



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M N, H,M, vertreten durch B SteuerberatungsgmbH, W,L, vom 17. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes XX, vertreten durch F, vom 15. Jänner 2009 betreffend **Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006** nach der am 21. Juni 2011 in B,L, im Beisein der Schriftführerin JG durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) ist Kindergartenpädagogin 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 Fortbildung bzw. Umschulung** in Höhe von 648,72 € und Reisekosten in Höhe von 389,72 € geltend.

Mit **Vorhaltsschreiben des Finanzamtes** wurde die Bw aufgefordert, die geltend gemachten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen. Bezüglich der Aus-, Fortbildungs- bzw. Umschulungskosten ergingen konkret folgende Fragen bzw. Aufforderung:

*"Handelt es sich bei ihren Aufwendungen um Fort- Ausbildungen im bestehenden Beruf (um Beschreibung des Zusammenhanges mit dem Beruf wird ersucht)?"*

*Bei einer Umschulung ist Folgendes nachzuweisen und zu erklären: Welche neue Tätigkeit ist dadurch möglich? Nachweise, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Zweck der Umschulung ist anzugeben. Welche Absicht haben Sie in Zukunft bezüglich der Umschulung? Ist die derzeitige Einkünfteerzielung gefährdet? Haben Sie nach der Umschulung höhere Einkünfte? Zusätzlich werden Sie gebeten eine Aufstellung Ihrer Kosten zu machen und eventuell erhaltene Ersätze (Dienstgeber, AK, Land OÖ-Bildungskonto) abzuziehen. Eine kurze Beschreibung Ihres Berufsbildes ist beizulegen."*

Aus den **handschriftlichen Anmerkungen in der Vorhaltsbeantwortung** der Bw geht Folgendes hervor:

*"Bildungskarenz vom 1.9.2006 bis 31.8.2007. Weiterbildung im bisherigen Beruf."*

*"Touch for health: Anschaltübungen, Überkreuzbewegungen, Augen-Energie, Ohren-Energie"*

*"Kunstuniversität: Phänomenologie des Darstellens und Gestaltens, Methoden der Kunst- und Werkanalyse, Theorien und Modelle der Werkerziehung"*

In einer **Aufstellung** stellte die Bw die Aus- bzw. Fortbildungsaufwendungen sowie die damit zusammenhängenden Reisekosten zusammengefasst folgendermaßen dar (Beträge in €):

|                                                                                                                                                                   | Kursgebühr      | Km-Geld       | Taggelder     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|---------------|---------------|
| Kunstuniversität                                                                                                                                                  | 378,72          |               |               |
| WIFI OÖ/Touch for health<br>Teile 1-4<br>4 x Kursgebühr (4 x 240,00)<br>1 x Prüfung<br>13 x 14,24 (für je 40 km Fahrt)<br>Taggelder (8x13,20 + 4x22,00 + 1x11,00) | 960,00<br>78,00 | <u>185,12</u> | <u>204,60</u> |
| abzüglich Ersätze/Bildungskonto/Land OÖ                                                                                                                           | <u>- 768,00</u> |               |               |
|                                                                                                                                                                   | <b>648,72</b>   | <b>185,12</b> | <b>204,60</b> |

Der Aufstellung legte die Bw auch sämtliche Zahlungsbelege betreffend Studiengebühr/ Universität für künstlerische und industrielle Gestaltung/WS 2006) und die Kursgebühren/WIFI sowie das Schreiben des Landes OÖ vom 26. Februar 2007 über den Förderungsbetrag von 768,00 € betreffend die Kurskosten laut Bildungskonto in Höhe von 960,00 € bei.

Aus einem im Akt des Finanzamtes erliegenden Internet-Ausdruck vom 29. November 2007 von der Homepage des WIFI OÖ (<http://www.ooe.wifi.at/> TOUCH FOR HEALTH - Gesund durch Berühren – Teil 1 – WIFI Oberösterreich) ergibt sich zu Inhalt, Zielen und Zielgruppen der absolvierten Kurse Folgendes:

***"Warum sie dieses Seminar besuchen sollten:***

*Touch for Health (TfH) ist die am meisten verbreitete Synthese der wesentlichen Elemente aus der Angewandten Kinesiologie. Es ist der Ursprung praktisch aller Kinesiologierichtungen und deshalb als Einstieg besonders geeignet. Es lässt sich privat und beruflich, im Wellness-, Sport- oder Beratungsbereich nutzen. Über verschiedene Muskeltests erhalten wir ein aussagekräftiges Bild über den aktuellen Zustand unseres menschlichen Energiesystems.*

*TOUCH FOR HEALTH zeichnet sich in erster Linie durch sanfte, sorgfältige, gezielte und wirkungsvolle Berührungstechniken aus. Es ist eine gezielte Synthese verschiedenster*

*Techniken, mit denen auch Sie Ihren Mitmenschen helfen können, indem Sie*

- *ihre Energie verstärken*
- *körperlichen Unausgewogenheiten vorbeugen*
- *Stresssituationen ausgleichen,*
- *Verbesserungen in der Beweglichkeit und Zusammenschau der Muskulatur erzielen,*
- *uvm.*

*Dabei bildet die chinesische Gesundheitslehre einen wichtigen Bezugsrahmen um Ungleichgewichte zu erkennen.*

### **Ziel der Ausbildung:**

*Die Absolvierung der vier Grundkurse – entsprechende Übungen vorausgesetzt – befähigt die Teilnehmer zur Arbeit mit Klienten. Die Ausbildung schließt mit einer schriftlichen Prüfung ab. Wird diese bestanden und bestätigt der (die) KursleiterIn ausreichende praktische Kenntnisse, so wird der Teilnehmer in die internationale Liste der Anwender des Touch for Health aufgenommen und bei Anfragen weiterempfohlen.*

### **Die Inhalte Teil I:**

- *14 Hauptmeridiane und zugeordnete Muskeln*
- *Überprüfung der Energieflüsse der Meridiane mit entsprechenden Muskeltests*
- *Stärkung und Balancierung der Muskeln und Meridiane über bestimmte Reflexpunkte*
- *Emotionaler Stressabbau*

### **Teilnehmer/innen:**

*Sowohl Menschen, die professionell mit Menschen arbeiten möchten oder bereits arbeiten (Masseure, Physiotherapeuten, Pflegepersonal, Lehrer, Erzieher, ...) und ihr Angebot erweitern wollen, als auch Interessierte, die das erworbene Wissen im Familien- und Freundeskreis einsetzen können."*

*Nach einer Beschreibung der Trainer/innen wurde darauf hingewiesen, dass in diesem Seminar auch Methoden der Gesundheitsförderung und –vorsorge unterrichtet würden. Die Teilnahme berechtige nicht dazu, Krankheiten zu diagnostizieren oder zu behandeln oder Heilmittel zu verordnen. Die Seminarleiterin diagnostiziere nicht Krankheiten oder Leiden an Teilnehmern selbst. Jede Person übernehme die volle Verantwortung für sich und ihre Handlungen, konsultiere bei allfälligen physischen oder psychischen Problemen einen Arzt und werde das WIFI von jeglicher Haftung entbunden.*

Im Rahmen des **Einkommensteuerbescheides 2006 vom 5. Dezember 2007** wurden die geltend gemachten Fortbildungs- sowie die damit zusammenhängenden Reisekosten vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt, wobei in der Begründung hiezu Folgendes ausgeführt wurde:

*"Fortbildungskosten im Sinne des § 16 EStG dienen – anders als Ausbildungskosten dazu, in dem jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Sie umfassen jene Aufwendungen, die eine sinnvolle Karriereentwicklung innerhalb der gleichen Berufssparte ermöglichen. Schulen und Kurse, die eine umfassende Ausbildungsgrundlage für eine Vielzahl verschiedener Berufe darstellen und Kurse, deren Inhalt auch außerhalb der beruflichen Sphäre von allgemeinem Interesse sind, stellen, ungeachtet der beruflichen Sinnhaftigkeit der Teilnahme, nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG dar.*

*Da Sie trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen (Beschreibung Ihres Berufsbildes und Erklärung betreffend Zusammenhang Studium, Seminar und Beruf) nicht beigebracht haben, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannt werden."*

Eine Berufung wurde gegen den angeführten Bescheid **nicht** eingebracht.

Mit **Schreiben vom 5. Dezember 2008** – eingelangt beim Finanzamt am 9. Dezember 2008  
 – beantragte die Bw durch ihre steuerliche Vertreterin die **Aufhebung** des  
*"Einkommensteuerbescheides 2006 vom 5. Dezember 2007, zugestellt am 7. Dezember 2007"*  
 gemäß § 299 BAO und die Anerkennung der beantragten Aus- und Fortbildungskosten im  
 Rahmen der Veranlagung.

Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

*In der Bescheidbegründung vom 5. Dezember 2007 sei bemängelt worden, dass die angeforderten Unterlagen (Beschreibung des Berufsbildes und Erklärung betreffend Zusammenhang Studium, Seminar und Beruf) nicht beigebracht und deshalb die geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannt worden seien.*

*Dieser Aufforderung werde nachgekommen. In der Anlage fänden sich die Arbeitsplatzbeschreibung inklusive Anforderungsprofil (Kenntnisse und Fähigkeiten) für den Beruf Kindergärtnerin. Außerdem liege diesem Antrag die Ausbildungsbeschreibung des abgesetzten Fortbildungskurses "Touch for health" bei.*

*Laut Arbeitsplatzbeschreibung für Kindergärtnerinnen würden ua. folgende Kenntnisse und Fähigkeiten vorausgesetzt:*

- Befähigung zur Erziehung der Kinder
- Bereitschaft zur persönlichen und fachlichen Fort- und Weiterbildung

*Als Ausbildungsschwerpunkt werde laut Kursbeschreibung die Erlernung verschiedenster Techniken angeführt, mit denen die Kursteilnehmer befähigt würden, anderen Menschen zu helfen. Durch den gezielten Einsatz dieser Techniken könnten folgende Effekte erzielt werden:*

- Energie werde verstärkt
- körperlichen Unausgewogenheiten könnte vorgebeugt werden
- Stresssituationen könnten ausgeglichen werden
- Verbesserungen der Beweglichkeit und im Zusammenspiel der Muskulatur könnten herbeigeführt werden.

*Teilnehmer des Kurses sollten Menschen sein, die mit Menschen arbeiten. Als mögliche Anwender der Ausbildung würden die Berufsgruppen Masseur, Physiotherapeuten, Pflegepersonal, Lehrer und Erzieher dezidiert angeführt.*

*Aus der Kursbeschreibung und der angeführten Zielgruppe komme klar zum Ausdruck, dass gerade im Berufsfeld "Kindergärtnerin", in dem die Erziehung der Kinder und deren individuelle Förderung ein vordringliches Ziel darstelle, den erworbenen Fähigkeiten zentrale Bedeutung zukomme.*

*Es werde in diesem Zusammenhang auch auf die UFS-Rechtsprechung (RV/0065-F/06) verwiesen. Durch diese Entscheidung werde der Werbungskostenbegriff und somit die Absetzbarkeit von Aus- und Fortbildungskosten erkennbar ausgeweitet und jenem der Betriebsausgaben angenähert. Demnach sei entscheidendes Tatbestandsmerkmal für die Abzugsfähigkeit die berufliche bzw. betriebliche Veranlassung – und diese sei in oben angeführtem Fall jedenfalls gegeben.*

*Der VwGH habe im Erkenntnis vom 28.9.2004, 2001/14/0020, ausgesprochen:*

*"Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung bestünde. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden oder verbessernden Berufsfortbildung entsprechend muss es vielmehr genügen, wenn die Aufwendungen an sich auch ohne zunächst erkennbare Auswirkung auf die Einkünfte geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den Anforderungen gerecht zu werden."*

*Durch den Einsatz der erlernten Techniken könne den stetig steigenden Herausforderungen als Kindergärtnerin Rechnung getragen werden. Es sei unbestritten, dass die Erziehungsarbeit dadurch unterstützt und erfolgreicher gemacht werde (Stresssituationen ausgleichen, Unausgewogenheit bei Kindern lindern, Beweglichkeit fördern, uvm.) – und das solle im Wesentlichen das Ziel einer verbessernden Berufsfortbildung sein.*

Dem Antrag war eine **Arbeitsplatzbeschreibung** der Bw beigelegt; aus dieser geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

*Dienstzweig: Kindergärtnerin*

*Funktionsbezeichnung: pädagog. Fachkraft/Kindergarten*

*Kenntnisse und Fähigkeiten:*

- fundiertes Fachwissen und Kenntnisse der neuesten Bestrebungen in Pädagogik und Psychologie
- Befähigung zur Erziehung der Kinder
- Fähigkeiten zur Führung von Hilfspersonal
- Kenntnisse der einschlägigen Verwaltungsvorschriften
- Bereitschaft zur interkulturellen und integrativen Erziehung
- Befähigung zur Führung von Praktikanten der BAKIP
- Grundkenntnisse in der Erste-Hilfeleistung
- Bereitschaft zu konstruktiver Zusammenarbeit mit dem Team und den Eltern
- Bereitschaft zur persönlichen und fachlichen Fort- und Weiterbildung
- Kommunikations- und Konfliktfähigkeit
- Arbeiten in Übereinstimmung mit dem Leitbild der KJS

*Aufgaben und Tätigkeiten:*

1. Erziehung, Bildung und Betreuung von Kindern im Alter zwischen 3 – 6 Jahren, nach aktuellen pädagogischen und psychologischen Gesichtspunkten und gesetzlichen Grundlagen
  - umfassende Förderung der Kinder in den Bereichen Emotionale Erziehung, Soziale und Interkulturelle Erziehung, Wertverhalten, Sexualerziehung, Kreativität, Denkförderung, Sprachförderung, Bewegungserziehung, Lern- und Leistungsverhalten, Umwelterziehung unter Bewahrung der Individualität des einzelnen Kindes und im Hinblick auf die Schulfähigkeit der Kinder
  - ganzheitliche Förderung der Kinder entsprechend den Leistungs- und Qualitätsstandards des KJSL-Leitbildes
  - Wechsel von Bildungs-Erziehungs- und Betreuungssituationen im Austausch zwischen Kind und Pädagogin
  - Bereitstellung altersgemäßer Spiel- und Beschäftigungsmaterialien
  - Zusammenarbeit mit externen Fachkräften wie Sonderkindergärtnerin, Logopädin,...
2. Elternarbeit...
3. Vorbereitungszeit/Arbeitsplanung...
4. Teamarbeit...

*Anforderungen:*

*Besondere Anforderungen und Erschwernisse am Arbeitsplatz (zB besonderes Fachwissen, ständige Termingebundenheit, Parteienverkehr, Gesundheitsgefährdung durch Hitze, Lärm, Staub oder Strahleneinwirkung etc.):*

*erhöhte Anforderungen durch Integration und interkulturelle Erziehung  
sehr gute psychische und physische Konstitution, ständige Erweiterung des pädagogischen Fachwissens nach aktuellen erziehungswissenschaftlichen und entwicklungspsychologischen Erkenntnissen.*

Dem Antrag wurde auch eine **"Kursbeschreibung Touch for health"** beigelegt, die im Wortlaut gleichlautend ist wie der bereits im Akt aufliegende, oben beschriebene Internetausdruck/WIFI OÖ.

Mit **Bescheid vom 15. Jänner 2009** wies das Finanzamt den gegenständlichen **Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO** unter Hinweis darauf, dass der antragsgegenständliche Bescheid nicht rechtswidrig sei, ab.

In seiner Begründung führte es zur **"Aus- und Fortbildung/Touch for Health Seminar"**

ergänzend aus, dass die Kosten für dieses Seminar keine Werbungskosten gemäß § 16 EStG darstellen würden, da lt. eigenen Angaben (Beilage) "TfH" sowohl für die privat als auch für die berufliche Sphäre geeignet sei (Wellness-, Sport- oder Beratungsbereich). Eine Abzugsfähigkeit sei somit gemäß § 20 EStG (auch im Hinblick auf das Aufteilungsverbot) nicht gegeben. Bemerkt werde weiters, dass das Seminar nicht auf einen homogenen Teilnehmerkreis ausgerichtet sei (Masseure, Physiotherapeuten, Pflegepersonal, Lehrer, Erzieher etc.).

Gegen diesen Bescheid erhob die Pflichtige durch ihre steuerliche Vertreterin **Berufung** und führte darin im Wesentlichen Folgendes aus:

**Sachverhalt:**

*Sie sei seit 1978 als Kindergartenpädagogin tätig. Die eigenen Kinder würden das Gymnasium besuchen bzw. studieren. Enkelkinder gäbe es keine.*

*Der Aufgabenbereich von Kindergartenpädagogen sei bereits im Antrag vom 5. Dezember 2008 erläutert worden.*

*Als wesentliches Ziel von Kindergärten werde die interkulturelle und integrative Erziehung der Kinder unter konstruktiver Zusammenarbeit auch mit den Eltern angeführt.*

*Die Befähigung zur Erziehung der Kinder unter der persönlichen Bereitschaft zur fachlichen Fort- und Weiterbildung werde laut Anforderungsprofil für Kindergartenpädagogen für die Ausübung des Berufes vorausgesetzt.*

Bezüglich der im Kurs vermittelten Fähigkeiten wurde auf die bereits mit dem Antrag vom 5. Dezember 2008 vorgelegte Kursbeschreibung "Touch for health" vom WIFI verwiesen; hinsichtlich Ausbildungsschwerpunkt und Zielgruppe wurden die diesbezüglichen Ausführungen laut Antrag wiedergegeben.

Nach Darstellung des bisherigen Verwaltungsgeschehens wurde begründend weiters ausgeführt:

*Die Begründung des Abweisungsbescheides und des darin erfolgten Verweises auf die Ausführungen in der Kursbeschreibung, dass "TfH" sowohl für die berufliche als auch für die private Sphäre geeignet sei (Wellness-, Sport- oder Beratungsbereich), könne nicht nachvollzogen werden. Jeder dieser angeführten Bereiche (Wellness-, Sport- oder Beratungsbereich) könne beim einzelnen Steuerpflichtigen eine berufliche Sphäre darstellen – eben je nach Berufssparte, die ausgeübt werde. Eine individuelle Betrachtung des Sachverhaltes sei hier Voraussetzung. Es könne aus dieser Angabe nicht grundsätzlich eine private Veranlassung abgeleitet werden.*

*Der Beruf "Kindergartenpädagogin" als pädagogischer Beruf beinhalte den Umgang mit Menschen und fordere eine laufende Fortbildung im emotionalen und psychologischen Bereich. Einer derartigen Fortbildung könne keine private Veranlassung nahe gelegt werden – sondern ganz im Gegenteil sei die berufliche Veranlassung aus der Notwendigkeit für den Beruf gegeben (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237 unter Verweis auf VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096).*

*Aus dem dargelegten Sachverhalt ergebe sich, dass die privaten Lebensumstände der Bw eine private Mitveranlassung ausschließen würden, da es aufgrund der bestehenden Familiensituation am Anwendungsbereich fehle. Eine private Motivation sei daher auszuschließen.*

*Laut Kursbeschreibung richte sich das Seminar in erster Linie an Menschen, die professionell mit Menschen arbeiten (Masseure, Physiotherapeuten, Pflegepersonal, Lehrer, Erzieher,...) und erst in zweiter Linie an weitere Interessierte. Es handle sich demnach sehr wohl um einen homogenen Teilnehmerkreis. Darüber hinaus könne nicht ausschlaggebend sein, ob neben den spezifischen Berufsgruppen auch Interessierte teilnehmen könnten. Da als Teilnehmerkreis die Berufsgruppe Lehrer und Erzieher konkret angesprochen sei, könne*

außerdem gefolgert werden, dass die darin erworbenen Fähigkeiten für diese Berufsgruppe auch tatsächlich von Bedeutung seien. Kindergartenpädagogen seien zweifelsfrei unter die Zielgruppe der Lehrer und Erzieher zu subsumieren.

Da es für Fortbildungsmaßnahmen im Bereich der Kindergartenpädagogen an speziellen Bildungseinrichtungen bzw. an einem weit reichenden Bildungsangebot mangle, werde vor allem das Kursangebot des WIFI (insbesondere im Vergleich zur VHS) genutzt. Dadurch solle die als Kriterium für die Berufsausübung geforderte Fort- und Weiterbildung der Kindergartenpädagogen gewährleistet werden.

Das Aufgabengebiet einer Kindergartenpädagogin schließe jedenfalls die Erziehung der Kinder und deren höchstmögliche Förderung ein. Die Arbeit sei auf Basis eines fundierten Fachwissens unter Kenntnis der neuesten Bestrebungen in Pädagogik und Psychologie auszuüben. Dass gerade im Bereich Kindererziehung in der letzten Zeit die Anforderungen an die beteiligten Personen gestiegen seien, sei unbestritten. Die steigende Burnout-Rate in der Berufsgruppe der Erzieher (Lehrer, Kindergartenpädagogen, usw.) bestätige diese Aussage. Durch die Ausbildung "Touch for health" und die dadurch erworbenen Fähigkeiten könne die Betreuung der Kinder verbessert werden, indem Stresssituationen professionell bewältigt und in der Folge Konflikte verringert werden können. Die Fähigkeiten würden im konkreten Fall helfen, den gestiegenen Anforderungen des Berufes gerecht zu werden.

Die durch die Ausbildung erlernten Fähigkeiten seien demnach als absetzbare Werbungskosten zu qualifizieren. Sie dienten vor allem dazu, im ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den (gestiegenen) Anforderungen gerecht zu werden bzw. diese überhaupt auch in Zukunft zu bewältigen. Die Fortbildung sei somit für die berufliche Tätigkeit und zur Sicherung der Einkünfte notwendig. Eine private Veranlassung sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

In der Literatur im Zusammenhang mit neueren Entscheidungen von VwGH, UFS und BFH werde aufgezeigt, dass der bisher sehr eng interpretierte Werbungskostenbegriff eine Erweiterung erfahren habe. Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf Renner, SWK 2006, S 691 zu BFH 22.6.2006, VI R 61/02 (Laut BFH "können Bildungsaufwendungen bei beruflicher Veranlassung Werbungskosten sein, was dann der Fall ist, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und diese subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. ... Gleiches gilt, wenn die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen, ..., nur von untergeordneter Bedeutung ist."), und ecolex 2007/99 zu UFS 16.8.2006, RV/0065-F/06 – Werbungkosteneigenschaft eines Bauchtanzkurses ("Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung bestünde. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden oder verbessernden Berufsfortbildung entsprechend muss es vielmehr genügen, wenn die Aufwendungen an sich auch ohne zunächst erkennbare Auswirkung auf die Einkünfte geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den Anforderungen gerecht zu werden.").

Die von Renner zitierten Entscheidungen des BFH und UFS würden zeigen, dass auch der UFS bei der bisher sehr engen Interpretation des Werbungskostenbegriffes eine kritische Betrachtung vorgenommen habe. Danach nähere sich der Werbungskosten- dem Betriebsausgabenbegriff, wonach entscheidendes Tatbestandsmerkmal für die Abzugsfähigkeit die berufliche bzw. betriebliche Veranlassung sei.

Es würden daher die Aufhebung des Bescheides, die Anerkennung der Fortbildungskosten in Höhe von 1.038,44 €, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit **Vorlagebericht** vom 29. Mai 2009 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Internet ([www.touch-for-health.at/tfh](http://www.touch-for-health.at/tfh)) wird "Touch for Health" ("Gesund durch Berühren") im Wesentlichen folgendermaßen beschrieben:

*Touch for Health sei aus dem Wissen der "Angewandten Kinesiologie" von John F. Thie entwickelt worden und bilde das Basiswissen der Kinesiologie.*

*Viele – später entwickelte – kinesiologische Methoden hätten ihren Ursprung im "Touch for Health". Es sei das inzwischen bewährteste und weltweit am meisten verbreitete System der Kinesiologie. Es gebe jedem die Möglichkeit, seine Gesundheit durch Energiebalancen zu pflegen und zu fördern. Dabei handle es sich nicht um eine Therapie und werde weder zur Diagnose noch zur Symptombehandlung genutzt.*

*"Touch for Health" eigne sich bestens zur Prophylaxe und könne leicht von jedermann erlernt werden, der zur Gesundhaltung seiner eigenen Person bzw. seiner Familie beitragen möchte. Dazu würden Kenntnisse aus der Bewegungslehre, Akupressurmassage, Massage, Ernährungslehre und Stabilisierung und Harmonisierung des Körperenergiesystems genutzt. Unser Wohlbefinden beruhe u.a. auf dem gleichmäßigen Energiefluss des Meridiansystems in unserem Körper. In den Kursen werde gelehrt, Blockaden in unserem Energiesystem durch Muskeltesten zu erkennen und durch verschiedene Korrekturen aufzulösen.*

Mit **Faxschreiben vom 17. Juni 2011** wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Im Rahmen der am 21. Juni 2011 durchgeführten **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde die Berufsangelegenheit im Wesentlichen folgendermaßen erörtert:

Die **Vertreterin der Amtspartei** wies darauf hin, dass der Teilnehmerkreis bei der gegenständlichen Bildungsveranstaltung sehr weit und nicht homogen gewesen sei. Es bestehe ein wesentlicher Unterschied zwischen der Touch for Health-Ausbildung, die im Wesentlichen ein Teil der Kinesiologie sei, und dem Berufsbild einer Kindergärtnerin. Es werde nicht bestritten, dass Elemente dieser Ausbildung im Beruf angewendet werden könnten, aber bei Bereichen, die auch der privaten Lebensführung dienen, sei für die Anerkennung berufliche Notwendigkeit erforderlich, welche hier nicht bestehe. Außerdem bestünden Zweifel daran, ob eine Kindergärtnerin die anvertrauten Kinder, ohne zu fragen, einfach so berühren und massieren dürfe.

Die **steuerlichen Vertreter der Bw** wendeten diesbezüglich ein, dass sie aus persönlicher Erfahrung mit ihren Kindern dezidiert wüssten, dass es solche Massagen gegeben habe. So hätte im konkreten Fall bei den Kindern der steuerlichen Vertreterin jeweils am Freitag wöchentlich eine Massagestunde stattgefunden.

*Es sei dies zwar nicht der Kindergarten der Bw gewesen, allerdings zeige dies, dass die von ihr erlernten Techniken in den Kindergärten eingesetzt würden.*

*Hingewiesen wurde von den steuerlichen Vertretern auch darauf, dass die Zielgruppe vorrangig die auf der Homepage angeführten Berufe seien, daneben dann Interessierte, die das erworbene Wissen einsetzen könnten. Der Grund für die Inanspruchnahme dieser Ausbildung sei gewesen, dass es für Kindergärtnerinnen in ihrer Ausbildung oder an deren Fortbildungsinstituten keine derartigen Angebote gebe, weshalb sich ein Interessierter nur an diese Institutionen wenden könne. Gerade das WIFI habe im Gegensatz zur Volkshochschule als erstes Ziel die berufliche Fortbildung, es wende sich an Menschen, die diese beruflich einsetzen wollten. Dass die konkrete Fortbildung im Beruf einer Kindergärtnerin eingesetzt werde, sei – wie dargelegt – an den eigenen Kindern der steuerlichen Vertreter erwiesen worden.*

*Von dem Begriff der Fortbildung, wie ihn das Finanzamt gebrauche, müsse man sich in der heutigen Gesellschaft lösen. Das Problem der Burnout-gefährdeten Erzieher werde immer größer; sie müssten bei den ihnen anvertrauten Menschen derartige Techniken einsetzen, um bestehen zu können und kein berufliches Problem zu bekommen. Das sei nicht nur bei*

*Lehrern und Erziehern so, sondern auch in anderen Fällen. Gerade bei Erziehern sei es aber doppelt notwendig, zumal das Gewalt- und Aggressionspotential in der heutigen Gesellschaft gravierend größer sei als vor etwa 20 Jahren. Die allgemeinen herkömmlichen Kulturtechniken würden nicht mehr ausreichen. Und diese neuen Techniken würden ja erwiesenermaßen tatsächlich eingesetzt.*

*Festgehalten wurde noch einmal, dass die Kinder der Bw schon aus dem Alter hinaus wären, in denen sie diese Techniken noch bei ihnen anwenden hätte können. Verwiesen wurde auch auf die Arbeitsplatzbeschreibung der Bw.*

*Bei dem Verständnis des Finanzamtes, dass nur notwendig sei, was vorgeschrieben sei, würden 50% der Fortbildungskosten nicht absetzbar sein. Diese enge Definition sei in der neuen Literatur und Judikatur schon längst überwunden. Verwiesen wurde auf den Artikel von Renner in Ecollex 2010, S. 383ff zur Abgrenzung der abzugsfähigen von den nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Dieser Autor habe, basierend auf der BFH-Judikatur, auch wesentlich dazu beigetragen, das strikte Aufteilungsverbot laut VwGH-Judikatur bei den Reisekosten aufzuweichen.*

*Schließlich wurde auch auf das zwischenzeitige Erkenntnis des VwGH vom 29.9.2010, 2005/13/0105, verwiesen, in dem es um Aufwendungen für NLP-Kurse gegangen sei. NLP sei nicht nur spezifisch für das Arbeiten mit Menschen, sondern für jedermann brauchbar.*

*Beachtenswert sei, dass der VwGH hier im Gegensatz zu früher nicht mehr gesagt habe, dass NLP ohnehin nicht absetzbar sei, sondern er habe die Berufungsentscheidung auf Grund einer Amtsbeschwerde wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Rechtsprechung, aber auch Gesetzeslage hätten sich in den letzten 10 Jahren geändert, weil man eben diesen engen Begriff nicht mehr aufrechterhalten habe können. Die Aufweichung des Aufteilungsverbotes müsse im gegenständlichen Fall gar nicht herangezogen werden, weil ohnehin eine ausschließlich berufliche Veranlassung vorliege.*

*Der steuerliche Vertreter der Bw wies darauf hin, dass er sich wünschen würde, dass seine eigenen Kinder von Pädagogen betreut würden, die nicht nur das Wissen hätten, wie viel 2 mal 2 sei, sondern auch andere Techniken gelernt hätten. Das werde in Zukunft noch stärker für den Job jedes Erziehers von Belang. Vor 10 Jahren seien Judikatur und Sichtweise noch eine andere gewesen; aber aus der aktuellen Situation bleibe für ihn kein Raum, dass man diese Aufwendungen ablehne. Es gäbe keine Sachverhaltsfeststellungen, dass die Bw diese Fortbildung aus einem anderen Grund gemacht hätte, zumal sie keine eigenen kleinen Kinder mehr habe. Es bleibe daher kein Raum für eine private Veranlassung.*

*Auf Befragen der Referentin, dass aus Kursbeschreibung nicht zu entnehmen sei, dass sich die Ausbildung hauptsächlich auf die Anwendung mit Kindern beziehe, gab der steuerliche Vertreter der Bw an, dass daraus hervor gehe, dass sie sich an die dort aufgezählten Berufe richte, die als Berater oder Coach arbeiten, bzw. seien Lehrer und Erzieher ausdrücklich angeführt. Bei einer Kindergärtnerin sei diese Art von Fortbildung eine fachliche Fortbildung, denn bei diesem Beruf könne jede Fortbildung nur mit Menschen zu tun haben, weil hier ja nicht Wissen vermittelt werde, sondern Techniken und Behandlungen von Menschen und Umgehen mit Menschen. Ein Lehrer vermittle auch materiell inhaltliches Wissen wie Lesen, Schreiben und Rechnen. Bei einer Kindergärtnerin liege aber der zentrale Bereich im Arbeiten mit Kindern und wie man diese richtig behandle. Wenn dies dort so eng ausgelegt würde, würde überhaupt nichts an Fortbildungsmöglichkeiten übrig bleiben.*

*Der gravierende Unterschied zu NLP liege darin, dass man es im täglichen Leben anwenden könne; man würde womöglich anders sitzen, sich anders verhalten, weil man das eben in jeder Situation anwenden könne. Der VwGH sage auch hier nicht mehr, NLP komme nicht in Frage. Außerdem sei es ungerecht, weil der Unternehmer in seiner Entscheidungsfreiheit derartige Aufwendungen bezahlen könne, weil er möchte, dass seine Mitarbeiter entsprechend geschult werden, damit sie einen besseren Job machen. Die wirkliche Gesundheitsgefährdung der Erzieher sei in der Zwischenzeit das psychische Problem, weil sie mit den Aggressionen nicht mehr zurecht kämen. Das sei ein ganz wesentliches Mittel.*

*Auf die Frage der Finanzamtsvertreterin, ob der Erzieher die Mittel für sich brauche, damit er besser zu Recht komme, gab der steuerliche Vertreter an, dass er diese brauche, damit er mit*

*den Kindern zurecht komme. Wenn er mit den Kindern zurecht komme, schlage sich das in den eigenen gesundheitlichen Problemen nieder. Warum schreibe etwa das Arbeitsinspektorat bessere Sessel gegen Haltungsschäden der Mitarbeiter vor? All dies diene zur Sicherung und Erwerbung der Einnahmen.*

Die **Vertreterin des Finanzamtes** wies darauf hin, *dass aus den Darlegungen hervorgehe, dass Techniken erlernt würden, mit denen sich die Absolventin selber besser schützen könne, damit sie besser mit verhaltensauffälligen Kindern umgehen könne. Aber das Rüstzeug werde in der Kindergartenpädagogik erlernt. Es diene der Person und dem Job. Man könne mit Stress besser umgehen, verstehe Kinder besser und tue sich insgesamt leichter. Es seien laut Programm auf der Homepage Muskeltests, Massagen, Pulstest, Haltungsanalysen drinnen. Der VwGH habe ausgeführt, dass die Inhalte in wesentlichem Umfang im Rahmen des auszubildenden Berufes verwendet werden müssten. Wenn man etwas herausnehme, damit man mit den Kindern besser umgehen könne, heiße das noch lange nicht, dass das abzugsfähige Fortbildungskosten seien. Es gebe außerdem schon eine abweisende Entscheidung des UFS Linz zu einer Lehrerin, die auch schon veröffentlicht sein müsste.*

Die Vertreterin des Finanzamtes äußerte Zweifel daran, *dass die Techniken des ersten Moduls wie etwa Erlernen der 14 Akupunkturmeridiane, Grundmuskeltests, Einschaltübungen für Augen- und Ohrenenergie, kinesiologischer Lebensmitteltest etc. von der Kindergärtnerin im Beruf angewendet werden würden. Außerdem fragte sie nach dem Nachteil als Kindergartenpädagogin, wenn sie diese Ausbildung nicht gemacht hätte.*

Im Gegenzug fragte der steuerliche Vertreter der Bw, *ob nicht auch Finanzbeamte Verhaltenstechnik-Schulungen hätten, und was passieren würde, wenn sie daran nicht teilnähmen. Wenn das alles keine Bedeutung habe, dann wäre das eigentlich ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis und müsste Lohnsteuer bezahlt werden.*

Die **Referentin** stellte zusammenfassend fest, *dass trotz der schon vom steuerlichen Vertreter angeführten Änderung der Gesetzeslage in den letzten 10 Jahren Bildungsmaßnahmen nach wie vor im Hinblick auf deren Eignung zur Persönlichkeitsbildung geprüft werden müssten, welche Frage hier der Knackpunkt sei.*

Die **steuerlichen Vertreter der Bw** stellten abschließend fest, *dass man sich mit den Techniken laut strittigem Kurs nicht selber helfen könne, sondern eigentlich immer nur anderen, und insofern man nicht Zwecke der Persönlichkeitsentwicklung unterstellen könne. Das sei auch der zentrale Unterschied zu NLP. Bei NLP könne man etwas für sich selber machen, sodass man mit sich selber zurecht komme.*

Die **Referentin** wies abschließend darauf hin, *dass man etwa die Akupressurpunkte teilweise an sich selbst behandeln könne, und zitierte aus einem Internetausdruck laut Google, wonach Touch for health sich bestens als Prophylaxe eigne und leicht von jedermann erlernt werden könne, der zur Gesunderhaltung der eigenen Person bzw. seiner Familie beitragen möchte.*

Über Befragen beider Parteien gab es keine weiteren Ergänzungen mehr.

In der Folge wurde im Rahmen einer **Fax-Eingabe vom 22. Juni 2011** von den steuerlichen Vertretern der Bw noch auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10.5.2011, RV/0217-F/10, bezüglich der Fortbildungskosten einer Kindergärtnerin unter Zitierung der do. rechtlichen Erwägungen hingewiesen, denen sie sich anschließen würden, und um entsprechende Würdigung gebeten.

Mit **Fax-Eingabe vom 6. Juli 2011** wurde zur Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. 6.2011, RV/0411-L/10, (Touch for Health durch eine Lehrerin) im Wesentlichen folgendermaßen Stellung genommen:

**1. Private Veranlassungsmöglichkeit:**

*Eine private Veranlassungsmöglichkeit müsse für die weitere Beurteilung, ob eine berufliche Notwendigkeit vorliege, irrelevant sein. Lediglich, wenn es im Einzelfall denkmöglich sei, dass Aufwendungen durch die Lebensführung veranlasst seien, müsse die Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Mitveranlassung durch die Notwendigkeit erfolgen.*

*Im gegenständlichen Fall werde der Bereich der privaten Lebensführung nicht berührt, da die Bw die Ausbildung einzig und allein deswegen gemacht habe, um den Anforderungen ihres Berufes besser gerecht zu werden. Es fehle jede Veranlassung durch die private Lebensführung. Die Prüfung der beruflichen Notwendigkeit könne daher entfallen.*

**2. Berufliche Notwendigkeit:**

*Das Erfordernis der beruflichen Notwendigkeit beziehe sich nicht auf Faktoren wie Arbeitsplatzgefährdung oder Gehaltseinbußen, sondern sei dahingehend zu prüfen, ob das Tätigen der Aufwendungen objektiv sinnvoll sei (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024). Aufgrund der dargelegten Möglichkeiten in der Kinesiologie in Verbindung mit den Anforderungen in der heutigen Zeit an Erzieher sei es objektiv sinnvoll, sich in diesem Bereich fortzubilden.*

**3. Teilnehmerkreis:**

*Es werde die Auffassung geteilt, dass es für die Annahme eines homogenen Teilnehmerkreises nicht erforderlich sei, dass alle Teilnehmer derselben Berufsgruppe angehörten; es reiche, dass sie aufgrund ihrer Tätigkeit gleichgerichtete fachliche Interessen hätten. Laut Kursbeschreibung richte sich das Seminar in erster Linie an Menschen, die professionell mit Menschen arbeiten (Masseure, Physiotherapeuten, Pflegepersonal, Lehrer, Erzieher, ...) und erst in zweiter Linie an weitere Interessierte. Daher handle es sich um einen homogenen Kreis.*

**Über die Berufung wurde erwogen:****I) Streitpunkte:**

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren die Frage der **Berechtigung eines Antrages der Bw auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO** wegen Nichtberücksichtigung von **Fortbildungsaufwendungen** als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Kindergartenpädagogin.

Nach Ansicht des Finanzamtes war der betreffende Bescheid nicht rechtswidrig, da eine so gut wie ausschließliche berufliche Veranlassung der beantragten Aufwendungen (Seminar/Touch for Health) nicht vorläge, weshalb diese aufgrund des Aufteilungsverbotes gemäß § 20 EStG 1988 nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Die Bw vermeinte dementsgegen, dass die strittigen Aufwendungen ihre Wurzel jedenfalls in ihrer beruflichen Tätigkeit als Kindergartenpädagogin gehabt hätten, sodass sie aufgrund der jüngeren Judikatur und Literatur im Einkommensteuerbescheid 2006 Anerkennung hätten finden müssen.

**II) Sachverhalt:**

Aufgrund der Aktenlage war zusammenfassend von folgendem **entscheidungsrelevanten Sachverhalt** auszugehen:

Die Bw ist Kindergartenpädagogin.

Vom 1. September 2006 bis 31. August 2007 ging sie in Bildungskarenz.

Für das Wintersemester 2006 entrichtete sie 2006 **Studiengebühren** für die Universität für künstlerische und industrielle Gestaltung Linz in Höhe von 378,72 €, die sie im Rahmen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 als Werbungskosten geltend machte. In Beantwortung der Frage nach dem beruflichen Zusammenhang gab die Bw im Veranlagungsverfahren zur *"Kunstuniversität"* die Themen *"Phänomenologie des Darstellens und Gestaltens"*, *"Methoden der Kunst- und Werkanalyse"*, *"Theorien und Modelle der Werkerziehung"* an.

Für das Seminar **"Touch for Health"** am WIFI OÖ in Linz machte sie als Werbungskosten Kursgebühren und Reisekosten geltend, die sich nach Abzug Förderungsbeitrages/ Bildungskonto Land OÖ auf 659,72 € beliefen.

Zu diesem Seminar machte die Bw in ihrer Vorhaltsbeantwortung folgende Angaben:

*"Anschaltübungen, Überkreuzbewegungen, Augen-Energie, Ohren-Energie".*

Laut Homepage/WIFI OÖ handelt es sich bei Touch for Health (TfH) um die am meisten verbreitete Synthese der wesentlichen Elemente aus der Angewandten Kinesiologie, weshalb es als Einstieg besonders geeignet sei. Es lasse sich privat und beruflich, im Wellness-, Sport- oder Beratungsbereich nutzen. Über verschiedene Muskeltests erhalte man ein aussagekräftiges Bild über den aktuellen Zustand des menschlichen Energiesystems. Durch gezielte Berührungstechniken könne man den Mitmenschen helfen, Energie zu verstärken, körperlichen Unausgewogenheiten vorzubeugen, Stresssituationen auszugleichen, Verbesserungen in Beweglichkeit und Zusammenspiel der Muskulatur zu erzielen uvm. Dabei spiele die chinesische Gesundheitslehre eine wichtige Rolle.

Ziel der Ausbildung bzw. der vier Grundkurse sei es, die Teilnehmer zur Arbeit mit Klienten zu befähigen. Abgeschlossen werde mit einer schriftlichen Prüfung.

Als Inhalte des Teiles I wurden die *14 Hauptmeridiane und zugeordnete Muskeln, die Überprüfung der Energieflüsse der Meridiane mit entsprechenden Muskeltests, die Stärkung und Balancierung der Muskeln und Meridiane über bestimmte Reflexpunkte sowie der emotionale Stressabbau* formuliert.

Das Seminar war *sowohl an Menschen, die professionell mit Menschen arbeiten wie zB Masseur, Physiotherapeuten, Pflegepersonal, Lehrer, Erzieher etc. gerichtet, die ihr Angebot erweitern wollen, als auch an Interessierte, die das erworbene Wissen im Familien- und Freundeskreis einsetzen können.*

Hingewiesen wurde dezidiert darauf, *dass in diesem Seminar auch Methoden der Gesundheitsförderung und –vorsorge unterrichtet würden. Die Teilnahme berechtige nicht dazu, Krankheiten zu diagnostizieren oder zu behandeln oder Heilmittel zu verordnen.*

Im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 5. Dezember 2007** wurden die beantragten Fortbildungsaufwendungen vom Finanzamt nicht anerkannt, weil trotz Aufforderung eine Beschreibung des Berufsbildes nicht erfolgt und der Zusammenhang zwischen Studium bzw. Seminar und Beruf nicht erklärt worden sei. Eine Berufung wurde dagegen nicht erhoben.

Mit **Schreiben vom 5. Dezember 2008** wurde von der Pflichtigen jedoch ein **Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO** gestellt, wobei in der Begründung darauf hingewiesen wurde, dass der ursprünglichen Aufforderung des Finanzamtes nach Vorlage von Unterlagen hiemit nachgekommen werde, indem eine Arbeitsplatzbeschreibung inklusive Anforderungsprofil für den Beruf Kindergärtnerin und eine Ausbildungsbeschreibung des abgesetzten Fortbildungskurses "Touch for Health" (gleichlautend mit dem Internetausdruck/WIFI) vorgelegt würden. Besonders wurde auf die Punkte "Befähigung zur Erziehung von Kindern" und "Bereitschaft zur persönlichen und fachlichen Fort- und Weiterbildung" laut Arbeitsplatzbeschreibung und die auf die Arbeit mit Menschen abzielende Erlernung von Techniken zu Energieverstärkung und Stressabbau laut Kursbeschreibung hingewiesen, welchen Fähigkeiten bei der Kindererziehung und -förderung zentrale Bedeutung zukomme. Verwiesen wurde auf UFS-Entscheidungspraxis und Rechtsprechung sowie darauf, dass diese Fortbildung dazu beigetragen habe, den stetig steigenden Herausforderungen als Kindergärtnerin Rechnung zu tragen.

Der Antrag auf Bescheidaufhebung wurde vom Finanzamt mit **Bescheid vom 15. Jänner 2009** mit der Begründung, dass die Aufwendungen wegen des Aufteilungsverbotes (private/berufliche Aufwendungen) nicht abzugsfähig seien und der Bescheid deshalb nicht rechtswidrig sei, abgewiesen.

Dagegen erhob die Pflichtige **Berufung** und führte im Wesentlichen aus, dass aus der Anführung der Sparten Wellness-, Sport- oder Beratungsbereich nicht darauf geschlossen werden könne, dass eine private Veranlassung vorliege, da diese Bereiche auch eine berufliche Sphäre darstellen könnten. Ein homogener Teilnehmerkreis liege vor, da sich das Angebot in erster Linie an Menschen richte, die professionell mit Menschen arbeiten, und erst in zweiter Linie an andere Interessierte. Eine private Motivation scheide bei ihr aufgrund der gegebenen Familiensituation (Kinder besuchen Gymnasium bzw. studieren) aus. Aus der Zielgruppe Lehrer und Erzieher sei abzuleiten, dass die erworbenen Fähigkeiten für diese beruflich tatsächlich von Bedeutung seien. An speziellen Bildungseinrichtungen bzw. einem weit reichenden Bildungsangebot für Kindergartenpädagogen mangle es; durch den Besuch der Fortbildung sei das geforderte Kriterium der Fort- und Weiterbildung der Kindergartenpädagogen gewährleistet. Die Anforderungen an die Kindergartenpädagogen

seien in letzter Zeit gestiegen. Durch die Ausbildung könnten die Betreuung der Kinder verbessert sowie Stress und Konflikte erfolgreich vermindert werden, weshalb diese dazu diene, auf dem Laufenden zu bleiben und den gestiegenen Anforderungen gerecht zu werden bzw. diese in Zukunft zu bewältigen. Insofern sei die Fortbildung für die berufliche Tätigkeit zur Sicherung der Einkünfte notwendig. Eine private Veranlassung sei nicht gegeben. Wie Entscheidungen von VwGH, BFH und UFS zeigen würden, habe der enge Werbungskostenbegriff eine Erweiterung erfahren und nähere sich dem Betriebsausgabenbegriff. Der objektive Zusammenhang mit dem Beruf sei auch gegeben, wenn die Befriedigung privater Interessen von untergeordneter Bedeutung sei; es müsse genügen, wenn die Aufwendungen geeignet seien, im Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den Anforderungen gerecht zu werden.

Im Rahmen der am 21. Juni 2011 durchgeführten **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde von den steuerlichen Vertretern der Bw die berufliche Bedingtheit der streitgegenständlichen Bildungsmaßnahme bekräftigt, auf den tatsächlichen Einsatz von Massagen in Kindergärten und nochmals auf den unbedingten Bedarf einer entsprechenden Fortbildung gerade im Erziehungsbereich hingewiesen. Weiters wurden Judikatur und Literaturstellen zitiert.

Die Vertreterin der Amtspartei betonte vor allem deren Qualifikation als Mischaufwand und die fehlende berufliche Notwendigkeit.

In der Folge wurde von den steuerlichen Vertretern der Bw in Fax-Eingaben um Würdigung weiterer einschlägiger UFS-Entscheidungen im Rahmen der gegenständlichen Berufsentscheidung ersucht.

### **III) Rechtliche Beurteilung:**

Zum dargestellten Sachverhalt wurden **folgende rechtliche Erwägungen** angestellt:

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** in der seit 1. Jänner 2003 geltenden Fassung *kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, **wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.***

Nach **§ 302 Abs. 1 BAO** *sind Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.*

Aufgrund des **Abs. 2 lit. b leg. cit.** *sind Aufhebungen nach § 299 BAO auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.*

Die Rechtzeitigkeit des Antrages der Bw ist im gegenständlichen Fall unstrittig; im Berufungsverfahren war daher nur die Berechtigung des Antrages auf Grund der zitierten Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO zu überprüfen.

§ 299 Abs. 1 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist, d.h. nicht dem Gesetz entspricht (Ritz, BAO-Kommentar, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 9 und 10 zu § 299). Voraussetzung ist sohin die **Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes**.

Weshalb eine Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Sie muss auch nicht offensichtlich sein.

Die Aufhebung setzt allerdings die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Wien 2002, S. 246; Stoll, BAO, 2888; Ritz, BAO-Kommentar, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 13 zu § 299; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128; 24.6.2010, 2010/15/0059).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Rechtsinstitut der Wiederaufnahme des Verfahrens ist im Fall eines Antrages der Wiederaufnahmswerber **behauptungs- und beweispflichtig** für das Vorliegen des Wiederaufnahmsgrundes (vgl. die bei Ritz, BAO-Kommentar, a.a.O., § 303 Tz 32 zitierte Judikatur). Dies ergibt sich aus dessen allgemeiner Judikatur, wonach die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht in den Hintergrund tritt, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird (Ritz, BAO-Kommentar, a.a.O., Tz 11 zu § 115; VwGH 20.6.1990, 89/13/0107).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (in diesem Sinne zB UFS 26.5.2009, RV/0438-L/07) ist diese Rechtsprechung auch auf Fälle von seit 1. Jänner 2003 möglichen Anträgen auf Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO wie den gegenständlichen anzuwenden. Es liegt daher am Antragsteller, das Vorliegen der zu einer Aufhebung berechtigenden Gewissheit der Rechtswidrigkeit darzutun. Der Antragsteller muss aus eigenem Antrieb im Antrag auf Aufhebung einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darlegen, dass sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung beantragt wird, als nicht richtig erweist und dass diese Unrichtigkeit gewiss ist (taxlex 2009, 513; UFS 29.6.2010, RV/0299-F/08).

Auch im gegenständlichen Fall lag es daher an der Bw, eine **zur Aufhebung berechtigende Gewissheit der Rechtswidrigkeit** des Einkommensteuerbescheides 2006 darzulegen und zu beweisen.

In ihrem Antrag auf Bescheidaufhebung legte sie als Grund, der ihrer Ansicht nach dazu führte, dass der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 5. Dezember 2007

unrichtig wäre, den Umstand dar, dass vom Finanzamt wegen der fehlenden Arbeitsplatzbeschreibung die berufliche Veranlassung der Aufwendungen für das WIFI-Seminar "Touch for Health" nicht hergestellt und diese daher unrichtigerweise nicht als Werbungskosten anerkannt worden seien.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

**Werbungskosten** stellen nach **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** generell *Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dar.*

Nach **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** in der für den berufsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung sind Werbungskosten insbesondere auch *"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. ..."*

Hingegen *dürfen* nach **§ 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.*

Auf Grund der zitierten gesetzlichen Bestimmungen können Bildungsaufwendungen sowohl als Fort- und Ausbildungsmaßnahmen als auch als umfassende Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig sein (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 203/5 zu § 16).

Stehen derartige Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist (Jakom, EStG-Kommentar, Wien 2010, Tz 49 zu § 16). Auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind aber jedenfalls Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen (so auch in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage).

**Fortbildung** liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige "seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden" (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184), sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 203/2 zu § 16).

Daneben sind auch **Ausbildungsmaßnahmen**, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen, abzugsfähig. Ausbildungskosten sind

Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere Berufsausübung geschaffen (VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118).

Mit der **Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988** durch das Steuerreformgesetz 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden.

Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1766 BlgNR XX. GP) ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2000 nunmehr auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort-)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern **zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich** sind, die aber jedenfalls **im ausgeübten Beruf von Nutzen** sind und somit einen **objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf** aufweisen. Sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen (vgl. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Begünstigende Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 liegen nach der o.a. VwGH-Rechtsprechung also dann vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit **verwertet** werden.

**Wie bereits ausgeführt, sollen nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage entsprechend der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 jedoch nach wie vor Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen sein.**

Nun ist der Bw grundsätzlich darin beizupflichten, dass bei einer Kindergartenpädagogin ebenso wie bei einem Lehrer die Vermittlung **einschlägiger psychologischer Kenntnisse** im Rahmen von Bildungsmaßnahmen jedenfalls als beruflich veranlasst anzusehen ist (siehe VwGH 29.11.1994, 90/14/0215).

Allerdings darf aber als allgemein bekannt vorausgesetzt werden, dass gerade psychologischen Bildungsmaßnahmen sehr oft in nicht unwesentlichem Ausmaß auch Aspekte der Persönlichkeitsentwicklung innewohnen.

Für solche Aufwendungen mit privatem Bezug sollte durch die Einfügung der zitierten Ziffer 10 in § 16 Abs. 1 EStG 1988 keine Änderung eintreten; diese Aufwendungen sind vielmehr nach wie vor unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu beurteilen.

Insofern ist in solchen Fällen von der vom Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen

Erkenntnissen formulierten **Grundaussage** auszugehen, *dass bei Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, die Behörde diese nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen darf, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die **Notwendigkeit** bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096; 28.5.2008, 2006/15/0237).*

Aufgrund obiger Aussagen ist daher im Einzelfall zunächst zu prüfen, welcher Art die psychologische Schulung konkret ist, um beurteilen zu können, ob diese **"einschlägige"** (= tatsächlich nur beruflich sinnvolle) psychologische Kenntnisse vermittelt. Allein das Vorliegen einer psychologischen Bildungsmaßnahme kann das rechtsanwendende Organ bei Handhabung der angeführten gesetzlichen Bestimmungen damit auch bei einem Pädagogen nicht generell davon entbinden, deren Art in Bezug auf eine berufliche oder private Veranlassung zu überprüfen.

Sind Lehrgangsthemen von so allgemeiner Art, dass sie nicht geeignet sind, eine berufsspezifische Wissensvermittlung aufzuzeigen (VwGH 17.9.1996, 92/14/0173), bzw. erfolgt die Weiterbildung in Fertigkeiten, die ganz allgemein ebenso für den außerberuflichen Bereich Bedeutung haben, können psychologische Bildungsmaßnahmen auch bei einem Pädagogen entsprechend der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 (siehe auch oben zitierte Erläuternde Bemerkungen) nicht zu Werbungskosten führen (siehe VwGH 15.4.1998, 98/14/0004).

Dem liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Hinzuweisen ist an dieser Stelle darauf, dass im Falle der Bezahlung einer entsprechenden Fortbildung des Mitarbeiters durch den Dienstgeber – wie in der mündlichen Berufungsverhandlung angesprochen – das Band der privaten Veranlassung insofern

durchschnitten ist, als es sich hier in der Regel nicht um eine Maßnahme zur Persönlichkeitsentwicklung für den Entscheidungsträger bezüglich der Fortbildungsmaßnahme (Dienstgeber) handelt.

**Diese Aussagen bedeuten zusammenfassend**, dass aufgrund der nunmehrigen Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit die Erfüllung des Kriteriums der Notwendigkeit nicht mehr generell unbedingte Voraussetzung für die Anerkennung als Werbungskosten ist. Es genügt der objektive Zusammenhang mit dem Beruf, die Verwertbarkeit.

Allerdings kommt diesem Kriterium nach wie vor maßgebliches Gewicht zu, wenn die Werbungkosteneigenschaft von Aufwendungen – und hiebei kann es sich jedenfalls auch um psychologische Fortbildungsaufwendungen handeln! – zu prüfen ist, die auch eine private Veranlassung nahe legen, zumal bei der Abgrenzung von privaten und beruflichen Aufwendungen die in der beruflichen Sphäre liegende Notwendigkeit das verlässlichste Indiz für eine nachvollziehbare Unterscheidung zwischen beruflicher und privater Veranlassung darstellt.

An dieser Stelle sei erwähnt, dass mit diesen Ausführungen der Bw nicht entgegengetreten werden soll, dass der früher sehr enge Werbungskostenbegriff nach und nach erweitert wurde; allerdings wurde gerade in jüngerer Zeit vom Verwaltungsgerichtshof die Beibehaltung der Prüfung des Kriteriums der Notwendigkeit im Zusammenhang mit der Abgrenzung von privaten und beruflichen Aufwendungen immer wieder bekräftigt, dies auch nach den von der Bw zitierten Äußerungen in Literatur und Judikatur (siehe zB VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237; 29.9.2010, 2005/13/0105).

Zur Beurteilung, ob bei einer Bildungsmaßnahme ein wesentliches Gewicht auch auf der **Persönlichkeitsentwicklung** liegt, ist deren Art und die Tätigkeit des Pflichtigen genau zu durchleuchten.

Die Frage der beruflichen oder privaten Bedingtheit einer Bildungsmaßnahme ist eine auf Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebung in freier Beweiswürdigung zu beantworten (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237).

### **Auf den gegenständlichen Fall bezogen führte diese Betrachtung zu folgendem Ergebnis:**

Aus den allgemeinen Ausführungen der von der Bw vorgelegten Kursbeschreibung bzw. der entsprechenden Internetseite des WIFI OÖ geht hervor, dass sich Touch for Health als Synthese der wesentlichen Elemente der Kinesiologie **privat und beruflich nutzen lasse**, wobei über verschiedene Muskeltests ein Bild über den aktuellen Zustand des menschlichen

Energiesystems hergestellt werde. Durch gezielte Berührungstechniken könnten Energie verstärkt, körperlichen Unausgewogenheiten vorgebeugt, Stresssituationen ausgeglichen und Verbesserungen in der Beweglichkeit erzielt werden.

Die Ausbildung in vier Grundkursen befähige die Teilnehmer zur Arbeit mit Klienten, wobei als Inhalt die 14 Hauptmeridiane und zugeordnete Muskeln, die Überprüfung der Energieflüsse der Meridiane mit entsprechenden Muskeltests, die Stärkung und Balancierung der Muskeln und Meridiane über bestimmte Reflexpunkte sowie der emotionale Stressabbau angeführt waren.

Als Zielgruppe wurden Menschen, die professionell mit Menschen arbeiten möchten oder bereits arbeiten wie zB Masseur, Physiotherapeuten, Pflegepersonal, Lehrer und Erzieher, die ihr Angebot erweitern wollen, **als auch Interessierte, die das erworbene Wissen im Familien- und Freundeskreis einsetzen können**, definiert.

Dezidiert wurde im Zusammenhang mit einem Haftungsausschluss darauf hingewiesen, dass im betreffenden Seminar auch Methoden der Gesundheitsförderung und –vorsorge unterrichtet würden.

In Anbetracht dieser Darstellung konnte sich der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht nicht verschließen, dass das gegenständliche Seminar in objektiver Betrachtungsweise jedenfalls auch Menschen ohne beruflichen Hintergrund anzusprechen geeignet war.

Gerade ein Angebot wie das beschriebene trifft den Nerv der Zeit bzw. der heutigen Gesellschaft, in der aufgrund der äußeren Bedingungen Bedarf und Nachfrage nach Stressabbau, Energieverstärkung und nicht zuletzt nach alternativen Methoden der Gesundheitsförderung und –vorsorge so groß sind wie nie zuvor.

Zweifellos wird diese Ausbildung wohl in sehr hohem Ausmaße von Vertretern einschlägiger Berufe, die das Angebot für ihre Klienten erweitern wollen, in Anspruch genommen.

Dass es sich hierbei um verschiedene Berufsgruppen handelt, wäre – darin ist der Bw zuzustimmen – im Hinblick auf die nunmehrige Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, wonach es genügt, wenn die Fortbildungsmaßnahmen mit dem Beruf in Zusammenhang stehen, für die Anerkennung als Werbungskosten nicht schädlich.

Dass das entsprechende Kursangebot aber auch ganz allgemein für privat Interessierte attraktiv war, ergibt sich schon – wie dargestellt – aus der allgemeinen Beschreibung und der Zielgruppe laut Kursbeschreibung.

Die beschriebenen Inhalte vervollständigen dieses Bild.

Dabei soll nicht verhehlt werden, dass der Bw durchaus zuzugestehen ist, dass die gegenständliche Fortbildung für sie als Kindergartenpädagogin von Interesse und nützlich war und ihr beruflicher Hintergrund durchaus zur Motivation für deren Absolvierung beigetragen

hatte, zumal sich die entsprechenden Kenntnisse und erlernten Berührungstechniken sicherlich auch in der Arbeit mit Kindern anwenden ließen.

Diese Eignung zur Arbeit mit Kindern war aber eben nur einer von mehreren möglichen Anwendungsbereichen, die sich aufgrund der erlernten Techniken für Absolventen dieses Seminars eröffneten.

Als im Angebot angesprochene "Klienten" kamen durchaus auch Mitglieder des Familien- und Freundeskreises in Betracht. Insofern geht der Hinweis der Bw, dass ihre eigenen Kinder schon das Gymnasium bzw. Studium absolvierten und ihre private Motivation deshalb auszuschließen sei, ins Leere. Aus der Kursbeschreibung ist nämlich nirgends ein Hinweis darauf ersichtlich und wurde auch von der Bw nicht dargetan, dass das Seminar speziell bzw. nur auf die Arbeit mit (Kindergarten)Kindern ausgerichtet wäre.

Insofern ist auch der Unterschied zu dem von der steuerlichen Vertreterin der Bw angesprochenen UFS-Entscheidung vom 10.5.2011, RV/0217-F/10, zu erblicken, in der darauf hingewiesen wurde, dass der Fokus des Interesses bei der Fortbildungsmaßnahme auf dem Umgang mit Kindern gelegen wäre.

Aus dem Inhalt des Programmes (Kennenlernen der Hauptmeridiane, des Muskel- und Energiesystems) und nicht zuletzt aus dem Hinweis auf die Kenntnisvermittlung von Methoden der Gesundheitsförderung und –vorsorge lässt sich erschließen, dass das gegenständliche Kursprogramm jedenfalls sowohl von privatem als auch von beruflichem Interesse sein konnte.

Bei dieser Betrachtung wurden auch die in der mündlichen Berufungsverhandlung sowie in den weiteren Eingaben vorgebrachten **Einwände der steuerlichen Vertreter der Bw** nicht außer Acht gelassen:

Allein aus der Tatsache, dass in Kindergärten teilweise Massagestunden durchgeführt werden, lässt sich noch kein ausreichender Zusammenhang mit der konkreten Bildungsmaßnahme der Bw herstellen. Wäre ein derartiges Angebot im Kindergarten der Bw geplant gewesen und die strittige Ausbildungsmaßnahme von der Bw gezielt im Hinblick auf diese Maßnahme absolviert worden, wäre zumindest das Vorliegen einer entsprechenden Absprache mit dem Dienstgeber naheliegend gewesen.

Wird aber eine solche Bildungsmaßnahme, die zudem nicht konkret auf die Anwendung der Techniken auf Kinder abgestellt war, absolviert, so kann dies nicht dazu führen, dass diese trotz Vermittlung umfangreicher Kenntnisse, die auch von allgemeinem Interesse sind, als (so gut wie) ausschließlich beruflich veranlasst angesehen werden kann.

Dem Hinweis darauf, dass die gegenständliche Ausbildung im Gegensatz zur NLP-Ausbildung hauptsächlich auf die Arbeit mit Dritten ausgerichtet war und dementsprechend vom

Einzelnen im täglichen Leben für persönliche Belange nicht genutzt werden konnte, kann nicht gefolgt werden.

Wie sich aus der Kursbeschreibung bzw. den Internetbeschreibung von Touch for Health ergibt, wurden unbestrittenermaßen wesentliche Aspekte und Zusammenhänge gelehrt, die jedenfalls von allgemeinem Interesse waren. Touch for Health gebe jedermann die Möglichkeit, seine Gesundheit durch Energiebalancen zu pflegen und zu fördern. Es eigne sich zur Prophylaxe und könne leicht von jedermann erlernt werden, der zur Gesunderhaltung seiner eigenen Person bzw. seiner Familie beitragen möchte, wobei Erkenntnisse aus Bewegungslehre, Akupressurmassage, Massage, Ernährungslehre sowie Stabilisierung und Harmonisierung des Körperenergiesystems genutzt würden. All diese Kenntnisse konnten somit in objektiver Betrachtungsweise durchaus auch zu einer persönlichen Bewusstseins- und Gesundheitserweiterung beitragen.

Anzumerken bleibt überdies, dass nach h.o. Ansicht aus dem in der mündlichen Berufungsverhandlung zitierten VwGH-Erkenntnis vom 29.9.2010, 2005/13/0105, betreffend NLP (Neurolinguistisches Programmieren) – abgesehen davon, dass die streitgegenständliche Bildungsmaßnahme ohnehin eine andere ist – eine Änderung der Haltung des Verwaltungsgerichtshofes zu NLP-Bildungsmaßnahmen insofern nicht wirklich zu erkennen ist, als dieser auch in dieser Entscheidung dezidiert auf seine bisherige umfangreiche (ablehnende) Judikatur verwies.

Zu einem anderen Ergebnis konnten auch die von den steuerlichen Vertretern der Bw herangezogenen, auf der Judikatur des deutschen BFH basierenden Artikel von Renner in SWK 25/2006, S 691, und ecolex 2010, S. 383ff, nicht führen. Zwar ergibt sich daraus eine Lockerung bzw. Aufweichung des sog. Aufteilungsverbotes bei Vorliegen von Mischaufwand, die vom Verwaltungsgerichtshof in dessen Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/15/0197, zu Aufwendungen aus dem Titel einer Reise zum Teil bestätigt wurde. Allerdings bedingt dies zunächst eine klare Trennungsmöglichkeit der Aufwendungen; außerdem ist auch nach den Ausführungen Renners ein umfassender Nachweis der beruflichen Veranlassung notwendig, um eine Verlagerung von Lebensführungskosten in den einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich durch Steuerpflichtige nur auf Grund deren beruflicher Tätigkeit zu vermeiden.

Insgesamt musste auf Grund obiger Ausführungen bei den Aufwendungen für die streitgegenständliche Bildungsmaßnahme von einem sog. **"Mischaufwand"** ausgegangen werden, dem untrennbar sowohl berufliche als auch private Interessen zu Grunde lagen.

Gerade für diese Fälle hat jedoch der Verwaltungsgerichtshof – wie beschrieben – unter Bedachtnahme auf das für derartige Aufwendungen generell geltende "Aufteilungsverbot",

das sich aus der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ergibt, dem **Kriterium der Notwendigkeit** ein ausschlaggebendes Gewicht beigemessen.

An der Bw wäre es daher gelegen gewesen, dieses bereits **im Antrag auf Bescheidaufhebung** entsprechend darzutun. Alleine aus dem allgemeinen Hinweis auf den Bedarf von psychologischen Bildungsmaßnahmen für im pädagogischen Bereich tätige Personen, der im Übrigen – dies sei an dieser Stelle erwähnt – keinesfalls bestritten wird, kann die berufliche Notwendigkeit im Sinne einer objektiven Erforderlichkeit der konkreten Ausbildung für den Beruf aber nicht abgeleitet werden.

An dieser Stelle sei angemerkt, dass den Ausführungen der steuerlichen Vertreter der Bw in ihrer Eingabe vom 6. Juli 2011, dass das Kriterium der beruflichen Notwendigkeit nicht die Prüfung von Faktoren wie Arbeitsplatzgefährdung oder Gehaltseinbußen, sondern eine objektive Sinnhaftigkeit der Aufwendungen voraussetze, grundsätzlich zugestimmt wird. Allerdings muss sich die Frage, ob Aufwendungen nach dem Urteil eines billig und gerecht denkenden Menschen für eine bestimmte Tätigkeit **unzweifelhaft sinnvoll** sind, auf die **konkrete Bildungsmaßnahme** beziehen.

Bei einem Arbeitsgerät wie einem Computer (siehe das von der Bw zitierte Erkenntnis des VwGH vom 12.4.1994, 91/14/0024), der – wie als allgemein bekannt vorausgesetzt werden kann – für den Arbeitsalltag in allen beruflichen Bereichen immer unerlässlich wurde, konnte eine derartige unzweifelhafte Sinnhaftigkeit in objektiver Betrachtungsweise jedenfalls als gegeben erachtet werden.

Davon, dass **einschlägige** psychologische Fortbildungsmaßnahmen für im Erziehungsbereich tätige Personen, wie auch von den steuerlichen Vertretern der Bw dargelegt, unzweifelhaft sinnvoll erscheinen, kann ebenfalls ausgegangen werden.

Jedoch bewirkt diese allgemeine Annahme nicht die berufliche Notwendigkeit sämtlicher psychologischer Bildungsmaßnahmen in diesem Bereich.

Vielmehr ist unter objektiven Gesichtspunkten ("nach dem Urteil eines billig und gerecht denkenden Menschen") zu prüfen, ob die konkret gewählte Bildungsmaßnahme auf Grund ihrer Art unzweifelhaft sinnvoll für eine bestimmte berufliche Tätigkeit war. Die Nützlichkeit der Fortbildungsmaßnahme für den Beruf reicht für diese Annahme noch nicht.

So ist etwa der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14.12.2006, 2002/14/0012, im Zusammenhang mit der Ausbildung einer Volksschullehrerin auf dem Gebiete der Kunst- und Gestaltungstherapie trotz Betonung des Nutzens für ihre schulische und pädagogische Tätigkeit im Rahmen der schulischen Erziehung und Betreuung nicht von einer Notwendigkeit ausgegangen, und hat festgestellt, dass es sich um eine nicht spezifisch auf Bedürfnisse eines Lehrers abstellende Fortbildung gehandelt habe.

Der Nutzen der Touch for Health-Ausbildung für die Bw wurde, wie bereits dargestellt, auch im gegenständlichen Fall nicht bestritten; jedoch konnte diese Bildungsmaßnahme auf Grund ihrer Art (kein spezielles Eingehen auf die Arbeit mit Kindern, die bei einer Kindergartenpädagogin jedenfalls oberste Priorität hat; im Vordergrund standen laut Beschreibung Aspekte der Erhaltung und Förderung der Gesundheit, die nicht primär vom Berufsbild einer Kindergärtnerin umfasst sind) keinesfalls auf die spezifischen Bedürfnisse einer Kindergartenpädagogin abstellend qualifiziert werden.

Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof bei einer Bildungsmaßnahme einer Lehrerin auf kommunikativem Gebiet die berufliche Bedingtheit und somit die Notwendigkeit als nicht erwiesen erachtet (siehe VwGH 17.9.1996, 92/14/0173), wobei dieser eine gewisse Nützlichkeit für deren Beruf wohl ebenso wenig abzusprechen gewesen war.

Für die Annahme einer beruflichen Notwendigkeit hätte es im gegenständlichen Fall somit jedenfalls weiterer Anhaltspunkte wie zB einer Absprache bzw. eines Auftrages des Dienstgebers bedurft, die aber nicht vorlagen.

Dass die Absolvierung der konkreten Bildungsmaßnahme aus der Sicht der Einkünfteerzielung für ihren Beruf erforderlich bzw. notwendig war (siehe VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163), wurde im **Antrag auf Bescheidaufhebung** nicht ausreichend dargetan, was umso schwerer wiegt, als gerade im Bescheidaufhebungsverfahren – wie oben beschrieben – die **Behauptungs- bzw. Beweispflicht** bezüglich der **Gewissheit der Rechtswidrigkeit**, sprich im gegenständlichen Fall der Nichtanerkennung der Aufwendungen als Fortbildungskosten, bei der Bw gelegen wäre.

Insgesamt konnte sohin im gegenständlichen Fall nicht von einer für eine Bescheidaufhebung notwendigen ausreichenden Gewissheit der behaupteten Rechtswidrigkeit des betreffenden Bescheides wegen Nichtanerkennung der Aufwendungen für das Touch for Health-Seminar ausgegangen werden.

Dass eine Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 5. Dezember 2007 wegen Nichtanerkennung der Studiengebühren für die Kunstuniversität bestanden hätte, behauptete selbst die Bw nicht. Dementsprechend ergänzte sie ihre Ausführungen laut ursprünglicher Vorhaltsbeantwortung in keinsten Weise.

Dass aber alleine die Anführung von drei (wahrscheinlich) Vorlesungstiteln im ursprünglichen Veranlagungsverfahren ohne weitere Erklärung oder Herstellung von Zusammenhängen mit der bzw. einer beruflichen Tätigkeit für eine Qualifikation von entsprechenden Fortbildungskosten, geschweige denn für eine ausreichende Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Bescheides bei deren Nichtanerkennung nicht ausreicht, bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen.

Dem gegenständlichen Berufungsbegehren konnte sohin insgesamt kein Erfolg beschieden sein und war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 13. Juli 2011