danach war dieses Seminar bzw. Lehrgang nicht spezifisch auf die Berufsgruppe der Bw. ausgerichtet, sondern es konnte jeder an diesem Seminar teilnehmen. Da die Bw. auch die vom Finanzamt verlangte Teilnehmerliste nicht vorgelegt hat, kann nicht daraus geschlossen werden, dass es sich um einen spezifischen Teilnehmerkreis, bestehend aus Pädagogen handelt. Dies wird weiters durch die Tatsache untermauert, dass dieser Lehrgang allgemein und nicht von einem schulspezifischen bzw. schulnahen Fortbildungsinstitut angeboten wird.

Der in der Berufung von der Bw. geäußerten Ansicht, dass ein allgemeines Interesse sowie eine Anziehungskraft der strittigen Fortbildungsmaßnahmen auf Personen, die auf Grund privaten Interesses diese Kurse absolvieren, ausgeschlossen werden könne, ist entgegen zu treten. Im Übrigen ist auch ein privates Interesse an einem Schauspielkurs, etwa für Hobbyschauspieler, denkbar.

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Zusammenhang mit der Einkunftszielung nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet ein verlässliches Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 27.6.2000, [2000/14/0096](#)).

In diesem Sinn entschied der Verwaltungsgerichtshof bezüglich der Kosten eines Schikurses für eine Sportlehrerin an der AHS, dass der Besuch derartiger Kurse - selbst wenn die Teilnahme an Schulschikursen nachgewiesen wird - doch für die Ausübung des Lehrberufes nicht notwendig ist und die Aufwendungen dafür Kosten der Lebensführung darstellen (VwGH 30.5.2001, [2000/13/0163](#)).

Im Erkenntnis vom 29.1.2004, 2000/15/0009, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Kosten für eine Ausbildung in Gruppendynamik und NLP für den Leiter einer Bankfiliale keine Werbungskosten darstellen, da keine berufsspezifischen Inhalte der Seminare erkennbar waren, die Teilnehmer aus verschiedenen Berufsgruppen kamen und die vermittelten Fähigkeiten etwa auf dem Gebiet der Kommunikation in einer Vielzahl von Berufen, aber auch für den privaten Lebensbereich von Bedeutung sind.

Auch hinsichtlich der Aufwendungen einer Volksschullehrerin für den Kurs "Kunst- und Gestaltungstherapie" bestätigte der VwGH, dass zwar ein Nutzen für die Arbeit als Lehrerin nicht in Zweifel zu ziehen sei, aber keine anzuerkennenden Werbungskosten vorliegen, wenn die Inhalte des Lehrganges nicht ausreichend berufsspezifisch sind (VwGH 14.12.2006, [2002/14/0012](#)).

Nicht zuletzt hat sich auch der unabhängige Finanzsenat in einer Reihe von Fällen mit Aus- und Fortbildungskosten befasst. So wurden in der Entscheidung vom 16.2.2006, RV/0204-L/05, die Aufwendungen eines Landtagsabgeordneten für ein Schauspielworkshop, in welchem Kenntnisse in Rhetorik, Kommunikation und Körpersprache vermittelt wurden, nicht als Werbungskosten anerkannt. Das gleiche gilt für den Rhetorikkurs eines Produktmanagers (UFS 24.5.2006, RV/0055-F/05), welcher ebenso wie der Schauspielworkshop allgemein zugänglich und nicht auf eine bestimmte Berufsgruppe zugeschnitten war. Es mangelte an einem berufsspezifischen Inhalt und einem Nachweis der beruflichen Notwendigkeit.

Von der Rechtsprechung wird also ein strenger Maßstab bei Aufwendungen, die in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, angelegt. Vom unabhängigen Finanzsenat wird zwar nicht angezweifelt, dass die Bw. die erworbenen Fähigkeiten zweifellos im beruflichen Umfeld umsetzen konnte, doch fehlt es sowohl an einem berufsspezifischen Inhalt wie an der beruflichen Notwendigkeit.

Der Nutzen der Bildungsmaßnahmen für die berufliche Tätigkeit der Bw. (insbesondere die unverbindliche Übung „Darstellendes Spiel“) wird nicht in Zweifel gezogen. Allerdings stellt der streitgegenständliche Schauspiellehrgang keine berufsspezifische Fortbildung dar, da mit diesem allgemein notwendige Kenntnisse im Zusammenhang mit der Schauspielerei auf einer Bühne und deren Inszenierung vermittelt werden. Keineswegs kann davon ausgegangen werden, dass die Bw. durch diesen Lehrgang spezifische für ihre Arbeit als Pädagogin mit Kindern notwendige Kenntnisse, wie sich aus dem oben zitierten Lehrplan ergibt, erlangt hat.

Die Ausführungen der Bw. sowohl in ihrem Schreiben vom 3. März 2010 (Vorlageantrag) als auch in ihren vorangegangenen Eingaben (Berufung, Vorhaltsbeantwortung) reichen ebenso nicht aus, eine konkrete berufliche Notwendigkeit des Erwerbs des bei den Kursen vermittelten Wissens darzulegen. Die Bw. konnte auf Grund des weiten beruflichen wie auch privaten Anwendungsbereiches der Bildungsmaßnahme einen engen berufsspezifischen Zusammenhang der Fortbildung mit ihrer beruflichen Tätigkeit nicht aufzeigen.

Die Aufwendungen für den Lehrgang wurden zur Gänze von der Bw. getragen. Nach Literatur und Rechtsprechung wäre ein Kostenzuschuss ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit einer Fortbildungsmaßnahme. Auch wurde die vom Finanzamt geforderte Bestätigung seitens der Schulbehörde, dass dieser Lehrgang Voraussetzung dafür ist, dass die Bw. eine bestimmte Anzahl von Stunden erhalten würde, nicht erbracht.

Unter Bedachtnahme auf die oben angeführten Grundsätze der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist festzustellen, dass der von der Bw. besuchte Lehrgang aus mehreren Gründen nicht den Voraussetzungen für eine Anerkennung als beruflich veranlasst entspricht:

Der besuchte Schauspielkurs ist keine berufsspezifische Fortbildung, da er nicht nur Kenntnisse oder Fertigkeiten für den von der Bw. konkret ausgeübten Beruf vermittelt. Diese können und werden zwar sicher auch für die Ausübung des Berufes der Bw. von Nutzen sein, doch sind diese Fertigkeiten nicht nur in verschiedenen Berufen, sondern auch im Umgang mit Menschen in allen Lebensbereichen nützlich.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich „*anhand der Lehrinhalte zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung*

vorliegt oder ob es sich um eine Fortbildungsveranstaltung handelt, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet ist und auch Anziehungskraft auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen."

Dass die Lehrinhalte auf die Berufsgruppe der Bw. oder vergleichbare Berufsgruppen zugeschnitten waren, kann aufgrund des Lehrplanes für Volksschulen nicht festgestellt werden.

Darüber hinaus stand der Kurs einem weiten Teilnehmerkreis, nämlich allen Interessierten offen, und nicht nur einem homogenen Teilnehmerkreis (ausschließlich Lehrer). Dieser weite Teilnehmerkreis erfüllt daher auch nicht die Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug als ein der berufspezifischen Aus- und Fortbildung von berufsmäßig als Lehrer tätigen Personen dienender Kurs. Auch wurde vom Arbeitgeber kein bzw. teilweiser Kostenersatz für den Lehrgang geleistet, eine Kostenbeteiligung des Arbeitgebers wäre aber nach der Rechtsprechung ebenfalls ein Indiz für die berufliche Notwendigkeit einer Fortbildungsmaßnahme.

Hinsichtlich der Kursorientierung auf die Verwertbarkeit im Lehrerberuf ist auszuführen, dass im gegenständlichen Verfahren die erworbenen Kenntnisse zwar verwertet werden können (unverbindliche Übung: Darstellendes Spiel), aber im Schauspiellehrgang nicht nur Kenntnisse vermittelt wurden, die ausschließlich im Beruf der Bw. eingesetzt werden können.

Wenn die Bw. die berufsspezifische Notwendigkeit der Absolvierung dieses Lehrganges mit Erfordernissen des Lehrplanes untermauert, ist hinzuzufügen, dass ein Erfordernis einer Schauspielausbildung daraus nicht ablesbar ist.

Aus dem Lehrplan hinsichtlich der Fächer „Deutsch, Lesen, Schreiben“, „Spiel“, „Sprache und Sprechen, Vorbereitung auf Lesen und Schreiben“ und „darstellendes Spiel“ kann nicht abgeleitet werden, dass für die Bewältigung dieser Aufgaben eine Schauspielausbildung Voraussetzung ist.

Bei näherer Betrachtung der Bildungs- und Lehraufgaben im Fach (unverbindliche Übung) „Darstellendes Spiel“ geht es Vordergründig um die Persönlichkeitsentwicklung des Kindes, und nicht um eine perfekte Darstellung einer Rolle bzw. Inszenierung in einem Theaterstück.

Der unabhängige Finanzsenat hält es auch für glaubwürdig, dass die Bw. aus Angst - resultierend aus vorheriger Arbeitslosigkeit – um ihren Arbeitsplatz versucht hat, ihre Einkommenssituation durch Aus- und Fortbildungsmaßnahmen zu verbessern, sodass Anlass für die Kursbesuche nicht privates Interesse, sondern das Bemühen, den Anforderungen ihres Berufes bzw. Arbeitgebers gerecht zu werden, war.

Allerdings ist es für den Werbungskostenabzug erforderlich, dass auch ein objektiver Zusammenhang der besuchten Veranstaltungen mit der beruflichen Tätigkeit hergestellt werden kann, zumal Fähigkeiten, wie sie in den von der Bw. besuchten Seminaren vermittelt werden, in einer Vielzahl von Berufen, aber auch für den privaten Lebensbereich von Bedeutung sind (vgl. VwGH 29.1.2004, [2000/15/0009](#)).

Nochmals erwähnt wird, dass die Bw. dem Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes im Schreiben vom 16. Februar 2010, nämlich die Vorlage einer Teilnehmerliste des Seminars samt deren Berufen und einen Nachweis der Direktion, dass die Absolvierung dieses Kurses Voraussetzung dafür war, bestimmte Stunden zu halten, nicht nachgekommen ist.

Im Sinne all dieser Ausführungen und insbesondere der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Abgrenzungskriterien sind die geltend gemachten Aufwendungen der Bw. dem Bereich des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG und damit den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zuzuordnen, selbst wenn die Berufungsbehörde nicht verkennt, dass das erworbenen Wissen im beruflichen Bereich Verwendung finden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Juli 2010