



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 7. März 2007 und 7. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 8. Februar 2007 und 10. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 und 2007 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Abgaben werden gem. § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	2005	2007
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	- 879,42	- 3.252,24
Gesamtbetrag der Einkünfte	20.202,99	17.413,80
Einkommen	20.142,99	17.340,46
Einkommensteuer	3.730,73	2.649,59
Anrechenbare Lohnsteuer	- 4.501,68	- 4.352,74

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, als Lehrerin nichtselbständig beschäftigt, beantragte in ihrer **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005** unter anderem Werbungskosten für Fortbildungsveranstaltungen.

Skripten für Fortbildung	40,00
Einzelstunde	65,00
Atemseminar	170,00
Honorarnote Anatomie	15,00
Weiterbildung Atemlehre; 162,00 p.m.	486,00
Reisekosten Fortbildung Wien	34,27
Reisekosten 2xLandzeit	20,25
Fahrtkosten	41,51
Fahrtkosten	27,64
SUMME	899,67

Mit **Einkommensteuerbescheid 2005** vom 8. Februar 2007 wurde die Einkommensteuer abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt (hier wird nur der berufungsgegenständliche Sachverhalt wiedergegeben), dass die Weiterbildung in Fertigkeiten, die ganz allgemein für den außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung hätte und zudem der beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen im Randbereich dienlich sei, würde nicht zu einer berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen führen. Die Ausgaben für Atemlehre bzw. Atemseminare seien daher gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung.

Mit Eingabe vom 28. Februar 2007 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 8. Februar 2007 eingebracht.

Bezüglich der Ausbildung zur Atempädagogin sei festzuhalten, dass die Berufungswerberin

diese Ausbildung als Zusatzausbildung zu ihrer Lehrertätigkeit verstehe. Sie würde diese in der Absicht absolvieren, die Inhalte in der Lehrerfortbildung einzubringen, zumal sie schon mehrmals als Vortragende im Rahmen des SPZ F und der Pädagogischen Akademie des Bundes tätig gewesen sei.

Die Ausbildung würde sowohl didaktische Übungen für den Einzelunterricht als auch für die Arbeit mit einer Gruppe beinhalten, welche sie im Rahmen von PI-Kursen etc. anstrebe. Sie würde einen Zeitrahmen von insgesamt 3 ½ Jahren umfassen. An der Ausbildung würden zwar auch andere Berufsgruppen teilnehmen, es werde aber dezidiert darauf hingewiesen, dass es sich nicht um eine therapeutische, sondern um eine pädagogische Ausbildung handle, d.h. man würde als Abschluss den Titel „Diplomierter Atempädagoge“ erhalten. Im Vordergrund würde das Unterrichten anderer Menschen (einzeln oder in der Gruppe) hinsichtlich Atem/Bewegung/Stimme stehen.

Als **Beilage** wurde der Inhalt des Modul 1 der 3 1/3 jährigen berufsbegleitenden Ausbildung C übermittelt.

Die Ausbildung würde an vier Wochenenden und zwei 5-tägigen Seminaren stattfinden.

Folgende Unterrichtseinheiten wurden angeführt:

14,0	Bewerbung
28,0	Atem und Bewegung
18,7	Atem-Bewegung-Stimme
8,0	Einzelunterricht
32,0	Didaktik/Üben Einzelunterricht
24,0	Didaktik/Üben Gruppenunterricht
30,0	Übungsgruppen für Einzel- und Gruppenunterricht
20,0	Anatomie/Erfahrbare Anatomie
20,0	Psychologie/Erfahrbare Psychologie
12,0	Check In/Gruppendynamik/Integration
206,7	Gesamtunterricht
166,7	Leiblicher Unterricht

Aus dem Internet (www.ateملهre.at) finden sich auszugsweise folgende Beschreibungen und Darstellungen:

„Einzelstunden

Ganzheitliche Atemlehre, die den Menschen in seiner Ganzheit von Körper, Geist und Seele anspricht, beeinflusst über die bewusste Erfahrung des Atems und das bewusste Zulassen des Atems positiv das körperliche, als auch seelische und geistige Befinden. Auf diese Weise angewandt, dient Atemarbeit sowohl der aktiven Gesundheitspflege, als auch der Persönlichkeitsentwicklung und der Unterstützung bei einer Krankheits- oder Problembewältigung.

Einzelstunden in atemlehre.at® bieten eine individuelle Möglichkeit:

1. aktiv die Gesundheit zu pflegen

- sich zu entspannen und zu regenerieren*
- innere Ruhe und inneres Gleichgewicht zu finden*
- Beweglichkeit zu erhalten oder zu verbessern*
- neue Kraft zu tanken*
- Abwehrkräfte zu stärken*
- Lebenskraft und Lebensfreude zu spüren*

2. sich persönlich weiterzuentwickeln und sein volles Potential zu entfalten

3. sich mit gesundheitlichen Problemen sowie mit sich selbst auf ganzheitliche und selbstverantwortliche Weise auseinanderzusetzen z.B. bei:

- Atemfehlfunktionen und Atemorganerkrankungen*
- stimmlicher Überbelastung, Stimmerkrankungen und Sprachstörungen*
- Haltungsfehlformen und Bewegungsbeschwerden*
- Erkrankungen des Herz-Kreislaufsystems und des Verdauungssystems*
- Stress*
- Kopf-/Schmerzen*
- Depressionen*
- Ängsten*
- Schlafstörungen*
- Trauma*
- psychosomatischen Störungen*

Die Einzelarbeit geschieht entweder übungszentriert im Sitzen auf einem Hocker, im Stehen und in der Bewegung. Es wird mit individuell auf Sie abgestimmten Übungen mit Dehnungen und Druck, mit eingesetzten Bewegungsabläufen, mit Spannungsphänomenen im Atem, mit dem Tönen von Vokalen und Konsonanten und mit Bewegungen aus dem Atem gearbeitet. Die Empfindungsfähigkeit, der zugelassene Atem und der individuelle Ausdruck werden entwickelt und in der Begegnung erlebt. Entsprechend den Anliegen und Bedürfnissen des Menschen wird an bestimmten Themen gearbeitet. Nach jeder Übung wird nachgespürt, um die Wirkung genau wahrnehmen zu können. Im anschließenden kurzen verbalen Austausch werden die Erfahrungen mitgeteilt und können damit reflektiert und vertieft werden. Daran schließt sich ein Moment des Ruhens an, der Zeit lässt für die Integration des Erlebten.

Eine weitere Arbeitsweise im Einzel, die mehr themenorientiert ist, besteht in einer Atembehandlung im Liegen und wird auch Atemgespräch genannt. Der/die AtempädagogeIn spricht den Menschen, der bekleidet auf einer Liege liegt, und seinen Atem mit den Händen an. Dies geschieht über Dehnungen der Muskulatur, Bewegen einzelner Gelenke oder Körperbereiche, Arbeit mit Druck, "Ansprache" durch die Hände usw. Auch hier geht es um die Entwicklung der Empfindungsfähigkeit und des zugelassenen Atems und die Arbeit an den Anliegen und Bedürfnissen des Menschen.

Der Mensch muss sich in dieser Form der Arbeit zwar nicht aktiv bewegen, aber er bleibt doch in seiner inneren Haltung durch die Anwesenheit und Achtsamkeit in gewissem Maße aktiv. Damit dies nicht zur Kontrolle wird und der Atem wirklich zugelassen und erfahren werden kann, bedarf es zusätzlich der Hingabe, bzw. einer guten Balance zwischen Achtsamkeit und Hingabe.

Es können aber auch die Arbeit im Sitzen und im Liegen kombiniert werden. Unterschiedliche körperliche und seelische Aspekte, wie mehr Autonomie und Struktur in der Arbeit im Sitzen oder mehr Loslassen, Nichts-Tun, Nähren und Stützen im Liegen, können dadurch angesprochen werden. Außerdem können die Menschen die Übungsarbeit auch alleine zuhause praktizieren; man kann ihnen auch Übungen für zuhause mitgeben.

Sie können für eine Stunde, 5 oder 10 Stunden oder über einen längeren Zeitraum kommen, je nach Bedarf.

Die langjährige Erfahrung zeigt, dass, obwohl Kurzzeittherapien zwar sehr modern sind und verständlicherweise jeder Mensch schnell Veränderungen erreichen und Beschwerden oder Belastungen behoben haben möchte, tiefgreifende Veränderungen, die verantwortungsvoll gehandhabt und begleitet werden, meist einer längeren gemeinsamen Arbeit bedürfen. Außerdem sind wir im heutigen Alltag so vielfältigen Belastungen und meist Überbelastungen ausgesetzt, so dass heute eine kontinuierliche aktive Betätigung erforderlich ist, um die

Gesundheit zu erhalten. In diesem Fall sind z.B. regelmäßige Einzelstunden auch in einem längeren Abstand wie einmal pro Monat sinnvoll.

Zielgruppen und Ziele

Jahresgruppe, Weiter- und Ausbildung bestehen aus drei 1-jährigen Modulen. Jedes Modul kann einzeln belegt werden und ermöglicht eine unterschiedliche Tiefe der Erfahrung und eine unterschiedliche Befähigung zur Weitergabe dieser Atemlehre.

Zielgruppen

Modul 1 als Jahresgruppe richtet sich an alle, die intensiver diese Atemlehre kennenlernen und sich mit sich selbst befassen wollen.

Modul 2 als Weiterbildung und **Modul 3 als Ausbildung** in *atemlehre.at*[®] richten sich in erster Linie an Menschen, die medizinisch, therapeutisch, pflegerisch, pädagogisch oder künstlerisch mit Bewegung, dem Körper, der Stimme, dem Atem oder dem Menschen arbeiten.

Ziele

Die **Jahresgruppe** dient der intensiven Arbeit am ganzheitlichen Wohlbefinden und an der persönlichen Entwicklung. Sie bietet eine gute Entscheidungsbasis, ob man sich weiter in dieser Methode ausbilden will.

Die **Weiterbildung** befähigt, Elemente aus dieser Atemlehre in die eigene Arbeit einzubeziehen. Man ist damit noch nicht berechtigt, als Atempädagogin/e aufzutreten und Atemkurse unter dem Titel *atemlehre.at*[®] anzubieten.

Die **Ausbildung** ermöglicht darüberhinaus, das bestehende Arbeitsfeld mit dieser Atemlehre zu erweitern oder zu spezialisieren oder einen selbstständigen Arbeitsbereich als zertifizierte/r Atempädagogin/e in der Methode *atemlehre.at*[®] aufzubauen.

Besonders der Zeitraum von drei Jahren ermöglicht, dass diese Atemlehre in ihrer ganzen Bandbreite, Tiefe und Wirkung erfahren werden kann. Persönliche Entwicklungen und Veränderungen aufgrund dieser Atemarbeit werden deutlich.

Die Erfahrung steht im Mittelpunkt dieser Atemarbeit. Nur das, was an der eigenen Person erfahren wurde, kann auch weitergegeben werden. Außerdem beeinflusst die Persönlichkeit einer/s Atempädagogin/en stark die Qualität ihrer/seiner Arbeit mit Menschen.

Dementsprechend steht persönliche Entwicklung durch Atem-Selbsterfahrung im Mittelpunkt des Weiter- und Ausbildungsprozesses.

Darauf aufbauend werden praktische Fertigkeiten und die Theorie dieser Methode vermittelt. Körperliche, seelische, geistige und spirituelle Erfahrungen sollen kognitiv erfasst und intellektuell vermitteltes Wissen in der eigenen Erfahrung nachvollzogen werden.

Anwendungsgebiete

Diese Atemarbeit lässt sich gut einbeziehen in:

- Gesundheits-, Fitness-, Gymnastik- und Sportangebote in Krankenhäusern, Kliniken, Kurbetrieben, Thermen, Wellnesshotels, Fastenpensionen usw.*
- die Gesundheitserziehung in Betrieben, Schulen, Erwachsenenfortbildungsstätten und Volkshochschulen*
- Stressbewältigungsseminare, Entspannungstrainings und Meditationsseminare*
- Management-Trainings (Stressbewältigung, Entspannung, ganzheitliche Fitness, Leistungsförderung, Körperhaltung/ Körpersprache, Stimm-/Sprechtraining)*
- die Ausbildung und die künstlerische Arbeit von Schauspielern, Musikern, Tänzern und Sängern*
- Schwangerschaftsbegleitung - Geburtsvorbereitung*
- die Betreuung von Senioren (Aktivierung, Mobilisierung und Vitalisierung)*
- Bewegungs-/Bewusstseinslehren (z. B. Feldenkrais, Yoga, Ismakogie)*
- Tanztherapie, Körpertherapien (z. B. Bioenergetik), Selbsterfahrungsgruppen*
- Psychotherapie und psychosomatische Behandlung*
- Physiotherapie (z. B. in die Behandlung von Erkrankungen des Bewegungsapparates und von Schmerzsyndromen)*
- Sprech- und Stimmtherapie und -erziehung/-training*
- die Behandlung von Atemerkrankungen/-störungen"*

Mit Datum 16. Mai 2007 wurde gegenständliche Berufung dem **Unabhängigen Finanzsenat** zur Entscheidung vorgelegt.

Im **Einkommensteuerbescheid 2007** wurden derartige Kosten ebenfalls nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

Die Begründung ist weitgehend ident mit jener das Jahr 2005 betreffend.

Mit Eingabe vom 7. Mai 2008 wurde auch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2007 **Berufung** eingebracht.

Ergänzt wurde noch, dass von Seiten der Pädagogischen Hochschule bereits Kurse mit der

Berufungswerberin im Rahmen der Lehrerfortbildung zum Thema „Atemlehre“ für das Schuljahr 2008/09 geplant seien. Es würde sich also um eine Fortbildung handeln, die unmittelbare Anwendung in der Lehrertätigkeit finde.

Mit Datum 25. Juni 2008 wurde auch diese Berufung dem **Unabhängigen Finanzsenat** zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt vom 3. Juli 2008** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin ersucht, weitere sachverhaltsrelevante Angaben nachzureichen:

„1.) Welche Fächer und an welcher Schule (Schultyp) unterrichten sie?

In welchem Beschäftigungsausmaß sind sie derzeit bzw. waren sie in den berufsgegenständlichen Jahren 2005 und 2007 tätig?

Ich ersuche um eine genaue Beschreibung der Unterrichtsgegenstände und wie sie darin das Thema „Atemlehre“ dort konkret einsetzen (werden).

2.) Genauere Details hinsichtlich der Angaben in der Berufung des Jahres 2007:

„Atemlehre“ an der Pädagogischen Hochschule:

- gibt es hierzu bereits einen Lehrplan?*
- in welchem (zeitlichen) Ausmaß wird dieser Bereich angeboten werden?*
- welcher Teilnehmerkreis soll hier angesprochen werden?*
- wie wird die Entlohnung dieser Tätigkeit erfolgen?*
- wird es hierzu einen Werkvertrag geben?*
- stellt dies einen eigenen Bereich neben ihrer eigentlichen Lehrertätigkeit dar?*

Ich ersuche diese Angaben auch durch Unterlagen, Bestätigungen, etc. von Seiten der Hochschule zu belegen.

3.) Nachweis der bereits gehaltenen Vorträge iRd SPZ-F und der Pädagogischen Akademie des Bundes (Einladung, Vortragsinhalte, Teilnehmerkreis, ...).

Welchen zeitlichen Umfang hatten diese Veranstaltungen?

Wie erfolgte die Entlohnung dieser Tätigkeiten?

4.) Beabsichtigen sie in diesem Bereich noch umfassender tätig zu werden; ev. auf selbständiger Basis?

Wenn ja, gibt es hierzu bereits konkrete, nachvollziehbare, Anhaltspunkte (Visitenkarte, Werbung, Internet, Programme,)? Wie erwarten sie den Tätigkeits- und Ertragsumfang in der Zukunft (Prognoserechnung)?

Ersuche um Vorlage der entsprechenden Unterlagen."

Mit **Eingabe vom 14. Juli 2008** wurde diesem Ersuchen wie folgt entsprochen:

1.) Die Berufungswerberin sei derzeit in Wien an der Volksschule M als Sonderschullehrerin in

einer Integrationsklasse (3. Klasse VS) eingesetzt. Im Schuljahr 2008/09 wie auch in den Jahren zuvor hätte sie eine Lehrverpflichtung mit vollem Stundenausmaß gehabt. Sie hätte dabei sämtliche Unterrichtsgegenstände (Deutsch, Mathematik, Sachunterricht, Musikerziehung, Bildnerische Erziehung, Leibeserziehung, Förderunterricht) im Team zu unterrichten. Atemlehre lasse sich mit Kindern sowohl im Gegenstand Leibeserziehung (z.B. Wirbelsäule-Übungen, Dehnungsübungen, Schulung der Körperwahrnehmung, Spüren der Atembewegung, ...) als auch im Musikunterricht (Verbindung von Bewegung und Stimme, so genanntes Tönen von Lauten in spielerischer Weise, Beobachtung der Ein- und Ausatembewegung, vorbereitende Übungen für Chorgesang) anwenden und einbauen.

2.) Es bestehe die Absicht, vor allem in der Erwachsenenbildung tätig zu werden und am Fortbildungsprogramm der Pädagogischen Hochschule (vormals Pädagogisches Institut) mitzuwirken. Das Fortbildungsangebot richte sich dabei auch nach dem Bedarf der Lehrer/innen. Ein spezieller Lehrplan hierfür sei der Berufungswerberin nicht bekannt. Das gesamte Kursangebot sei unter <http://www.ph-ooe.at/index.php?id=564> einsehbar. Im Ausbildungsprogramm der Volks- und Sonderschullehrer gebe es auch das Fach „Sprecherziehung“. Eine Bewerbung hierfür sei gut denkbar. Eine Entlohnung bei den bisherigen Tätigkeiten (PÄDAK 2003, PI 2002, 2004) sei auf Honorarbasis erfolgt, bzw. im Rahmen von „Mitverwendung“ (Abrechnung mit Gehalt).

3.) Die gehaltenen Vorträge am SPZ-F seien den Beilagen zu entnehmen (zeitlicher Umfang; 1 bzw. 3 Halbtage), ebenso werden Bestätigungen über die Mitverwendung an der Pädagogischen Hochschule vorgelegt (zeitlicher Umfang; 1 Semester-Wochenstunde im Sommersemester 2003).

Im Rahmen der Atempädagogik-Ausbildung hätte die Berufungswerberin einen (unentgeltlichen) Workshop für Lehrerinnen abgehalten.

Ebenso würde sie (wiederum im Rahmen der Ausbildung) in diesem Semester an der Musikhochschule Wien angehende Sänger und Musikpädagogen unterrichten. Die Entlohnung erfolge auf freiwilliger Basis der Teilnehmer.

4.) Die Berufungswerberin beabsichtige derzeit, die volle Lehrverpflichtung zunächst aufrecht zu erhalten, bei Ausweitung der Tätigkeit in Richtung Atempädagogik solle diese dann reduziert werden. Folgende Planung würde bereits bestehen:

- Ausschreibung an der Pädagogischen Hochschule für Feb. 2009
- Kurse mit Lehrerinnen in B (ähnlich wie jener vom 12.4.2008)
- Weiterführung der Kurse an der Schule Wien (monatlich)
- Nach Beendigung der Ausbildung sei geplant, sich bei der OÖ. LKUF (Lehrerkrankenkasse) zu bewerben, da diese zahlreiche Seminare zur Prophylaxe, unter anderem auch zum Thema Atem und Stimme, anbiete (einsehbar unter http://vitalfit.lkuf.at/nav=termine_ws).

Konkrete Anhaltspunkte wie Visitenkarte, Werbung etc. würde es derzeit nicht geben, da die Berufungswerberin die Beendigung der Ausbildung (Diplomprüfung im Februar 2009) abwartete. Die Anmeldung des entsprechenden Gewerbes werde nach der Prüfung und bei entsprechender Kursnachfrage erfolgen. Die beigelegten Ausschreibungen können als Beispiel für ein zukünftiges Programm angesehen werden.

Bezüglich des Berufungsverfahrens sei noch hinzuzufügen, dass die Berufungswerberin zunächst nur für das Jahr 2005 Berufung eingelegt hätte. Der zuständige Beamte am Fi Finanzamt hätte damals gemeint, dass bei positiver Erledigung das Jahr 2006 ebenso berücksichtigt werden würde. Hierfür liege deshalb auch keine Berufung vor. Erst heuer sei die Berufungswerberin aufmerksam gemacht worden, dass sie sehr wohl auch in jedem Ausbildungsjahr Berufung einlegen müsse, was sie nun für das Jahr 2007 auch getan hätte. Es werde daher gebeten, dass die Berufungen für die gesamte Ausbildung zur Atempädagogin (2005/06/07/08/09) gelten. Es werde um Rückmeldung ersucht, ob das Jahr 2006 entsprechend miteinbezogen werden könne.

Am 28. August 2008 wurden oben genannte Informationen zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme dem zuständigen Amtsvertreter übermittelt.

In einem **Telefonat am 11. September 2008** gab die Berufungswerberin bekannt, dass die Mitverwendung (Punkt 3 des Vorhaltes) keinen Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Atemseminar hätte; hier sei es vor allem um den Bereich Waldorfpädagogik gegangen.

Der Referent gab daraufhin seine Ansicht kund, dass demnach möglicherweise keine Werbungskosten im Zusammenhang mit der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Lehrerin vorliegen würden, sondern Ausbildungskosten im Zusammenhang mit einer neuen (ev. selbständigen) Tätigkeit (sog. vorweggenommene Betriebsausgaben).

Mit **Eingabe vom 29. September 2008** wurden weitere Angaben seitens der Berufungswerberin nachgereicht.

ad Musikhochschule:

Die Berufungswerberin hätte Herrn Mag. T einige Termine für das laufende Wintersemester und Sommersemester 2009 zur Auswahl gestellt. Die Entlohnung würde nach wie vor auf freiwilliger Basis erfolgen – bis zum Ausbildungsende. Danach werde geplant, für ein Samstags-Seminar zu zwei Einheiten ca. 120,00 € einzunehmen.

In Anwendung der Ausbildung zur Atempädagogin werde in den ersten Jahren mit folgenden Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gerechnet:

- Musikhochschule: 480,00 € (4 Seminare)
- Pädagogisches Institut, Regionalkurs: 200,00 € (derzeit 1 Seminar)

- Pädagogische Hochschule Linz: 600,00 € (Ferialkurs für Lehrer)
- Verein für Prophylaktische Gesundheitsarbeit: 500,00 € (2 Wochenend-Seminare)
- privat organisierter Wochenend-Kurs: 1.500,00 € (Wochenende, 10 Teiln. Je 150,00 €)
- Einzelbehandlung, zunächst 3 Klienten: 1.200,00 € (10 Behandlungen je 40,00 €).

Somit werde in den ersten beiden Jahren mit Einnahmen in Höhe von 4.480,00 € gerechnet, womit nach dem zweiten Jahr die Ausbildungskosten eingearbeitet worden wären. Je nach Lauf der Seminare, werde auch eine Verminderung der Lehrverpflichtung angedacht, sodass mehr Zeit für Seminartätigkeit und Einzelklienten bleiben würde. Jährliche Einkünfte von etwa 9.000,00 € bis 12.000,00 € erscheinen bei halber Lehrverpflichtung realistisch.

Weitere konkrete Planungen:

- Schule Wien, derzeit 4 Kurse, erweiterbar
- Pädagog. Hochschule, Regionalkurs, derzeit Seminar am 2. Februar 2009, erweiterbar
- Pädagog. Hochschule. Ferialkurse, Bewerbung laufe nach Absprache mit der

Bezirksschulinspektorin

- Verein für Prophylakt. Gesundheitsarbeit Linz, Bewerbung laufe
- Lehrer-Kranken- und Unfallfürsorge, Bewerbung in Vorbereitung
- Private Wochenend-Seminare, Vorbereitung ab Ausbildungsende
- Einzelklienten, Anwerbung ab Ausbildungsende.

In einem **E-Mail vom 27. Oktober 2008** gab der zuständige Amtsvertreter bekannt, dass nach Ansicht des Finanzamtes keine Umschulungsmaßnahme im Sinne des § 16 EStG 1988 vorliege. Der Begriff Umschulung müsse einen angestrebten Berufswechsel (somit von Hauptberuf zu Hauptberuf) umfassen.

Eine Ausbildung für einen Zweitberuf (Nebenbeschäftigung) würde keine absetzbaren Aufwendungen iSd § 4 Abs. 4 Z 7 bzw. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bewirken.

Eine vorläufige Veranlagung sei nicht notwendig, da unter späterer Prüfung einer Liebhabereitigkeit die Umschulungsmaßnahme ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I 180/2004 (erstmalig anzuwenden bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2003) sind Werbungskosten auch die Aufwendungen für die 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.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gem. § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 sind Betriebsausgaben 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.

Gegenständlich ist strittig, ob Ausbildungskosten zur Atempädagogin Maßnahmen zur Berufsfortbildung darstellen, ob dadurch eine neue Einkunftsquelle erschlossen wird und somit möglicherweise vorweggenommene Betriebsausgaben vorliegen oder ob diese Ausgaben dem steuerlich nicht begünstigten Bereich der Lebensführung zuzuordnen sind.

Mit der Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden. Durch diese Bestimmung sollten auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort-)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit, 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.

Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Den Ausführungen der Berufungsschrift folgend, versteht die Berufungswerberin die streitgegenständliche Ausbildung als Zusatzausbildung zu ihrer Lehrertätigkeit.

Einerseits will sie die gelernten Inhalte in der Tätigkeit als Volksschullehrerin (Sonderschullehrerin in einer Integrationsklasse) einsetzen, andererseits aber auch verstärkt in der Lehrerfortbildung. In diesem Rahmen war die Berufungswerberin schon mehrmals als Vortragende im Rahmen des SPZ F und der Pädagogischen Akademie des Bundes tätig.

Aus dem Internet (www.atemlehre.at) ist ersichtlich, dass als Zielgruppen (vor allem des Moduls 2 und 3) „Menschen die pädagogisch Arbeiten“ angesprochen werden.

Unbestritten ist, dass die Berufungswerberin als Lehrerin vor allem pädagogische Fähigkeiten aufweisen muss.

Das zuständige Finanzamt aberkannte die Ausgaben für Atemlehre bzw. Atemseminare, da sie nur im Randbereich der beruflichen Tätigkeit der Berufungswerberin dienlich seien.

Die Ermittlungsergebnisse seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates haben ebenfalls zu dem Ergebnis geführt, dass die streitgegenständlichen Bildungsmaßnahmen nicht eindeutig als Fortbildung im derzeit ausgeübten Beruf angesehen werden können.

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass die Inhalte der streitgegenständlichen Seminare durchaus auch für nicht im pädagogischen Bereich tätige Personen von Interesse sein können. Möglicherweise absolvieren Personen nur für ihr persönliches Wohlbefinden derartige Seminare.

Aus www.atelehere.at:

- aktiv die Gesundheit pflegen
- persönlich weiter zu entwickeln, etc.

Festgehalten wird also, dass gegenständliche Ausbildungskosten nicht als Werbungskosten im Zusammenhang mit der derzeit ausgeübten Tätigkeit darstellen. Die Ausbildungsinhalte mögen zwar für die jetzt ausgeübte Tätigkeit als Lehrerin dienlich sein, sind aber derart umfassend, dass auch ein wesentlicher Bereich privater Bedürfnisse damit abgedeckt wird.

Gegenständliche Ausbildungskosten können aber dazu dienen, eine neue, ev. zusätzliche, Einkunftsquelle zu erschließen.

Nach Abschluss dieser Ausbildung ist es der Berufungswerberin möglich, eine neue, andere berufliche Tätigkeit auszuüben.

Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen ist aber, dass die Bildungsmaßnahmen auf eine **tatsächliche Ausübung** eines anderen Berufes abzielen müssen; ein bloß hobbymäßiges Tätigwerden genügt hier nicht. Die Berufungswerberin muss nachweisen oder zumindest glaubhaft machen, dass sie tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes (Nebenberuf, Zweitberuf, o.ä.) abzielt und damit auch die Verdienstmöglichkeiten verbessert.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes erscheint die getätigte Bildungsmaßnahme nach den Darstellungen der Berufungswerberin durchaus geeignet, die neu erworbenen Kenntnisse in einem eigenständigen, vom Beruf als Volksschullehrerin losgelösten, Bereich anzuwenden. Es konnten auch bereits einzelne Anwendungsbereiche (Musikhochschule, Lehrerfortbildung) konkret dargestellt werden.

Folgende weitere direkte Anwendungen konnten nachgewiesen werden:

- „Atem Bewegung Stimme“ an der Volksschule B
- Atemkurse an der Universität für Musik und darstellende Kunst in Wien

Dass die Berufungswerberin auch weiterhin in diesem Bereich tätig sein wird, untermauern die vorgelegten Ausblicke:

- Kursplanung 2008 Atem und Bewegung – Atemlehre aufgrund der Middendorp Methode
- Sonderpädagogisches Zentrum: Lehrerfortbildung
- Universität: auch im Studienjahr 2008/09 sind weitere Atemseminare geplant.

Gerade die spezifische Tätigkeit der Berufungswerberin und die weiteren oben angeführten Zusatztätigkeiten lassen darauf schließen, dass die Berufungswerberin diese Bildungsmaßnahmen nicht vordergründlich für das persönliche Wohlbefinden getätigt hat, sondern um diese Fähigkeiten auch zur Erzielung von Einnahmen einzusetzen.

Durch diese Bildungsmaßnahmen haben sich aber für die Berufungswerberin auch neue Einkunftsquellen eröffnet (im Rahmen der Lehrerfortbildung, im Rahmen von Kursen an der Universität, etc.).

Da sich die bis jetzt angeführten Anwendungsbereiche im Wesentlichen noch im Planungsstadium befinden und auch noch keine konkreten zuordenbaren Einkünfte vorgewiesen werden konnten, ist eine endgültige Beurteilung zum gegenwärtigen Zeitpunkt jedoch noch nicht möglich.

Erst wenn es der Berufungswerberin gelingt, nachzuweisen, dass die Tätigkeit tatsächlich zur Erzielung von (positiven) Einkünften geeignet ist, sind die diesbezüglichen Aufwendungen einer endgültigen Beurteilung zugänglich.

*Die gesetzliche Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO erlaubt es der Abgabenbehörde eine Abgabe **vorläufig** festzusetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.*

Gem. Abs. 2 leg.cit. ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Erst wenn in absehbarer Zeit die Tätigkeit hinreichend konkretisiert ist, ist eine endgültige Festsetzung vorzunehmen.

Da die Berufungswerberin bereits (probeweise, unentgeltlich) Kurse angeboten und durchgeführt hat, scheinen mehr Indizien dafür zu sprechen, dass es ihr gelingt, die Tätigkeit gewinnbringend zu gestalten, als dagegen.

Die bereits getätigten Aufwendungen sind demnach zunächst als vorweggenommene Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit **vorläufig** zu berücksichtigen.

Nach Angaben der Berufungswerberin wird die Ausbildung im Februar 2009 abgeschlossen werden.

Es sollte also möglich sein, bereits im Herbst 2009 auf konkrete Kurse (Kursplanungen) hinzuweisen.

Nach einer weiteren Beobachtungsphase von ca. zwei bis drei Jahren sollte es möglich sein, festzustellen, ob die Tätigkeit tatsächlich erfolgversprechend (gewinnbringend) gestaltet werden kann.

Da, wie das Finanzamt bereits ausgeführt hat, die Bildungsinhalte auch für außerbetriebliche (private) Bereiche von Bedeutung sein könnten, ist hier eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 der Liebhabereiverordnung zu unterstellen.

Die Umschreibung der Lehrinhalte (aus www.atelelehre.at) schließt eine derartige Einstufung ebenfalls nicht aus; z.B.:

- aktive Gesundheitspflege
- sich entspannen und regenerieren
- Beweglichkeit erhalten und verbessern
- gesundheitliche Probleme
- körperliches, seelisches und geistiges Befinden
- etc..

Zusammenfassend wird also folgende Vorgehensweise bestimmt:

- vorläufige Berücksichtigung der streitgegenständlichen Aufwendungen als sog. vorweggenommene Betriebsausgaben (neg. Einkünfte aus selbständiger Arbeit);
- nach ca. dreijähriger Tätigkeit wird eine Beurteilung dahingehend vorzunehmen sein, ob eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht (Liebhabereitätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung);

Kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass **keine Einkunftsquelle** vorliegt (sog. Liebhabereitätigkeit), so sind rückwirkend die vorläufig berücksichtigten Aufwendungen nunmehr endgültig nicht anzuerkennen.

Kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass eine **Einkunftsquelle** vorliegt, dann sind die vorläufig festgesetzten Abgaben als endgültig festzusetzen.

Hierbei ist Voraussetzung, dass die Berufungswerberin ernsthaft und nachhaltig danach strebt positive Einkünfte zu erzielen. Dabei wird es nicht genügen, Kurse gegen freiwillige Bezahlung den Kollegen anzubieten.

Wesentlich wird auch sein, ob es der Berufungswerberin gelingt nachzuweisen, dass sie innerhalb eines absehbaren Zeitraumes auch einen **Gesamtgewinn** erzielen wird können.

Dieser absehbare Zeitraum wird davon abhängen, wie hoch die getätigten Aufwendungen sein werden, aber auch in welchem Umfang die Tätigkeit ausgeübt werden wird.

Es ist aber nicht Voraussetzung, dass sie ihren derzeitigen Beruf als Lehrerin aufgibt. Es wird

auch genügen, diese neue Tätigkeit als Zweit- bzw. Nebenberuf auszuüben (im Sinne der Entscheidung des UFS Salzburg RV0044-S/08 vom 25.6.2008).

Wie in dieser Entscheidung zutreffend ausgeführt wird, ist eine vorläufige Abgabefestsetzung gem. § 200 Abs. 1 BAO zulässig, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Im konkreten Fall liegt die Ungewissheit in der Beurteilung und Umsetzung des Planes bzw. der Motive der Berufungswerberin, die zwar schon vorliegen, die aber noch nicht ausreichend objektivierbar und damit endgültig beurteilbar sind.

Gem. § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenspruches hat. Eine vorläufige Veranlagung ist bei Ungewissheiten über den Eintritt rückwirkender Ereignisse (§ 295a BAO) ausgeschlossen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 200 Tz 7 mwN; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 200 [Anm 10]). Aus diesem Grunde war auch zu prüfen, ob in den noch unsicheren zukünftigen Entwicklungen solche rückwirkende Ereignisse zu erblicken sind.

Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabensprüche ergibt. Ob ein nach Entstehung des Abgabenspruches eingetretenes Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabenspruches hat, muss sich (gegebenenfalls im Interpretationsweg) aus den einzelnen Abgabenvorschriften ergeben (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, aaO, § 295a [Anm 13f]). Zwischen den Verfahrensparteien ist strittig, ob diese Bestimmung auf neue Erkenntnisse im Hinblick auf den konkreten Fall und dabei vor allem den Umfang der Tätigkeit anwendbar sein kann. Das Finanzamt bejahte dies im Sinne der allgemeinen Verwaltungsübung (vgl. Rz 361a LStR 2002). Die Bw. lehnt dies jedoch ab und stützt sich auf mehrere Autoren (so etwa *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, aaO, § 16 [Anm 144] oder auch *Puchinger*, FJ 2008, 95ff).

Wie in der zitierten Berufungsentscheidung liegt auch hier die Ungewissheit in der Beurteilung der subjektiven Absichten der Berufungswerberin, die aufgrund der vorliegenden objektiven Umstände trotz Durchführung aller möglichen Ermittlungen noch nicht abschließend durchgeführt werden kann. Sie wird erst später möglich sein, wenn der subjektive Wille anhand der objektiv messbaren Ausformung klar beweisbar und damit sichtbar werden wird. Bei diesem Hervortreten der Umstände handelt es sich also nicht um Tatsachen, die die ursprünglichen Motive ändern, sondern um Tatsachen, die diese Motive beweisen. Der

Sachverhalt wird dadurch nicht geändert, er wird nur "sichtbar". Die Ungewissheit liegt im bereits bestehenden Motiv und nicht in einem zukünftigen Ereignis.

Das ist der typische Anwendungsfall für die vorläufige Veranlagung, wie er schon vor Schaffung des § 295a BAO durch das Abgabenänderungsgesetz 2003 (BGBl. I Nr. 124/2003; kurz AbgÄG 2003) existierte (siehe etwa VwGH 30.7.2002, 96/14/0116, VwGH 24.10.2000 95/14/0085, VwGH 12.8.1994, 94/14/0025 etc.). § 200 BAO wurde dadurch nicht modifiziert, weshalb ihm keine andere Bedeutung gegeben wurde.

Nicht zu berücksichtigen sind aber jedenfalls Aufwendungen die den Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 Abs. 1 EStG 1988) betreffen. Hierzu gehören jedenfalls Aufwendungen für Verpflegung bei diversen Autobahnraststätten.

Die diesbezüglich beantragten Ausgaben waren demnach in den berufsgegenständlichen Jahren auch nicht vorläufig zu berücksichtigen.

Kürzung 2005: 20,25 €

Kürzung 2007: 25,62 €.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 5. November 2008