



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.Z., geb. xy, W.L.7, vom 23. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit an der Glan, vertreten durch ADir Ilse König, vom 2. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit beim Finanzamt am 13. Mai 2009 elektronisch eingebrachter Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 beantragte R.Z. (in der Folge Bw.) u.a. die Berücksichtigung von Aus- bzw. Fortbildungskosten als Werbungskosten in der Höhe von € 4.050,00.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 15. Mai 2009 wurde die Bw. aufgefordert, ihre Aufwendungen im Jahr 2009 durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen.

Hiezu legte die Bw. eine Bestätigung des MGT-Seminarinstitutes Graz vom 4. Februar 2009 vor, aus der hervorgeht, dass die Bw. im Jahr 2008 für die Teilnahme an der Grundstufe "Kreativtraining" der Weiterbildung zur Mal- und Gestaltungstherapie einen Betrag von € 4.050,00 bezahlt hat und die Weiterbildung der weiteren beruflichen Qualifizierung und der Sicherung des Arbeitsplatzes gedient habe. Weiters brachte die Bw. eine Aufstellung der im

Rahmen dieses Seminars vorgesehenen Termine in den Jahren 2008, 2009 und 2010 bei. In dieser Aufstellung scheinen im Jahr 2008 der 10. und 11. Oktober, der 7. und 8. November und der 19. und 20. Dezember auf, jeweils Freitag und Samstag von 15.30 bis 18.00 Uhr, auf. Zu diesen Beilagen führte die Bw. in einem gesonderten Schreiben an, dass sie als diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester arbeite. Die Weiterbildung diene der Sicherung ihres Arbeitsplatzes und stelle eine zusätzliche Qualifikation dar, die es ihr ermögliche diese Therapieform in die Tätigkeit im Krankenhaus bzw. im sozialen Bereich einfließen zu lassen. Die Grundstufe sei verpflichtend, um an der Aufbaustufe teilnehmen zu können und danach mit einem Diplom als Mal- und Gestaltungstherapeut abzuschließen.

Mit Bescheid des Finanzamtes wurde dem Antrag der Bw. auf Zuerkennung der angeführten Kosten als Werbungskosten mit der Begründung nicht entsprochen, dass Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen würden, an Hand einer beruflichen Notwendigkeit zu messen seien; eine solche sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Mit Eingabe vom 22. Juni 2009, beim Finanzamt eingelangt am 23. Juni 2009, erhob die Bw. Berufung gegen den angeführten Bescheid. Neben den von ihr beantragten Kurskosten in Höhe von € 4.050,00 beantragte die Bw. darin die Zuerkennung weiterer Kosten in Höhe von € 361,08, darunter Fahrtkosten von € 236,88, Taggeld in Höhe von € 79,20 und Nächtigungsgeld in Höhe von € 45,00 als Werbungskosten. Sie führte aus, dass das MGT Seminarinstitut eine vom Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Kultur anerkannte Erwachsenenbildungseinrichtung sei. Ziel der von ihr absolvierten "Kreativtraining Grundstufe" sei die erlernten Methoden in ihrem beruflichen Umfeld einsetzen zu können. In der klinischen Kunst- und Gestaltungstherapie würden die ausdrucksorientierten Methoden in einem ärztlich klinischen Kontext eingesetzt. Da es nicht allen Patienten möglich sei, in einen verbalen Dialog zu treten, könnten die kreativen Medien und Methoden auch so eingesetzt werden, dass sie den Heilungsprozess positiv beeinflussen könnten. Die Inhalte des Kurses bzw. der weiterführenden Kurse des MGT-Seminarinstitutes seien Krisenintervention, Farbpsychologie, Bildinterpretation, vertiefte kunsttherapeutische Methodik, therapeutisches Malen, Plastizieren und Gestalten, kunsttherapeutische Supervision. Die Einsatzgebiete des Erlernten seien Krankenhäuser, Spitäler, Kliniken, Reha-Anstalten und ärztlich-psychotherapeutische Praxen. Fortbildungskosten würden dazu dienen, im jeweils ausgeübten Beruf aus dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene. Einzelne berufliche Bildungssegmente seien als Werbungskosten abzugsfähig. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt sei, bestimme sich nach der Verkehrsauffassung; die mit der Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse würden in

einem wesentlichen Umfang in ihrem Beruf verwertet werden. Diese seien wohl kaum von Interesse oder Bedeutung für alle Berufsgruppen und auch nicht für Bereich der privaten Lebensführung der Bw. relevant.

Im weiteren Berufungsverfahren wurden vom Finanzamt Erhebungen gepflogen und in einem Amtsvermerk vom 7. Oktober 2009 Folgendes festgehalten. Die Bw. arbeite einer Auskunft beim LKH W zu Folge seit 17. Juni 2008 auf der Internen Abteilung (Onkologie) als Diplomkrankenschwester. Die von der Bw. absolvierte Ausbildung werde vom LKH nicht gefördert; die Anwendung des erworbenen Wissens sei von der Genehmigung der Pflegedirektion und im Folgenden von den personellen und finanziellen Ressourcen des Krankenhauses abhängig. Laut Telefonat mit der Bw. sei derzeit eine Verwertung nicht möglich, auch eine anderweitige Verwertung hänge von dem Abschluss der Ausbildung ab. Die Bw. plane noch den Aufbaukurs "Kreativtraining" zu absolvieren.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 7. Oktober 2009 wurde die Berufung der Bw. als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde darin ausgeführt, dass Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse seien oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen würden, nach § 20 EStG nicht abzugsfähig seien und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten oder von Nutzen seien. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, dass an der Bildungsmaßnahme ein Interesse des Arbeitgebers bestehe.

Mit Eingabe vom 29. Oktober 2009, beim Finanzamt eingelangt am 30. Oktober 2009, stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte darin wortwörtlich die in ihrer Berufung enthaltenen Ausführungen.

In einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 19. Jänner 2010 ist festgehalten, dass die Bw. nach ihren Angaben noch den Kurs Kreativtraining, der Voraussetzung für den Aufbaukurs darstelle, besuche. Als Teilnehmer an dem genannten Kurs habe die Bw. eine Psychologin und eine Behindertenbetreuerin in Erinnerung. Vom LKH W sei sie die einzige Teilnehmerin.

Im weiteren Berufungsverfahren erging an die Bw. ein Vorhalt folgenden Inhaltes:

"1. Welche konkrete Tätigkeit üben Sie im Krankenhaus W aus? Über welche Ausbildung verfügen Sie?

2. Sie haben im Jahr 2008 mit der Grundstufe Kreativtraining am MGT-Seminarinstitut begonnen. Wann haben Sie die Grundstufe abgeschlossen? Welche weiteren Seminare haben Sie am MGT-Seminarinstitut absolviert? Welche weiteren Seminare werden von Ihnen noch

ins Auge gefasst.

Legen Sie bitte allfällige Abschlusszertifikate vor.

3. Welchen Berufsgruppen gehörten die anderen Teilnehmer an dem/den von Ihnen absolvierten Ausbildungsblock/Ausbildungsblöcken an?

4. Haben Sie seitens ihres Dienstgebers Dienstfreistellungen oder Sonderurlaube für die Absolvierung der Seminare erhalten?

Bejahendenfalls wird um entsprechende Nachweise ersucht.

5. Gibt es seitens ihres Dienstgebers Pläne, Sie auf Grund Ihrer Ausbildung allenfalls anderweitig (als als Krankenschwester) einzusetzen. Bitte legen Sie auch hier allfällige Nachweise vor.

5. In Ihrer Berufung bzw. Ihrem Vorlageantrag geben Sie an, dass Sie die erlernten Methoden in Ihrem "beruflichen Umfeld" einsetzen könnten. Schildern Sie bitte detailliert, in welcher Form dies bereits geschehen ist oder allenfalls noch geschehen könnte. Bringen Sie auch dazu Bestätigungen Ihres Dienstgebers über die Notwendigkeit der von Ihnen ergriffenen Maßnahmen bei.

6. Nach Recherchen des Unabhängigen Finanzsenates gibt es im Landeskrankenhaus W Angebote der Klinischen Psychologie durch ein entsprechendes Team. Unter diesen Angeboten findet sich auch ein "kreatives Malen in der Gruppe". Wie hängen die von Ihnen absolvierte Fortbildung mit dem im Krankenhaus geschilderten Angebot der Klinischen Psychologie zusammen? Welche Bereiche könnten Sie abdecken bzw. deckt die geschilderte Institution ab?

7. Worin sehen Sie insgesamt den Zusammenhang zwischen der von Ihnen absolvierten Fortbildung und dem von Ihnen ausgeübten Beruf?"

Dieser Vorhalt wurde von der Bw. wie folgt beantwortet:

"Zu 1. Meine Tätigkeit übe ich am Landeskrankenhaus W an der medizinischen Abteilung, Station Med. 5, als Diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester aus. Meine Ausbildung: Lehrabschluss als Einzelhandelskauffrau, Diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester, Kreativtrainerin, Mal- und Gestaltungstherapeutin i.A.

Zu 2. Abschluss der Grundstufe Ende März 2010, zu weiteren Seminaren am MGT-Seminarinstitut siehe Seminarbestätigungen und Zertifikat laut Beilage, zu weiteren Seminaren Seminarliste der Aufbaustufe.

Zu 3. Sozialer Bereich

Zu 4. Für die Absolvierung der Seminare habe ich keine Dienstfreistellung/Sonderurlaube bisher benötigt, da ich als Diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester im unregelmäßigen Dienst tätig bin. Die Seminare habe ich bisher ausschließlich in meiner Freizeit besucht. Es gibt bei uns die Möglichkeit Dienstplanwünsche einzubringen, welche entsprechend im Dienstplan berücksichtigt werden.

Zu 5. Bestätigung von Prim. Dr.D. mit folgendem Inhalt: "Die Bw. ist mit mir als Abteilungsleiter des Zentrums für Lymphologie seit Mai 2010 in Kontakt. Die Bw. ist als diplomierte Krankenschwester im Hause tätig und sehr aktiv in der Weiterbildung. Sie hat sich einer Ausbildung in Kreativtraining unterzogen und will ihr Wissen in ihrem Beruf einsetzen. Dazu ist für die Diplomarbeit eine Projektstudie notwendig. Da besonders in der Rehabilitation von Patienten Kreativtraining sehr wichtig und zukunftsweisend ist, haben wir mit der Bw. vereinbart, dass dieses Projekt an unserer Abteilung durchgeführt wird. Voraussetzung dafür ist, dass sie die Ausbildung des Kreativtrainings "Kreatives Malen in der Gruppe" an ihrem Seminarinstitut fortführt und abschließt. Geplant ist nach Absprache mit der Krankenhausführung die Bw. in der Behandlung der Rehabilitationspatienten, besonders beim kreativen Malen in der Gruppe, einzusetzen." Weiterbildungen in unserem Bereich sind sehr wichtig und gesetzlich verankert, da sie unter anderem der zusätzlichen beruflichen Qualifikation dienen."

Zu 6. Wie bereits erwähnt, ist Weiterbildung im Gesundheitsbereich sehr wichtig, um sich weitere Qualifikationen zur Ausübung des Berufes anzueignen. Die von mir besuchten Seminare ermöglichen es mir einerseits Zusatzqualifikationen für meinen Beruf als Krankenschwester anzueignen, darüber hinaus aber auch in anderen Bereichen der Gesundheits- und Krankenpflege tätig zu werden. Im Rahmen der Aufbaustufe des Seminars ist als Abschlussarbeit eine Diplomarbeit zu verfassen, welche die Zusammenfassung der Ergebnisse eines zu absolvierenden Praxisprojektes als Ziel hat. Das Praxisprojekt soll in Zusammenarbeit mit dem LKH W durchgeführt werden. Entsprechende Vorgespräche hierzu haben bereits stattgefunden, welche seitens des LKH W sehr positiv aufgefasst wurden. Hierauf aufbauend laufen auch bereits entsprechende Vorbereitungen zur Absolvierung des Praxisprojektes.

Zu 7. Mir ist bekannt, dass von der Klinischen Psychologie im LKH W ein solches Angebot "Kreatives Malen in der Gruppe" den Klienten zur Verfügung steht. Erste Gespräche mit der Pflegedirektion, dem zuständigen Leiter der Abteilung für Lymphologie und dem Leiter der klinische Psychologie in Bezug auf mein Projekt haben bereits stattgefunden. Es ist mir ein großes Anliegen mit den Berufsgruppen dieser Abteilung im Rahmen meines Projektes sowie darüber hinaus zusammenzuarbeiten. Es gibt bereits mehrere Krankenhäuser, in denen diese

Therapieform ihre Anwendung findet. Die Weiterbildung an diesem Institut bietet eine Spezialisierung in der Methodik in diesem Bereich.

Zu 8. Als Diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester ist es meine Aufgabe die Patienten im Krankenhaus bestens zu betreuen und zu dieser Betreuung zählen ebenso gesundheitsfördernde Maßnahmen, die zum Wohlbefinden und zur Förderung der Genesung beitragen."

Der Eingabe der Bw. waren darüber hinaus folgende Unterlagen angeschlossen:

Zu 1. und 2. Zertifikat des MGT-Institutes Graz vom 2. April 2010: Darin ist ausgeführt, dass die Bw. die dreisemestrige Weiterbildung "Kreativtraining" mit Erfolg absolviert hat und den Titel "Kreativtrainerin" führt.

Zu 3. Bestätigungen des MGT-Seminarinstitutes jeweils vom 27. April 2010 über den Besuch der Kurse Blocktage 1 (22.-26.7.2009), Blocktage 2 (13.-17.2.2010), Bunt (19./20.3.2010), Grundlagen 2 (Bildgespräch, 29./30.1.2010), Violett (18./19.12.2009), Schwarz/Weiß (20./21.11.2009), Orange (16./17.10.2009), Vater (12./13.6.2009), Grundlagen 1 (Bildinterpretation 1, 15./16.5.2009), Braun (27./28.3.2009), Grün (13./14.2.2009), Gelb (19./20.12.2008), Blau (10./11.10.2008), Rot (7./8.11.2008).

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

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die von der Bw. im Jahr 2008 geltend gemachten Aufwendungen für die Grundstufe Kreativtraining am MGT-Institut Graz in Höhe von € 4.050,00 sowie weiteren Kosten in Höhe von € 361,08 als Werbungskosten (Fortbildungskosten) steuerlich zum Abzug zugelassen werden können.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht steht Folgendes fest:

Die Bw. ist im Krankenhaus W als diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester in der Medizinischen Abteilung 5 tätig. Vor ihrer Ausbildung in diesem Beruf absolvierte sie die Lehre zur Einzelhandelskauffrau.

Das Berufsbild des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege (dem die Bw. als Diplomierte Gesundheits – und Krankenschwester angehört) umfasst folgende Tätigkeitsbereiche (vgl. [www.oegkv.at](http://www.oegkv.at) und [www.wienkav.at](http://www.wienkav.at)):

Eigenverantwortlicher Tätigkeitsbereich: Dazu zählt die eigenverantwortliche Diagnostik, Planung, Organisation, Durchführung und Kontrolle aller pflegerischen Maßnahmen im intra- und extramuralen Bereich (Pflegeprozess), die Gesundheitsförderung und Beratung im

Rahmen der Pflege, die Pflegeforschung sowie die Durchführung administrativer Aufgaben im Rahmen der Pflege. Der eigenverantwortliche Bereich umfasst insbesondere:

Erhebung der Pflegebedürfnisse und des Grades der Pflegeabhängigkeit des Patienten oder Klienten sowie Feststellung und Beurteilung der zur Deckung dieser Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Ressourcen (Pflegeanamnese),

Feststellung der Pflegebedürfnisse (Pflegediagnose)

Planung der Pflege, Feststellung von pflegerischen Zielen und Entscheidung über zu treffende pflegerische Maßnahmen

Durchführung der Pflegemaßnahmen

Auswertung der Resultate der Pflegemaßnahmen

Information über Krankheitsvorbeugung und Anwendung von gesundheitsfördernden Maßnahmen

Psychosoziale Betreuung

Dokumentation des Pflegeprozesses

Organisation der Pflege

Anleitung und Überwachung des Hilfspersonals

Anleitung und Begleitung der Schülerinnen und Schüler im Rahmen der Ausbildung

Mitwirkung an der Pflegeforschung

Durchführung lebensrettender Sofortmaßnahmen.

2. Mitverantwortlicher Tätigkeitsbereich: Darunter fallen jene grundsätzlich ärztlichen Tätigkeiten, die an diplomierte Pflegepersonen delegiert werden können wie Verabreichung von Arzneimitteln, Vorbereitung und Verabreichung von subkutanen, intramuskulären und intravenösen Injektionen, Vorbereitung und Anschluss von Infusionen bei liegendem Gefäßzugang, ausgenommen Transfusionen, Blutentnahme aus der Vene oder den Kapillaren, Setzen von transurethralen Blasenkatetern zur Harnableitung, Instillation und Spülung, Durchführung von Darmeinläufen sowie Legen von Magensonden. Bei der Delegation trägt die Anordnungsverantwortung der Arzt, die Durchführungsverantwortung die Angehörige des Gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege. Sowohl die ärztliche Anordnung als auch die Durchführung durch den gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege muss schriftlich dokumentiert werden.

3. Interdisziplinärer Tätigkeitsbereich: dieser umfasst jene Bereiche, die sowohl Gesundheits- und Krankenpflege als auch andere Berufe des Gesundheitswesens betreffen. In diesem Tätigkeitsbereich haben Angehörige des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege das Vorschlags- und Mitentscheidungsrecht. Sie tragen die Durchführungsverantwortung für alle von ihnen in diesen Bereichen gesetzten pflegerischen Maßnahmen. Dieser Tätigkeitsbereich umfasst insbesondere die Mitwirkung bei Maßnahmen zur Verhütung von Krankheiten und Unfällen sowie zur Erhaltung und Förderung der Gesundheit, Vorbereitung der Patienten oder pflegebedürftigen Menschen und ihrer Angehörigen auf die Entlassung aus der Krankenanstalt oder Einrichtung, die der Betreuung pflegebedürftiger Menschen dient (z.B. Geriatriezentrum, Pflegeheime) und Hilfestellung bei der Weiterbetreuung, Gesundheitsberatung und Beratung und Sorge für die Betreuung während und nach einer physischen und psychischen Erkrankung.

Die Bw. hat im Jahre 2008 mit der Ausbildung zur Kreativtrainerin am MGT-Seminarinstitut Graz mit der Grundstufe Kreativtraining begonnen.

Auf Grund der Angaben der Bw. und der Internetseite des MGT-Seminarinstitutes Graz ist für den gegenständlichen Fall Folgendes festzuhalten:

Die von der Bw. im Jahr 2008 absolvierte Grundstufe Kreativtraining in der Dauer von einem Jahr hat folgende Inhalte:

Auseinandersetzung mit der Symbolik in Farbe und Form

Gruppenselbsterfahrung

Aktive Imagination

Rollenspiel

Einführung in verschiedene Kreativitäts- und Ausdruckstechniken

Studioarbeit und

Reflexionsprotokolle

Ziel des Kreativtrainings ist, dass die Teilnehmerinnen die erlernten Methoden in ihrem beruflichen Umfeld einsetzen können. Die angebotene Grundstufe umfasst 8 zweitägige Seminare sowie ein Blockseminar; neben dem regelmäßigen aktiven Seminarbesuch sollen die erlebten Prozesse auch zu Hause durch Auseinandersetzung mit kreativen Medien vertieft werden.

Die Bw. plant ihren Angaben zu Folge aufbauend auf diese Grundstufe die Aufbaustufe Kreativtraining zu absolvieren und die Ausbildung zur Mal- und Gestaltungstherapeutin.

Die Aufbaustufe Kreativtraining beim MGT-Seminarinstitut hat kreative Prozessarbeit, Bildgespräch/Gesprächsführung, Grundlagen der Bildinterpretation, Grundlagen der Prozessbegleitung sowie Wahlseminare aus dem MGT-Programm zum Inhalt und als Ziel, selbständig tiefenpsychologisch orientierte Kreativgruppen mit gesunden Menschen im eigenen Berufsfeld oder am freien Markt begleiten zu können. Die Ausbildung endet mit dem Zertifikat "Kreativtrainerin/MGT-Seminarinstitut".

Anschließend an diese Aufbaustufe kann der Aufbaukurs Mal- und Gestaltungstherapie sowie darauf aufbauend klinische Mal- und Gestaltungstherapie absolviert werden, wobei die Arbeit der Mal- und Gestaltungstherapeutin die Arbeit mit kranken Menschen miteinschließt und diese in einem ärztlichen oder psychotherapeutischen Kontext geschieht und jene der klinischen Mal- und Gestaltungstherapeutin die Arbeit u.a. in Krankenhäusern und Kliniken ermöglicht. Das MGT-Seminarinstitut Graz sieht nach Absolvierung der genannten Ausbildungsschritte (und Anrechnung derselben für) den Ausbildungsabschluss zur Diplomierten Lebens- und Sozialberaterin vor.



**In rechtlicher Hinsicht ergibt sich Folgendes:**

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.

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

Dass eine berufsspezifische Wissensvermittlung nicht erfolgt ist, ist auch aus dem Umstand, dass die Teilnehmer an den gegenständlichen Bildungsmaßnahmen nach den Angaben der Bw. "aus verschiedenen Berufsgruppen des sozialen Bereiches" stammten, 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 pädagogisches 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 Fortbildung zur KreativtrainerIn und in der Folge zur Mal- und Gestaltungstherapeutin eine Weiterbildung 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 konkrete berufliche Bedürfnisse der TeilnehmerInnen zum Inhalt, sondern stellten vielmehr auf deren 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](http://www.malen-gestalten.com)) und somit – wie die Bw. zutreffend dargestellt hat, eine spezielle Therapieform darstellt.

Betrachtet man das Berufsbild der Bw., so ergibt sich daraus, dass die Tätigkeit der Bw. als diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester in ihrem eigenverantwortlichen Bereich (Kernbereich) den Pflegeprozess von PatientInnen und KlientInnen umfasst; dies erstreckt sich von der Pflegeanamnese über die Pflegedokumentation bis hin zur Pflegeforschung. Der mitverantwortliche Aufgabenbereich umfasst die der Bw. ärztlicherseits übertragenen Aufgaben im Bereich der Pflege sowie den interdisziplinären Bereich (d.i. der Bereich der Gesundheits- und Krankenpflege als auch der anderen Berufe des Gesundheitswesens), der u.a. die Mitwirkung der Bw. bei Maßnahmen u.a. zur Erhaltung und Förderung der Gesundheit beinhaltet. Einen besonderen Schwerpunkt der Tätigkeit der Bw. bildet die soziale Kompetenz, weshalb auch bei der Ausbildung dem Aspekt des "Sozialen Lernens" besondere Bedeutung

zukommt (vgl. Gesundheits- und Krankenpflege-Ausbildungsverordnung BGBl. II Nr. 179/1999). Nicht im Berufsbild der Bw. finden sich hingegen psychotherapeutische Tätigkeiten, weil ein spezielles und zeitaufwendiges Eingehen auf Patienten als Gesundheits- und Krankenschwester nicht vorgesehen ist.

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 im Gesundheitsbereich 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 deren dienstliche Notwendigkeit.

Hinzuzufügen ist noch, dass im Landeskrankenhaus W eine Abteilung für Klinische Psychologie eingerichtet ist, die spezielle Angebote für die Bewältigung von körperlichen und psychischen Erkrankungen und Problemen im Sinne einer ganzheitlichen Betreuung hat. Neben Entspannungstechniken, Paar- und Familiengesprächen finden sich dabei auch Gruppenangebote wie "kreatives Malen in der Gruppe". Die sich daraus für den Unabhängigen Finanzsenat ergebenden Verständnisschwierigkeiten (wer sollte wofür zuständig sein?) konnte allerdings auch die Bw. nicht aufklären, sondern hat in diesem Bereich lediglich auf ihr Praxisprojekt hingewiesen, das sie in Zusammenarbeit mit dieser Abteilung erstellen wird. Daraus lässt sich für den Standpunkt der Bw. jedoch nichts gewinnen, weil die Bildungsmaßnahmen (einschließlich der von ihr zu erstellenden Projektarbeit) einen psychotherapeutischen Hintergrund haben, der nicht zum Inhalt der beruflichen Tätigkeit der Bw. zählt. Somit können die von ihr erworbenen Kenntnisse auch nicht in einem wesentlichen Umfang bei ihrer beruflichen Tätigkeit verwertet werden.

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 zuwiderlaufen würde.

Hinzu tritt, dass es sich beim Einsatz der Bw. in der Mal- und Gestaltungstherapie um eine reine Absichtserklärung handelt, der noch keine konkreten Maßnahmen gefolgt sind. Von

einem zwingenden Zusammenhang der Aufwendungen mit der Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen kann somit nicht ausgegangen werden. Berufsnotwendige Ausgaben liegen nicht vor.

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.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes, den in Rede stehenden Aufwendungen den steuerlichen Abzug als Werbungskosten zu versagen, geht mit der Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates konform und erfolgte zu Recht.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. Februar 2011