



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005, 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

In ihrem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 machte die Berufungswerberin (Bw.) u.a. Fortbildungskosten in der Höhe von € 1.381,67 als Werbungskosten geltend.

Mit Bescheid vom 22. März 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2005 in der Höhe von € -606,33 erklärungsgemäß fest.

In ihren am 2. Juni 2008 elektronisch eingebrachten Anträgen auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2006 und 2007 beantragte die Bw. ebenfalls die Berücksichtigung von Fortbildungskosten in der Höhe von € 4.896,20 (für das Jahr 2006) und von € 4.774,66 (für das Jahr 2007) als Werbungskosten.

Mit Ergänzungsersuchen vom 4. Juni 2008 ersuchte das Finanzamt für die Veranlagungsjahre 2006 und 2007 um Aufstellung der beantragten Werbungskosten und Übermittlung der entsprechenden Belege, um Bekanntgabe der Höhe der vom Dienstgeber

erhaltenen Ersätze sowie um Erläuterung der derzeitigen Tätigkeit der Bw. und deren beruflichen Zusammenhanges mit der Fortbildungsmaßnahme.

Mit Eingabe vom 8. Juli 2008 übermittelte die Bw. eine Bestätigung für ein Jahr Bildungskarenz sowie die angeforderten Belege zu den Aus- und Fortbildungskosten. Des Weiteren teilte sie mit, dass sie über ihre Arbeitsstelle keinen Kostenersatz bezogen habe. Sie sei seit dem Jahr 2000 beim Land Niederösterreich als Kleinkindpädagogin angestellt. Die Ausbildung zur Kunsttherapeutin komme im pädagogischen, kreativen und menschlichen Umgang mit den Kindern und bei der Elternarbeit äußerst positiv zum Tragen. Auf Grund der zeitlichen Beanspruchung sei der Bw. für das nächste Kindergartenjahr von ihrem Dienstgeber ein Jahr Bildungsurlaub gewährt worden. Außerdem sei es der Bw. auch gestattet, im nächsten Jahr ein Praktikum in einem Kindergarten durchzuführen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 13. August ersuchte das Finanzamt nun auch für das Veranlagungsjahr 2005 um Aufstellung der Kosten und Übermittlung der Belege, um Bekanntgabe der Höhe der vom Dienstgeber erhaltenen Ersätze sowie um Bekanntgabe des beruflichen Zusammenhanges ihrer Tätigkeit beim Amt der niederösterreichischen Landesregierung mit der Fortbildungsmaßnahme. Darüber hinaus wurde die Frage gestellt, welche neue Tätigkeit die Bw. anstrebe.

Mit Eingabe vom 23. September 2008 übermittelte die Bw. die angeforderten Belege für das Jahr 2005 und teilte ergänzend zu ihrem Schreiben vom 8. Juli 2008 mit, dass sie keine neue Tätigkeit anstrebe, sondern eine Verbindung zwischen Kindergarten und Kunsttherapie schaffen wolle.

Mit Bescheid vom 2. Oktober 2008 verfügte das Finanzamt die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2005.

Mit Bescheid gleichen Datums setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2005 in der Höhe von € -119,24 fest, wobei es die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Kunsttherapeutin als Werbungskosten unberücksichtigt ließ.

Ebenfalls mit Bescheid vom 2. Oktober 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2006 in der Höhe von € -119,31 und die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € -138,51 fest, wobei die jeweils geltend gemachten Fortbildungskosten nicht als Werbungskosten anerkannt wurden.

In ihrer gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet sich die Bw. gegen die Nichtanerkennung der Kosten für die Seminare zur Ausbildung zur Kunsttherapeutin sowie das Kilometergeld. In ihrem konkreten

Fall lägen Umstände vor, die den vollen Werbungskostenabzug der Kunsttherapeutenausbildung als Fortbildungskosten zuließen.

Unter Hinweis auf Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band 1, § 16 tz 203/2, wiederholte die Bw., dass die Kenntnisse einer Kunsttherapeutin im Umgang mit Kindern und deren Eltern eine unverzichtbare Komponente im pädagogischen, kreativen und menschlichen Umgang darstellten. Auf Grund dessen sei der Bw. von ihrem Dienstgeber, dem Land Niederösterreich, Bildungsurlaub gewährt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 23. Dezember beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihrem Vorlageantrag vor, dass bei einer Ausbildung zur Therapeutin wohl nicht von einer privaten Veranlassung bzw. Bedeutung gesprochen werden könne. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe in ähnlichen Fällen (z.B. Ausbildungskosten einer diplomierten Krankenschwester für die Ausbildung zur Psychotherapeutin) zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden.

Darüber hinaus werde die Bw. ihre Ausbildung bald abschließen und daher ab dem Jahr 2009 eine selbständige Nebentätigkeit als Kunsttherapeutin aufnehmen. Die Bw. habe sich diesbezüglich im Rahmen eines von der Kanzlei ihres steuerlichen Vertreters angebotenen Erstgespräches informiert.

Abgesehen davon, dass die Kosten der Kunsttherapieausbildung jedenfalls als steuerlich anzuerkennende Fortbildungskosten im Rahmen des Dienstverhältnisses anzusehen seien, lägen daher darüber hinaus noch Ausbildungskosten vor, die der zusätzlichen Erwerbung der Einnahmen dienten. Die Aus- bzw. Fortbildungskosten seien daher jedenfalls als Werbungskosten anzuerkennen.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. 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 (Aufteilungsverbot, vgl. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0325). Wenn Aufwendungen an den Bereich der privaten Lebensführung angrenzen und es im Einzelfall denkmöglich ist, dass sie durch die Lebensführung veranlasst sind, muss die Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Veranlassung durch die Notwendigkeit erfolgen (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237). Bei Aufwendungen, bei denen eine private Mitveranlassung nicht ausgeschlossen ist, ist die Notwendigkeit nicht im Sinne einer unerlässlichen Bedingung zu verstehen, sondern es kommt vielmehr darauf an, ob die gesamten Aufwendungen objektiv gesehen eindeutig für den Beruf des Abgabepflichtigen sinnvoll sind oder nicht (vgl. VwGH 12.4.1994, 91/14/0024). Es ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die geltend gemachten Aufwendungen beruflich, privat oder gemischt veranlasst sind.

Im gegenständlichen Fall ist die Bw. als Kleinkindpädagogin in einem Kindergarten des Landes Niederösterreich tätig und macht eine Ausbildung zur Kunsttherapeutin, welche sie grundsätzlich zur Ausübung eines anderen (neuen) Berufes befähigt. Da die Bw. jedoch – wie sie selbst ausführt – keine neue Berufstätigkeit anstrebe, sondern vielmehr eine Verbindung zwischen Kindergarten und Kunsttherapie schaffen wolle, ist zunächst zu prüfen, ob die Aufwendungen für die Ausbildung zur Kunsttherapeutin steuerlich begünstigte **Fortbildungskosten** darstellen.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 15.4.1998, 98/14/004, ausgeführt hat, handelt es sich dann um eine berufliche Fortbildung, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Jedoch führt die Weiterbildung in Fertigkeiten, die ganz allgemein für den außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung haben und zudem der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Randbereich dienlich sind, nicht zu einer berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen. Wesentlich ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, folglich ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen. Dies soll im Sinne einer Steuergerechtigkeit verhindern, dass Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb in den einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen entsprechenden Beruf ausüben, andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aber aus dem verteuerten Einkommen decken müssen.

Laut Information der interdisziplinäre Studien- und Dienstleistungs-Gesellschaft (in weiterer Folge ISSA) ist Kunsttherapie eine bewusste und geplante Begleitung im Krankheits- und Gesundheitskontinuum durch Aktivierung von biologischen, emotionalen, mentalen und sozial-kausalen Ressourcen, über die Anforderungen der Kreativitäts- und kunsttherapeutischen Prozesse, mit dem Ziel der Gesundheitserhaltung und Gesundheitsförderung; keine Symptom-Krankheits- Leiden-, Störungs- oder Krisenbehandlung sondern Rehabilitation des kreativen – sozialen Seins und Wiederherstellung des schöpferischen Tuns (vgl. <http://www.issa.at>).

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wird der fördernde Zusammenhang der strittigen Aufwendungen in den genannten Streitjahren mit der beruflichen Tätigkeit der Bw. als Kleinkindpädagogin nicht bezweifelt. Der Unabhängige Finanzsenat teilt allerdings die Ansicht des Finanzamtes, dass die Ausbildung zur Kunsttherapeutin keine berufsspezifische Fortbildung darstellt.

Hierfür sprechen schon der Ansatz und die Inhalte, wie sie der Internetinformation der Kunstakademie ISSA (vgl. <http://www.issa.at/kunsttherapie/index.htm>) zu entnehmen sind: „Kunsttherapieausbildung als seelisches Stabilisierungsverfahren mit professionell-therapeutischen Werkzeugen. Nichts spiegelt das eigene Sein konzentrierter, als der Akt des bewussten, kreativen Gestaltens. Im Malen oder Formen macht sich mein Leben sichtbar, im Intonieren macht es sich hörbar, in der Bewegung fühlbar...“. „Die Akademie der Kunsttherapie vermittelt therapeutische Haltungen und Techniken sowie künstlerische Grundfertigkeiten als Voraussetzung für ein professionelles kunsttherapeutisches Arbeiten.“

Dafür, dass keine berufsspezifische Fortbildung vorliegt, sondern das vermittelte Wissen von allgemeiner Natur ist, spricht auch der Umstand, dass die Ausbildung nicht nur von Angehörigen der Berufsgruppe der Bw. sondern von Angehörigen verschiedenster Berufsgruppen besucht werden kann. Laut Auskunft von ISSA erfordere die Ausbildung zur Kunsttherapeutin weder (künstlerische) Vorkenntnisse noch einen Quellenberuf. Die einzigen Voraussetzungen für die Ausbildung seien psychosoziale Stabilität, Interesse und Realitätssinn. Freilich wären Berufserfahrung und Lebenserfahrung von Vorteil (wenn auch nicht notwendig), in der Regel handle es sich bei den Interessenten an der Kunsttherapieausbildung jedoch um Quereinsteiger aus dem Sozial- oder Kunstbereich.

Wenn die Bw. ausführt, dass die Kenntnisse der Ausbildung im pädagogischen, kreativen und menschlichen Umgang mit den Kindern und bei der Elternarbeit äußerst positiv zum Tragen kämen und daher eine unverzichtbare Komponente darstellten, so ist ihr entgegenzuhalten, dass dieses Wissen nicht nur in dem von der Bw. ausgeübten Beruf, sondern in einer Vielzahl von Berufen von Bedeutung ist. Die vermittelten Fähigkeiten können zur Verbesserung des menschlichen Verhaltens und der menschlichen Kommunikation in verschiedensten

Lebenslagen, auch außerhalb von beruflichen Tätigkeiten, nämlich im Zusammenleben der Menschen ganz allgemein, beitragen, weswegen von einer nicht untergeordneten privaten Mitveranlassung des Besuches der Seminare an der Kunstakademie auszugehen ist.

Dass es sich bei den strittigen Aufwendungen um solche handelt, die sich nicht eindeutig von der Lebensführung trennen lassen, geht auch aus einer weiteren Internetinformation der ISSA (vgl. <http://www.issa.at/kunsttherapie/unsere-ziele.htm>), betreffend die Ziele der Kunsttherapie Ausbildung, hervor: „Die Kunsttherapie Ausbildung beinhaltet nicht nur das Laufen aller künstlerischen Medien und Kreativitäts-Prozesse...“ „Von Anfang an beschäftigen wir uns mit den künstlerischen Medien und Methoden-Theorien. In den Prozess-Einheiten üben wir das Laufen von Kunsttherapie Einzel- und Gruppen-Sitzungen. Wir lernen das Führen von objektiven Prozessen und das Führen von subjektiven Prozessen. Wir lernen das ganze Panorama der inneren Landschaft kennen. Unsere Schluchten, Täler und Gipfel werden uns vertraut. Der Weg führt uns von einem Zustand, in dem das schöpferische Potential noch nicht bewusst ist, zu bewussten, kreativen und auch selbständigen Menschen.“ „Ganzheitliche Kunsttherapie, als die Therapie der Zukunft. Ganzheitliche Kunsttherapieausbildung, als eine Möglichkeit zum Besten in sich vorzudringen und zur Verwirklichung des Besten anderer beizutragen“.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen es der Behörde aber nicht möglich ist zu prüfen, ob diese Aufwendungen beruflich oder privat veranlasst sind, dürfen nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkannt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Wenn Aufwendungen ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit als unbedingt notwendig erweisen (vgl. VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096). Wenn der Arbeitgeber einen nicht unbeträchtlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar trägt, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit. Dienstfreistellungen alleine stellen keinen derartigen Hinweis dar.

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der dem Finanzamt vorgelegten Bestätigung für 1 Jahr Bildungskarenz kein Hinweis auf die Notwendigkeit der vom Bw. absolvierten Ausbildung. Vielmehr stellt der Umstand, dass seitens des Dienstgebers keinerlei Beitrag zu den Kosten der Kunsttherapieausbildung der Bw. geleistet wurde, einen Hinweis für das Nichtvorliegen der Notwendigkeit dar.

Soweit die Bw. auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Ausbildungskosten einer diplomierten Krankenschwester für die Ausbildung zur Psychotherapeutin verweist, ist

festzustellen, dass dem angesprochenen Fall ein mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde liegt.

Die seitens der Bw. geltend gemachten Kosten für die Ausbildung zur Kunsttherapeutin können daher nicht als Fortbildungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Berücksichtigung finden.

Gemäß dieser Gesetzesbestimmung zählen zu den Werbungskosten auch Aufwendungen für umfassende **Umschulungsmaßnahmen**, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Auch hier gilt § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988.

Da der steuerliche Vertreter der Bw. im Vorlageantrag vorbringt, dass die Bw. im Jahr 2009 ihre Ausbildung abschließen werde und sich am 10. Dezember 2008 im Rahmen eines von der Kanzlei des steuerlichen Vertreters angebotenen Erstgespräches mit Steuerberater X bezüglich einer selbständigen Nebentätigkeit als Kunsttherapeutin informiert habe, ist im gegenständlichen Fall auch strittig, ob die Kosten zur Ausbildung zur Kunsttherapeutin abzugsfähige Umschulungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG darstellen.

Bei Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handelt es sich um vorweggenommene Werbungskosten. Aus dem klaren Gesetzestext des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahmen

1) **derart umfassend** sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist. Einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 203/4/2, *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004, 621).

2) auf die **tatsächliche Ausübung** dieser neuen beruflichen Tätigkeit abzielen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 25.6.2000, 95/14/0134, VwGH 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Wie bereits wiederholt ausgeführt, macht die Bw. im vorliegenden Fall an der ISSA eine Ausbildung zur Kunsttherapeutin, welche therapeutische Haltungen und Techniken sowie

künstlerische Grundfertigkeiten als Voraussetzung für ein professionelles Kunsttherapeutisches Arbeiten vermittelt. Die Akademie für Kunsttherapie ist vom Bundesministerium für Unterricht und Kunst als Einrichtung der Erwachsenenbildung anerkannt. Die Ausbildung dauert mindestens vier Jahre und ist berufsbegleitend organisiert. Vermittelt wird die Auseinandersetzung mit bildnerischen ebenso wie mit darstellenden Formen des Ausdrucks. Die Ausbildung schließt mit einem ISSA-Diplom ab. Es ist also grundsätzlich von einer umfassenden Umschulungsmaßnahme auszugehen, die den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht.

Für die Abzugsfähigkeit von umfassenden Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten wird vom Gesetzgeber in der Z 10 des § 16 EStG 1988 jedoch weiters gefordert, dass die Aufwendungen der umfassenden Umschulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die Beweggründe für eine Umschulung können unterschiedlichster Natur sein. Sie können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber in der Lage sein nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass er tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt

(vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16 Anmerkung 143*).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist die Z 10 des § 16 EStG 1988 so auszulegen, dass die vom Steuerpflichtigen getroffenen Maßnahmen für die Umschulung derart umfassend sein müssen, dass sie die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes zum Ziel haben. Der Steuerpflichtige muss somit zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahme die ernsthafte Absicht haben, einen anderen Beruf auszuüben. Diese ernsthafte Absicht muss der Steuerpflichtige dokumentieren bzw. nachweisen oder glaubhaft machen. Die Nachweisführung hat nach den Verfahrensvorschriften der BAO zu erfolgen und unterliegt der Beweiswürdigung der Behörde.

Im vorliegenden Fall hat die Bw. im Verwaltungsverfahren wiederholt betont, dass die Ausbildung zur Kunsttherapeutin im pädagogischen, kreativen und menschlichen Umgang mit den Kindern und bei der Elternarbeit äußerst positiv zum Tragen komme und sie keine neue Tätigkeit, sondern vielmehr eine Verbindung zwischen Kindergarten und Kunsttherapie anstrebe. Deswegen sei ihr auch vom Land Niederösterreich ein Jahr Bildungskarenz und für das nächste Jahr sogar die Durchführung eines Praktikums im Kindergarten bewilligt worden. Aus diesem Vorbringen ist allerdings eindeutig zu entnehmen, dass die Bw. weder zum Zeitpunkt der Aufnahme der Umschulungsmaßnahme noch während der Zeit der Ausbildung



die ernsthafte Absicht hatte, ihren Beruf als Kleinkindpädagogin aufzugeben, um den neuen Beruf als Kunsttherapeutin selbständig auszuüben.

Der plötzliche Sinneswandel der Bw. im Vorlageantrag, wonach sie nunmehr infolge eines im Rahmen der Kanzlei des steuerlichen Vertreters angebotenen Erstgespräches die Absicht habe, nach Abschluss der Ausbildung die selbständige Nebentätigkeit als Kunsttherapeutin aufzunehmen, erscheint nicht überzeugend. Vielmehr entsteht der Eindruck, dass die Änderung der Argumentationslinie, insbesondere im Hinblick darauf, dass die Bw. nun steuerlich vertreten und beraten ist, aus taktischen Gründen erfolgte. Auch der Umstand, dass es sich lediglich um ein informatives Erstgespräch handelte, vermag nicht zum Nachweis der ernsthaften Absicht, den neuen Beruf der Kunsttherapeutin selbständig auszuüben, beizutragen.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass eine Umschulungsmaßnahme, die – wie im vorliegenden Fall behauptet - auf eine Nebentätigkeit abzielt, steuerlich nicht gefördert wird. Die angestrebte neue Tätigkeit muss zeitlich gegenüber der bisherigen Tätigkeit überwiegen und zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen oder zumindest zu einem wesentlichen Teil beitragen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 16 Anm 142). Auch der Unabhängigen Finanzsenates hat sich bereits mit Ausbildungskosten für eine Nebentätigkeit befasst und in mehreren Entscheidungen die Meinung vertreten, dass die gesetzliche Bestimmung betreffend "Umschulungsmaßnahmen" so zu interpretieren ist, dass die Ausbildung für einen Zweitberuf (Nebentätigkeit) nicht als umfassende Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG bzw. § 4 Abs. 4 Z 7 EStG gilt (UFS 8.2.2007, RV/2955-W/06, UFS 7.3.2007, RV/0632-L/05, UFS 12.9.2007, RV/0372-K/06).

Auch die Lohnsteuerrichtlinien (LStR), welche allerdings für den Unabhängigen Finanzsenat keine bindende Rechtsquelle darstellen, enthalten ähnliche Ausführungen. So wird in den LStR Rz 358a ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Begriff „Umschulung“ impliziert, dass hier nur Fälle eines angestrebten Berufswechsels (von der bisherigen Haupttätigkeit zu einer anderen Haupttätigkeit) gemeint sind.

Da die Bw. nach ihren Angaben nicht beabsichtigt, ihren derzeitigen Beruf aufzugeben, sondern die neue Ausbildung zur Erzielung eines Zusatzeinkommens verwenden will, können demgemäß die Aufwendungen der Bw. nicht als Umschulungskosten anerkannt werden. Weder in finanzieller noch in zeitlicher Hinsicht ist den Angaben der Bw. folgend ein Überwiegen der angestrebten Tätigkeit gegenüber dem bisherigen Beruf anzunehmen.

Die seitens der Bw. geltend gemachten Kosten für die Ausbildung zur Kunsttherapeutin können daher auch nicht als Umschulungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. März 2009