



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A B, Volksschullehrerin, geb. xx.xx.xxxx, R, W, vom 8. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 10. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 und gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 10. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (abgekürzt Bw) ist Volksschullehrerin und bezieht als solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Rahmen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das **Jahr 2006** machte sie unter anderem Werbungskosten aus dem Titel der Aus- und Fortbildungskosten bzw. Kosten für Umschulungen in Höhe von 2.533.- € (Kennzahl 722) und Reisekosten in Höhe von 650.- € (Kennzahl 721) für Seminare zur Kreativtrainerin geltend.

Im Rahmen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das **Jahr 2007** machte sie unter anderem Werbungskosten aus dem Titel der Aus- und Fortbildungskosten bzw. Kosten für Umschulungen in Höhe von 2.544.- € (Kennzahl 722) und Reisekosten in Höhe von 650.- €

(Kennzahl 721) für die Fortsetzung der Seminare zur Kreativtrainerin und zur Mal- und Gestaltungstherapeutin geltend.

Der Veranlagungsakt und die Anträge wurden beim Finanzamt Vöcklabruck im Rahmen der Qualitätssicherungskontrolle vom Leiter des Fachbereiches durchgesehen. Unter Hinweis auf eine abweisende Entscheidung des UFS Klagenfurt am 14.09.2006 zu RV/0208-K/04 wurden die Anträge für beide Berufungsjahre in den Bescheiden vom 10. Juli 2008 mit folgender Begründung abgewiesen: „ *Die Ausbildung zur Kunsttherapeutin stellt 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 – 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 Gestalttherapie und des Kreativtrainings auch für eine Volksschullehrerin vorteilhaft sind, dadurch werden aber der Beruf der Volksschullehrerin und der einer Kunsttherapeutin nicht zu artverwandten Berufen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Auf die UFS-Entscheidung vom 14.09.2006, RV/0208-K/04, wird verwiesen.*“

Mit **Schreiben vom 08. August 2008** erhob die Bw Berufung:

Die Bw wisse, dass in anderen Bundesländern und Bezirken für Kindergärtnerinnen, Sekretärinnen, Erzieherinnen, Behindertenbetreuerinnen, Jugendleiterinnen, Pädagoginnen und Sonder- und Volksschullehrerinnen die Aus- und Fortbildungskosten zur Kreativtrainerin und Mal- und Gestaltungstherapeutin zur Gänze steuerlich geltend gemacht wurden. Es könne nicht sein, dass innerhalb der Behörden mit unterschiedlichen Maßstäben gemessen werde.

In den ersten drei Semestern (2 Semester im Jahr 2006 und 1 Semester im Jahr 2007) habe sie den Abschluss als Kreativtrainerin erlangt. Dabei gehe es um die didaktische Vermittlung von künstlerisch kreativen Methoden. Es seien im Rahmen dieser Ausbildung zwei Schulprojekte mit anschließender künstlerischer Ausstellung durchgeführt worden. Beide Male seien diese mit einer Auszeichnung vom zuständigen Bezirksschulinspektor gewürdigt worden. Es konnten davon eine Vielzahl von Kindern mit unterschiedlicher Muttersprache und Herkunft (Integration) profitieren.

Weiters führte die Bw die LStRL 2000 die Rz 358 auszugsweise an: „*Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung,*

Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen. Eine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten sei Hinweis auf das Vorliegen von verwandten Tätigkeiten."

Diese Ausbildungen seien verwandte Berufe. Es handle sich um die Arbeit mit Kindern und es gehe um pädagogisches und therapeutisches Handeln. In der Ausbildung zur Pädagogin seien psychologisches Grundwissen genauso verpflichtend wie bei einer therapeutischen Ausbildung. Es gehe um Methoden der Kunst und Kreativität. Kunsterziehung wird in der Schule durchgeführt und es seien Unterrichtsstunden dazu verwendet worden. Artverwandt sei es auch dass im Bereich der Schule durch Beratungs- und Betreuungslehrerinnen als auch durch Schulpsychologen pädagogisch therapeutisch gearbeitet werde.

Die Anrechnung der pädagogischen Ausbildung und Berufstätigkeit sei bei der Ausbildung zur Kreativtrainerin und Mal- und Gestalttherapeutin durch die 100 Stunden Projektarbeit im Rahmen der Schule und die Anrechnung gewisser Teilgebiete für die Ausbildung (Beratungstätigkeit, Kunsterziehung, pädagogisches und entwicklungspsychologisches Wissen) erfolgt.

Wenn all diese Argumente nicht ausreichend seien, weise die Bw noch darauf hin, dass ab dem Jahr 2003 Umschulungen dann abzugsfähig seien, wenn sie auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Mit **Vorlagebericht vom 17. September 2008** legte das Finanzamt Vöcklabruck die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat (abgekürzt: UFS) vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob bei der Bw die Aufwendungen für die Lehrgänge zur Kreativtrainerin und zur Mal- und Gestaltungstherapeutin Werbungskosten darstellen oder nicht.

Im Veranlagungsakt der Bw befinden sich folgende Unterlagen:

Kopien aus dem Prospekt 2006 des MGT Seminarinstitutes betreffend den Lehrgang Kreativtraining und die Aufbaustufe Mal- und Gestaltungstherapie (Veranlagungsakt 2006: Seiten 23 bis 28).

Eine Bestätigung der Direktorin der Volksschule 2 von Y Z, in der bestätigt wird, dass die Bw im Rahmen ihres Berufsfeldes als Lehrerin die Kurse im Unterrichtsfach „Kreatives Gestalten“ an der Volksschule anwenden kann (Veranlagungsakt 2006: Seite 29).

Ein Prospekt des Seminarinstitutes MGT aus dem die Ausbildungsmöglichkeiten und einzelnen Kursangebote beschrieben werden. Um Wiederholungen zu vermeiden, werden die wesentlichen Informationen beim Sachverhalt aufgezählt.

Vom UFS wurde aus dem Internet im März 2013 der Name der Bw mit Goggle abgefragt. Die Bw hat eine eigene Webseite unter dem Titel XXX. Die aus der Webseite ersichtliche Information wird auch beim Sachverhalt angeführt und Ausdrücke werden dieser Entscheidung beigelegt – siehe BEILAGE 1 bis 3.

Aus den vorgelegten Unterlagen, den Ermittlungen der Amtspartei (= Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz) und des Unabhängigen Finanzsenates wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Laut Abfrage in den Datenbanken der Finanzverwaltung ist ersichtlich, dass die Bw in den Berufungsjahren 2006 und 2007 und in den dzt. ersichtlichen Folgejahren bis 2012 als **Volksschullehrerin** tätig ist und daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Land Oberösterreich bezieht. Weiters erzielte die Bw in einigen der Jahre in geringem Umfang Einkünfte aus dem Bundesdienst, die nach § 109 a EStG 1988 der Abgabenbehörde mitgeteilt wurden.

In den Kalenderjahren 2006 und 2007 hat die Bw jeweils zwei Semester lang die Lehrgänge **Kreativtraining und Mal- und Gestaltungstherapie** des MGT Instituts besucht und zwar: Die Grundstufe für das Kreativtraining und im Anschluss die Aufbaustufe Mal- und Gestalttherapie jeweils im Ausmaß von 3 Semestern.

Aus dem vorliegenden Prospekt (Veranlagungsakt 2006: Seiten 38 bis 45) des MGT Seminarinstitutes mit Sitz in 1010 Wien, Annagasse 5/1/13 geht hervor:

Das MGT Institut bietet berufsbegleitende Weiter- und Ausbildungen in Wien, Graz, Linz und Innsbruck an. Teilnahmevoraussetzung ist die Bereitschaft sich anhand von kreativen Medien **in Selbsterfahrungsprozesse** (Anm.: Fettdruck durch UFS) zu begeben. Laut dem Leitbild des MGT Instituts (Webseite www.mgt.org.at/Überblick.html) ist es das Ziel, dass die SeminaristInnen aus psychosozialen, pädagogischen, ärztlichen, künstlerischen und angrenzenden Grundberufen die erlernten Methoden in ihren Berufsalltag integrieren können und sich gegebenenfalls neue Berufsperspektiven eröffnen können. Der Einsatz von kreativ-gestaltungstherapeutischen Methoden wird insbesondere zur Kreativitätsförderung, der Krisenintervention, der Krankheitsbewältigung und den verschiedenen Beratungsformen eingesetzt. In Schulen und sozialen Umgebungen bieten sie gute Möglichkeiten zur nonverbalen Konfliktbewältigung.

Das MGT Institut ist eine vom Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Kultur anerkannte Erwachsenenbildungseinrichtung laut Verordnung BGBl II, Nr. 409/2002 § 1 Abs.2.

Im Prospekt des MGT Instituts werden a) der Kreative Prozess und b) der therapeutische Prozess beschrieben – hier nur auszugsweise:

Ad a) „Kreativität ist die schöpferische Kraft, etwas Neues entstehen zu lassen. Im Vordergrund der Weiterbildungen steht zunächst das Erlebnis, ohne Zwang und Vorschrift eigene Ausdrucksformen zu finden. Ein großes Methodenangebot – von der Malerei über das Plastizieren, die Collage, das Rollenspiel, die Bildaufstellungsarbeit, den Einsatz von Musik bis hin zum biographischen Schreiben – bietet vielfältige Möglichkeiten zur Entdeckung unserer inneren Ressourcen und eigenen Ausdrucksmöglichkeiten. Somit lösen sich mögliche Blockaden und Hemmungen, der eigene Standpunkt wird neu definiert und der Zugang zur Welt verändert sich. Dies hat eine unmittelbare Auswirkung auf das Meistern der verschiedenen Aufgaben, welche uns vom Leben gestellt werden.“

Ad b) „Es sollen hemmende Lebensthemen mittels beratendem Gespräch und kreativen Übungen bewusst gemacht werden.“

Die Seminare zur **Kreativtrainerin** als Grundstufe umfassen folgende **Inhalte** und dauern 3 Semester:

Auseinandersetzung mit der Symbolik in Farbe und Form
 Gruppenselbsterfahrung
 Aktive Imagination
 Märchenarbeit
 Rollenspiel
 Bildgespräch
 Einführung in verschiedene Kreativitäts- und Ausdruckstechniken
 Studioarbeit
 Reflexionsprotokoll

Die Teilnahmevoraussetzungen sind ein Mindestalter von 24 Jahren und ein Zugang zu bildnerischen Medien. Die **Einsatzgebiete** des Kreativtrainings sind im pädagogischen Bereich (Schule, Kindergarten, Jugendarbeit), im heilpädagogischen Bereich, in der freien Erwachsenenbildung und in Freizeitprojekten. Inhaltlich werden in den Kursen Einzel- und Gruppenprozesse, meditatives Malen, Märchenarbeit, Spontantechniken, Imaginations- und Entspannungstechniken verarbeitet.

Im Kreativtraining werden durch die künstlerische Betätigung psychische Selbstregulationsprozesse aktiviert. Die verschiedenen Ausdrucksformen des freien Malens und Gestaltens finden an einem hierfür speziell abgestimmten, geschützten Malort statt. Die Weiterbildung Kreativtraining befähigt dazu, eigene Malateliers in und außerhalb der Institutionen, an denen die TeilnehmerInnen beschäftigt sind, zu leiten. Die Einsatzgebiete des Kreativtrainings sind im pädagogischen Bereich (Schule, Kindergarten, Jugendarbeit), im heilpädagogischen Bereich, in der freien Erwachsenenbildung und in Freizeitprojekten.

Die Aufbaustufe **Mal- und Gestaltungstherapie** umfasst folgende **Inhalte** und dauert ebenfalls 3 Semester:

Gesprächsführung
 Bild- und Symbolinterpretation
 Prozessorientiertes Arbeiten mit bildnerischen Verfahren
 Malen, Bewegung und Körper
 Malen und Schreiben
 Bildaufstellungen
 Rollenspiel, Maskenbau und Gruppentheater
 Collagen, Frottagen, Zufallstechniken
 Kontaktmalen
 Ausdrucksmalen
 Archetypische Symbolik des Individuationsprozesses
 Rituale, meditative Gestaltungstechniken
 Peergroup-Arbeit

Die Teilnahmevoraussetzungen sind ein erfolgreicher Abschluss der Grundstufe (= Kreativtraining) und ein abgeschlossener psychosozialer, pädagogischer oder angrenzender Grundberuf. Zu den vorgeschriebenen Semesterstunden soll zusätzlich eine Projektarbeit absolviert werden, in welcher die Seminaristen die Methoden der Mal- und Gestaltungstherapie praktisch anwenden. Die Projektarbeit erfolgt im eigenen Berufsfeld oder in selbst organisierten Selbsterfahrungsgruppen mit gesunden Menschen (Kindern, Jugendlichen oder Erwachsene).

Die **Einsatzgebiete** der Mal- und Gestaltungstherapie sind im **pädagogischen Bereich z.B.** als Erweiterung der BeratungslehrerInnentätigkeit, Zusammenarbeit mit dem schulpsychologischen Dienst, Integrationsklassen, Sonderpädagogik, Förderunterricht, Lehrer und KindergärtnerInnenfortbildung, Heilpädagogische Früherfassung, Kindergarten und Kinderheim, Elternarbeit, Freizeitprojekte, Outdoorarbeit, Visionssuche, Freizeitpädagogik, Berufsberatung und Personaltraining, Museumspädagogik.

Die **Einsatzgebiete** im **sozialen Bereich** sind **z.B.**

Aufbauarbeit im Gefängnis und Verwahranstalten, Altersheime, Pflegeheime, Wohngruppen und Frauenhäuser, Gemeinwesenarbeit, Psychosozialer Dienst ua.

Die **Einsatzgebiete** im **wirtschaftlichen Bereich** sind **z.B.**

Firmengestaltungen, Ausstellungen, Firmenkonzepte und Kaderschulung, Kulturelle Weiterbildungen, Kurse, Marketing und Markengestaltung ua.

Im **spirituellen Bereich z.B.**

Kirchliche Gemeindegarbeit, Religionsunterricht, Bibelarbeit, Meditationsgruppen ua.

Im **ärztlich klinischen Bereich z.B.**

Als Erweiterung der ergo- und logotherapeutischen Tätigkeit, Psychosomatik ua.

Im eigenen Atelier und in der eigenen Praxis z.B.

Selbsterfahrungsseminare für gesunde Kinder, Jugendliche und Erwachsene, Männer- und Frauengruppen, Paararbeit, Atelier für Ausdrucksmalen, In Kombination mit Psychotherapie, Körper-, Musik- und Tanztherapie

Die Webseite des Bundesministeriums für Unterricht, Kunst und Kultur

(www.bmukk.gv.at/schulen/unterricht/lp/lp_vs.xml) und die Webseite www.berufskunde.com

für Österreich informieren über die **Berufsbeschreibung** einer Volksschullehrerin und die zu unterrichtenden Fächer:

„Volksschullehrer und Volksschullehrerinnen unterrichten Schülerinnen und Schüler der 1. bis 4. Klasse. Sie lehren alle Fächer selbst, dh sie müssen einen breiten Überblick über jedes Unterrichtsthema haben. Sie unterrichten vor allem Grundfächer. Sie lehren mit verschiedenen Mitteln insbesondere die Schriftsprache und grundlegende Mathematikkenntnisse. Sie führen die Klasse als Gruppe, widmen sich aber jedem Schüler auch individuell, um seine Fähigkeiten zu fördern. Sie achten auf Entwicklungs- und Lernschwierigkeiten und suchen im Kontakt mit den Eltern Wege und Möglichkeiten.“

Die Fächer laut Stundentafel für die 1. bis 4. Schulstufe sind: Sachunterricht (3 Wochenstunden), Deutsch: Lesen und Schreiben (7 Wochenstunden), Mathematik (4 Wochenstunden), Musikerziehung (1 Wochenstunde), Bildnerische Erziehung (1 Wochenstunde), Technisches Werken und Textiles Werken (je nach Schulstufe 1 bis 2 Wochenstunden), Bewegung und Sport (je nach Schulstufe 3 bis 2 Wochenstunden); ab der 3. Schulstufe eine Lebende Fremdsprache (1 Wochenstunde). Das ergibt zwischen 20 bis 25 Wochenstunden.

Aus dem Internet geht aus der Webseite der Bw unter dem Titel XXX hervor, dass die Bw über sich Folgendes angibt: Dipl. Pädagogin, Kreativtrainerin, Künstlerin, Mal- und Gestaltungstherapeutin, die mit Kindern und Jugendlichen, mit Erwachsenen einzeln und in Gruppen arbeitet.

Die **Angebote** der Bw auf ihrer Webseite lauten:

Maltherapie und Beratung in der eigenen Praxis/Malatelier einzeln für Kinder, Jugendliche, Eltern und Erwachsene bei beruflichen, familiären und sozialen Problemen, Sorgenkinder, Verhaltensauffälligkeiten, erzieherischen Problemen; bei Sprachschwierigkeiten oder Sprachlosigkeit, bei psychosomatischen Beschwerden, Ängsten.

Als weiteres Angebot steht „Kreative Auszeit durch Malen in Gruppen im geschützten Rahmen“ mit den Punkten: Zeit für sich haben ohne Druck und Leistung um die eigenen Lebensziele und Stärken zu entdecken; spielerisch Kreativität erleben und wecken; Persönlichkeitsbildung und –entwicklung, zur Entspannung, zum Stressabbau, zur Ressourcenfindung und zur Team- und Gruppenentwicklung.

Weiters können „Kreativ-Projekte“ für Kindergärten, Schulen, sozialen Institutionen, Beratungsstellen, Jugendzentren, Seniorenwohnheime, Krankenhäuser und Freizeiteinrichtungen, Feste, Teams und Firmen gebucht werden oder ein Geschenkgutschein für einen Acryl-Malkurs nach eigener Wahl erworben werden.

Aus der finanzinternen Veranlagungsdatenbank wurde im März 2013 festgestellt:

Die Bw hat aus dem Betreiben der Malkurse bzw. aus den angebotenen Beratungen bisher keinerlei Einkünfte erklärt. Es sind zumindest bis jetzt keine diesbezüglichen Angaben in den Steuererklärungen vorhanden.

Beweiswürdigung:

Es wird der Bw geglaubt, dass sie die vom Lehrgangsplan geforderte Projektarbeit – wie in der Berufung erwähnt - im Rahmen ihrer Tätigkeit als Volksschullehrerin durchgeführt hat.

Aus den Kursinhalten und den oben dargestellten Einsatzgebieten ist ersichtlich, dass die Anwendung dieser Kreativkurse und der Mal- und Gestaltungstherapie in der Praxis sehr vielfältig ist. Die vermittelten Kenntnisse und Fertigkeiten passen zu den **unterschiedlichsten** Berufsbildern. Der Teilnehmerkreis an diesen Lehrgängen ist nicht homogen dh es nehmen Personen mit den unterschiedlichsten Berufen teil.

Das in den Seminaren vermittelte Wissen ist von **allgemeiner Natur**, da es von verschiedenen Personen aus dem pädagogischen, psychologischen, sozialen oder medizinischen Umfeld genützt werden kann.

Aus der Webseite XXX der Bw ist ersichtlich, dass sie als Künstlerin auch private Interessen bzw. eine persönliche Neigung am Malen und Gestalten und der damit verbundenen künstlerischen Tätigkeit hat.

Es handelt sich bei der Teilnahme im Jahr 2006 und 2007 am **Kreativtraining** nicht um eine berufsspezifische Fortbildung einer Volksschullehrerin. Aus den an den Volksschulen gelehrtten Fächern laut Lehrplan ist nur ein unwesentlicher Teil für Bildnerische Erziehung vorgesehen.

Der Beruf Kreativtrainerin ist auch kein verwandter Beruf zu einer Volksschullehrerin, da er sich nicht nur auf eine spezielle Vermittlung von Wissen oder Fertigkeiten für Volksschulkinder richtet.

Der Lehrgang kann auch bei der Bw nicht als Umschulung gesehen werden, da diese Umschulung sowohl umfassend hätte sein müssen, als auch zu einem anderen oder weiteren Beruf der Bw hätte führen müssen. Aus diesem anderen oder weiteren Beruf hätten steuerlich relevante Einkünfte entstehen müssen. Nur dann wäre für diese Kurskosten zu prüfen gewesen, ob sie als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu dieser neuen Betätigung hätten angesehen werden können.

Die Aufbaustufe der Kurse, die **Mal- und Gestaltungstherapie**, hat mit dem Lehrinhalt und dem Lehrplan an Volksschulen **nichts** mehr gemeinsam. Hier werden therapeutische

Kenntnisse vermittelt. Nach der Verkehrsauffassung verlangt der Beruf einer Volksschullehrerin pädagogische Kenntnisse, nicht jedoch therapeutische Fähigkeiten.

Natürlich ist ein mehr an Wissen gerade im kreativen oder therapeutischen Bereich für den Beruf einer Volksschullehrerin vorteilhaft. Aber bei dem hier vorliegenden Berufsbild einer Volksschullehrerin fehlen die Voraussetzungen, diese Lehrgänge auch steuerlich anzuerkennen. Für die berufliche Veranlassung ist das Durchführen einer oder mehrerer Projektarbeiten zu wenig. Es geht beim Abzug von Werbungskosten um den **unmittelbaren** Zusammenhang der Aufwendungen zur laufenden Tätigkeit, bei der die Werbungskosten geltend gemacht werden.

Für die Anerkennung als Fortbildung fehlt sowohl der homogene Teilnehmerkreis (dh es müssten lauter Lehrer bzw. Lehrerinnen als Teilnehmer und Teilnehmerinnen gewesen sein) als auch die Notwendigkeit dieser Ausbildung für den Beruf einer Volksschullehrerin.

Die Bestätigung der Volksschuldirektorin für die Verwendbarkeit der Kurse für „kreatives Gestalten“ ist zu wenig für eine steuerliche Anerkennung als berufsspezifische Fortbildung.

Auch der Beruf einer Mal- und Gestaltungstherapeutin bzw. einer Kunsttherapeutin ist ein völlig anderer Bereich und kein verwandter Beruf zu einer Volksschullehrerin. Dies ist daraus ersichtlich, dass die Bw ihre Kurse nicht nur für Kinder, sondern auch für Erwachsene anbietet.

Bei der Anerkennung der Mal- und Gestalttherapie als Umschulungskosten gilt dasselbe wie oben ausgeführt zum Kreativtraining. Es müsste ein unmittelbarer Zusammenhang sowohl zum tatsächlich ausgeübten Beruf, der zu Einkünften geführt hat, oder als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei einem anderen Beruf, der ebenfalls zu steuerlich relevanten Einkünften führen müsste, vorliegen.

Rechtlich ist auszuführen:

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. Weiters müssen Werbungskosten in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen.

Zu Werbungskosten zählen nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen mit einer vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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. Aufwendungen, die sich nicht **einwandfrei** von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen lassen, gehören mit ihrem Gesamtbetrag zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben, weshalb eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil etwa im Schätzungswege nicht zulässig ist (Aufteilungsverbot vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2007, 2006/15/0325).

Die Vielfalt möglicher, mit einer Berufstätigkeit im Zusammenhang stehender Aufwendungen macht eine Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten der privaten Lebensführung erforderlich. Es soll nämlich im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

Zu Werbungskosten zählen auch Aufwendungen für die berufliche Fortbildung. Eine solche ist gegeben, wenn der Abgabepflichtige bereits einen Beruf ausübt und er seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 29.1.2004, 2000/15/0009).

Sind jedoch Bildungsmaßnahmen auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse oder dienen sie grundsätzlich der privaten Lebensführung (Persönlichkeitsentwicklung ohne konkreten beruflichen Bezug), sind die dafür getätigten Aufwendungen nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur die berufliche Veranlassung, sondern auch **die berufliche Notwendigkeit** erforderlich. Berufsnotwendige Bildungsmaßnahmen sind gegeben, wenn nachweislich ein zwingender Zusammenhang mit der Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen gegeben ist. Daher ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, in Erfüllung der ihm obliegenden Mitwirkungspflicht die für den Werbungskostencharakter sprechenden Gründe im Verwaltungsverfahren eingehend darzulegen und nachzuweisen.

Bei den von der Bw absolvierten Seminaren im Zusammenhang mit "Kreativtraining" ist davon auszugehen, dass die erworbenen Kenntnisse auch außerhalb ihres Berufes als Volks-

schullehrerin anwendbar und nützlich sind. Aus den Themeninhalten des Grundkurses Kreativtraining lässt sich schließen, dass die darin vermittelten Kenntnisse jedoch von so allgemeiner Art sind, dass sie keine auf Volksschullehrerinnen abgestellte berufsspezifische Wissensvermittlung darstellen.

Dass eine berufsspezifische Wissensvermittlung nicht erfolgt ist, ist auch aus dem Umstand, dass die Teilnehmer an den gegenständlichen Bildungsmaßnahmen aus verschiedenen Berufsgruppen des pädagogischen, psychosozialen oder ärztlichen oder sozialen Bereiches stammen können, zu entnehmen. Dies ist ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Lehrinhalte der angesprochenen Seminare von so allgemeiner Art waren, dass eine berufsspezifische Fortbildung nicht gegeben war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen beispielsweise die Ausgaben für einen "Weiterbildungslehrgang in Supervision, Personal - und Organisationsentwicklung" einer Lehrerin an einer höheren landwirtschaftlichen Fachschule im Hinblick auf die dabei vermittelten Lehrgangsinhalte allgemeiner Art keine Werbungskosten dar (VwGH-Erkenntnis vom 15.4.1998, 98/14/0004). Aufwendungen einer Lehrerin für Deutsch und Kommunikation an einer kaufmännischen Berufsschule für den Besuch von Kursen für neuro-linguistisches Programmieren werden nicht dadurch abzugsfähig, dass die Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, das in den Kursen vermittelte Wissen an die Schüler weiterzugeben (VwGH-Erkenntnis vom 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097). Aufwendungen eines Lehrers für psychologische Seminare sind dann abzugsfähig, wenn der Fortbildungscharakter einwandfrei erkennbar ist (homogener Teilnehmerkreis, auf Probleme des Schulalltags abgestellter Ablauf, bestätigte Berufsbezogenheit vgl. VwGH-Erkenntnis vom 29.11.1994, 90/14/0231). Aufwendungen für einen Kurs für Kunst- und Gestaltungstherapie bei einer Volksschullehrerin sind keine Werbungskosten, weil es sich bei dieser Bildungsmaßnahme um ein Konzept handelt, das sich stark auf die Persönlichkeitsentwicklung des Pädagogen selbst konzentriert und keine spezifisch auf die Bedürfnisse eines Lehrers abstellende Fortbildung darstellt (VwGH-Erkenntnis vom 14.12.2006, 2002/14/0012). Seminare mit dem Inhalt "Psychiatrische Biodynamik" und "Vision der Freude", die allgemein zugänglich sind und nicht ausschließlich auf die Anwendbarkeit im ausgeübten Beruf als Lehrer abstellen, führen auf Grund der allgemeinen Art des Themas nicht zu Werbungskosten (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 7, Grundlieferung, § 16 Anm.140).

Dass die Kurse zur Kreativtrainerin und in der Folge zur Mal- und Gestaltungstherapeutin eine wertvolle Erfahrung für Personen, die in psychosozialen, pädagogischen, beratenden und ärztlichen Berufen arbeiten, ist unbestritten. Gleiches gilt jedoch auch für den privaten Bereich z.B. durch Selbsterfahrungsprozesse. Die von der Bw absolvierten Seminare hatten nicht nur

konkrete berufliche Bedürfnisse der Teilnehmer zum Inhalt, sondern stellten vielmehr auch auf deren eigene Persönlichkeitsentwicklung ab. Somit sind die von der Bw erworbenen Kenntnisse auch in deren Privatbereich einsetzbar. Der Unabhängige Finanzsenat gelangt daher zur Auffassung, dass eine auf die Berufsgruppe der Bw abstellende Fortbildung im gegenständlichen Fall nicht gegeben war.

In Anbetracht dieser Umstände wären die gegenständlichen Aufwendungen daher auf ihre berufliche Notwendigkeit hin zu untersuchen. Dabei ist entscheidend, ob die gesamten Aufwendungen, **objektiv gesehen, eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit den Einnahmen stehen**, folglich ihrer Art nach **nur** eine berufliche Veranlassung erkennen lassen. Dabei ist **das Berufsbild** des konkreten Abgabepflichtigen maßgebend. Des Weiteren ist relevant, ob die durch die Bildungsmaßnahmen erworbenen Kenntnisse **in einem wesentlichen Umfang** bei der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Vorauszuschicken ist, dass Mal- und Gestaltungstherapie mit "psychologisch orientierte Therapieform, die Kreativität als Zugang zum Unbewussten in den Mittelpunkt stellt" umschrieben wird (vgl. Internet unter www.malen-gestalten.com) und somit eine spezielle Therapieform darstellt.

Auch der Hinweis der Bw, dass durch die Absolvierung der gegenständlichen Lehrgänge z.B. eine Vielzahl an Kindern mit unterschiedlicher Muttersprache und Herkunft profitiert haben bzw. Kunsterziehung in der Schule durchgeführt wird, vermag eine Notwendigkeit des Besuches der Lehrgänge nicht aufzuzeigen.

Betrachtet man das Berufsbild der Bw, so ergibt sich daraus, dass die Tätigkeit der Bw als Volksschullehrerin in ihrem **Kernbereich** und im überwiegenden Ausmaß auf die Vermittlung von Wissen bzw. bei Volksschulkindern auf die Vermittlung von Fertigkeiten wie Lesen und Schreiben abstellt. Der zwar wichtige kreative Bereich Bildnerische Erziehung hat einen unwesentlichen Anteil sowohl an den Wochenstunden als auch laut Lehrplan.

Es wird von einer Volksschullehrerin nicht erwartet, dass sie in der Schule therapeutisch tätig ist. Nach der Verkehrsauffassung verlangt der Beruf einer Volksschullehrerin pädagogische Kenntnisse, nicht jedoch therapeutische Fähigkeiten.

Hinzuzufügen ist noch, dass in den Volksschulen der schulpsychologische Dienst für allfällige Therapien oder Beratungen zur Verfügung steht.

Die Bw konnte im Zuge des Berufungsverfahrens keinen Nachweis dafür erbringen, dass die von ihr eingeschlagene Weiterbildung zwingend zur Sicherung bzw. Erhaltung ihrer Einkünfte erforderlich gewesen wäre. So hat die Bw zwar angeführt, dass sie bestrebt sei, sich

weiterzubilden, sie hat jedoch nicht dargebracht, worin das zwingende Erfordernis der von ihr absolvierten und noch ins Auge gefassten Bildungsmaßnahmen liegen sollte. Auf Grund der Berufsausbildung der Bw und deren mehrjähriger Tätigkeit als Volksschullehrerin ist vielmehr davon auszugehen, dass sie über das erforderliche Rüstzeug für die Bewältigung ihrer beruflichen Tätigkeit verfügt; eine Verbesserung ihrer bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten durch die von ihr absolvierten Seminare ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar. Vielmehr kann den Ausführungen der Bw entnommen werden, dass sie die Bildungsmaßnahmen aus freien Stücken in Angriff genommen und dafür weder freie Zeit ihres Dienstgebers noch Kostenersätze von diesem erhalten hat. Auch diese Umstände sprechen gegen die dienstliche Notwendigkeit.

Aus dieser Sicht würde die von der Bw beantragte Absetzung der Aufwendungen für ihre Bildungsmaßnahmen zu einer Einbeziehung von auch privat veranlassten Aufwendungen führen, was jedoch den gesetzlichen Bestimmungen zuwiderläuft.

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 die strittigen Seminarbesuche 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 werden muss und Rechte daraus auf den vorliegenden Berufungsfall 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.

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 „Kreativtrainerin“ oder einer "Kunsttherapeutin" z.B. 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).

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 Mal- und Gestaltungstherapeutin nicht zu artverwandten Berufen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988.

In ihrer Berufung weist die Bw im letzten Satz darauf hin, dass für sie die Lehrgänge als Umschulung anzusehen wäre, wenn diese schon keine Fort- oder Ausbildung seien.

Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen sind dann steuerlich abzugsfähig, wenn sie auf eine tatsächliche Ausübung **eines anderen Berufes** abzielen, der nicht mit dem bisherigen Beruf verwandt sein muss. Wesentlich ist, dass der oder die Steuerpflichtige eine Tätigkeit – es können auch Hilfstätigkeiten oder nur fallweise Beschäftigungen sein – ausübt. Als berufliche Tätigkeit gilt nur dann eine Tätigkeit, wenn diese **zu Einkünften führt**. Der Zweck der Umschulung muss darin bestehen, eine andere Berufstätigkeit tatsächlich ausüben zu wollen, wobei die neue Berufstätigkeit **über eine hobbymäßige Verwertung** jedenfalls hinausgehen muss (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2012, § 16 Rz 50 und 51).

Da die Bw die Lehrgänge zur Kreativtrainerin und Mal- und Gestaltungstherapeutin in den Jahren 2006, 2007 und noch 2008 absolvierte, müsste nach Abschluss der Kurse zumindest in den Folgejahren steuerliche Einkünfte aus so einer Tätigkeit erklärt werden. Dies ist bis jetzt nicht der Fall.

Wenn jedoch ein neuer Beruf nur so nebenbei ausgeübt wird, stellt sich steuerrechtlich sehr oft die Frage nach Liebhaberei bei den Einkünften. Das bedeutet, dass steuerlich nicht relevante Einkünfte vorliegen könnten, weil aus dieser Tätigkeit im Ablauf von Jahren kein Überschuss erzielbar ist, und somit auch die dazugehörenden Aufwendungen nicht geltend gemacht werden können.

Nur der Vollständigkeit halber sei noch angeführt, **dass besonders gelagerte Umstände**, wie sie z.B. den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 16.8.2006, RV/0065-F/06 oder aber vom 2.2.2010, RV/2158-W/09, zu Grunde liegen, im gegenständlichen Fall **nicht** erkennbar sind.

Für die Beurteilung, ob die strittigen Aufwendungen Werbungskosten darstellen, ist nur der objektive Sachverhalt maßgebend. Es wird nicht in Abrede gestellt, dass das von der Bw erworbene Wissen für ihre berufliche Tätigkeit von Nutzen ist. Der vom Gesetz geforderte **enge** berufsspezifische Zusammenhang der von ihr absolvierten Bildungsmaßnahmen mit der von ihr ausgeübten Tätigkeit ist jedoch nicht gegeben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Nr. 1 bis 3

Linz, am 6. Mai 2013