

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch RBG Revisions u Betriebsber GmbH, Operng 23/5/19, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 14. August 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 12. Juli 2013 betreffend Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden "Bf.") ist Musiklehrerin an einer Musikschule der Stadt Wien. Im Rahmen ihrer Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 12. Juli 2013 machte die Bf. erstmals Fortbildungskosten sowie Aufwendungen für Fachliteratur geltend und ließ der belangten Behörde entsprechende Belege zukommen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. September 2013 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und wies darauf hin, dass Ausgaben für einen "Weiterbildungslehrgang in Supervision, Personal- und Organisationsentwicklung" im Hinblick auf die dabei vermittelten Lehrgangsthemen allgemeiner Art keine Werbungskosten darstellten. Dazu führte die Bf. in ihrem Vorlageantrag aus, dass sie das Amt einer Schülerberaterin anstrebe. Sie versuche derzeit, eine Praxis aufzubauen und Patienten zu akquirieren. Aus diesem Grund absolviere sie eine kinesiologische Ausbildung. Die Ausbildungsseminare

würden ihr auch bei ihrer Tätigkeit als Lehrerin helfen, da Kinesiologie eine anerkannte Methode sei, Konzentrationsproblemen bei Schülern zu begegnen. Ihr Dienstgeber anerkenne die Einzelberatungen und Supervisionen als berufliche Fortbildung dadurch, dass er sie für Schulungen und Beratungen dienstfrei stelle. Der Zusammenhang der geltend gemachten Aufwendungen mit dem derzeit ausgeübten Beruf sei eindeutig gegeben. Bei den nicht anerkannten Aufwendungen für Fachliteratur handele es sich um Seminarunterlagen oder kinesiologische Hilfsmittel und Behelfe für den Unterricht sowie Büromaterial, das sie für ihre Tätigkeit benötige. Die Bf. legte dem Vorlageantrag entsprechende Belege bei. Die belangte Behörde erließ an die Bf. einen umfangreichen Vorhalt. Im Zuge der Beantwortung dieses Vorhalts legte die Bf. u.a. dar, Inhalt der Seminare (Workshops) sei "*die Methodik der "Vereinigung u.a. der beiden Gehirnhälften - Links für Verstand und Rechts für Gefühl als sogenannte Three in one concepts"*". Bezuglich der Einzelsitzungen (Supervisionen) führte sie aus, dass "*nach Bedarf (stockender Lernfortgang, Kommunikationsprobleme mit den Schülern, Lernkrisen der Schüler und Eigen-Motivation etc.) ein Beratungsgespräch [...] vereinbart*" würde. Ihr mit ihren Ausbildungen zusammenhängender pädagogische Ruf sei maßgeblich für ihre beabsichtigte Bewerbung als Leiterin der Musikschule. Sie habe nicht die Absicht, ihre nichtselbständige Tätigkeit aufzugeben oder einzuschränken, die geltend gemachten Kosten seien daher als Fortbildungs- und nicht als Umschulungskosten anzusehen. Des weiteren erläuterte sie weitere geltend gemachte Kosten für Büromaterial und Fotos (Laminiergerät, Folien), welche sie für ihre Tätigkeit als Musiklehrerin benötige. Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte, lediglich Kosten für Kopien und diverses Büromaterial iHv EUR 60,23,-- als Werbungskosten anzuerkennen.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Bf. auf, diesem Unterlagen (z.B. Folder, Aufzeichnungen) zu den besuchten kinesiologischen Einzelsitzungen und Seminaren zukommen zu lassen, weitere Belege für einzelne angeführte Aufwendungen vorzulegen und einzelne Werke im Vorfeld der mündlichen Verhandlung zu beschreiben. Die Bf. ließ dem Bundesfinanzgericht eine kurze Beschreibung einzelner Werke zukommen, nicht jedoch weitere Unterlagen und Belege, die nicht bereits zum Zeitpunkt der Aufforderung aktenkundig und Gegenstand der Aufforderung waren. Im Zuge der durchgeführten mündlichen Verhandlung erklärte die Bf., sie habe die Seminare und Sitzungen besuchen können, indem sie Stunden umgeschichtet habe. Sie ergänzte insbesondere, dass sie bei den von ihr besuchten Einzelsitzungen Probleme mit einer Schülerin besprochen habe, die im Unterricht gewalttätig geworden sei, und wies auf ein von ihr verfasstes Buch hin, das in Bälde erhältlich sein werde. Sie legte auch dar, dass Musikkinesiologie an der Universität für Musik und darstellende Kunst Wien (mdw) ein eigenes Fach darstelle. Zur Untermauerung ihres Vorbringens reichte sie nach der mündlichen Verhandlung weitere Unterlagen zum Nachweis ein, dass Musikkinesiologie ein Bestandteil des Studienganges an der mdw für angehende Musiklehrer sei, und erklärte schriftlich den Verzicht auf die Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung. Diese Unterlagen wurden der belangten Behörde zur Stellungnahme übermittelt. In ihrer Stellungnahme erklärte die

belangte Behörde, es könne dahingestellt bleiben, ob im konkreten Fall Musikkinesiologie als Werbungskosten anzuerkennen seien, da mangels Leistungsbeschreibung der Belege kein Grund dafür bestünde, davon auszugehen, dass sich die Aufwendungen "aus etwas anderem - wenn überhaupt" als allgemeiner Kinesiologie zusammensetzten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. ist Musiklehrerin an einer Musikschule der Stadt Wien. Bei der Bf. fielen im streitgegenständlichen Jahr folgende Kosten an, welche sie als Werbungskosten geltend machte:

Beleg von	Gegenstand	Betrag (EUR)	Datum
unbekannt	Fotos	26,31,--	21.10.2012
Amazon	Buch "Die wundersame Leber- und Gallenblasenreinigung"	21,90,--	29.05.2012
Amazon	Kindle Touch mit WLAN	130,80,--	12.07.2012
Amazon	Audio-CD "Drehen und Wenden (Anleitung zur Selbsthilfe)"	20,28,--	30.10.2012
Amazon	Audio-CD "Quantenheilung"	14,06,--	28.07.2012
Amazon	"Das Einhorn als Beschützer..." (Kartenset mit Anleitung)	17,09,--	24.07.2012
Amazon	Buch "Krafttiere: Set zur Deutung schamanischer Energien"	22,62,--	24.07.2012
Amazon	Audio-CD "Titel1"	12,10,--	13.11.2012
Bildungszentrum A	Workshop "Die Liebe die du suchst"	180,00,--	09.03.2012
Copy Print	Farbkopien	8,10,--	
Der Philosoph	Buch "Kalifornische Blütenessenzen"	4,99,--	21.10.2012
BC KG	Supervision	1225,00,--	15.11.2012

Fotospeed	Digitalfotos	60,40,--	18.10.2012
Pagro	diverse Büroartikel	6,67,--	17.08.2012
Renate Verlag	Buch "So viel Liebe wie du brauchst"	19,90,--	12.03.2012
DE (Kinesiologie)	Kurs "Consultant Practicum"	420,00,--	05.07.2012
DE (Kinesiologie)	Seminar "Tools wiederholen"	85,00,--	22.06.2012
DE (Kinesiologie)	Workshop	95,00,--	11.08.2012
DE (Kinesiologie)	Seminar "A. OB. Wiederholen"	165,00,--	17.05.2012
F GmbH	Einzelsitzung	70,00,--	05.01.2012
F GmbH	Seminar	200,00,--	31.03.2012
F GmbH	Einzelsitzungen	231,86,--	31.03.2012
F GmbH	Einzelsitzung	70,00,--	09.02.2012
F GmbH	Einzelsitzung	70,00,--	16.03.2012
F GmbH	Einzelsitzung	70,00,--	04.05.2012
F KG	Einzelsitzung	70,00,--	10.09.2012
F KG	Einzelsitzung	70,00,--	15.06.2012
F KG	Kurs "Geschichte einer Ablösung"	210,00,--	14.09.2012
F KG	Einzelsitzung	70,00,--	02.11.2012
VAK Verlags GmbH	Skript "Consultant Practicum"	15,50,--	05.07.2012
VAK Verlags GmbH	Spiegel-Tangram, etc	112,22,--	10.10.2012
VAK Verlags GmbH	Malbuch Neuroanatomie	9,95,--	24.10.2012
Verpackungsteam GmbH	Laminiergerät und -folientaschen	45,46,--	16.10.2012

Ein Teil der oben genannten Kosten entfällt auf kinesiologische Einzelsitzungen (Supervisionen) und Seminare (Workshops). Inhalt der von der Bf. besuchten Sitzungen war die Beratung bei Problemen mit Schülern (stockender Lernfortgang, Kommunikationsprobleme mit den Schülern, Lernkrisen der Schüler und Eigenmotivation); Thema waren u.a. Probleme mit einer Schülerin, die im Unterricht gegenüber sich selbst gewalttätig wurde. Inhalt und Ziel der Seminare war die Vermittlung der Methodik der *"Vereinigung u.a. der beiden Gehirnhälften - Links für Verstand und Rechts für Gefühl als sogenannte Three in one concepts"* zur Stressbewältigung. Ein zumindest teilweiser Kostenersatz des Dienstgebers für die Einzelsitzungen und Seminare wurde der Bf. nicht geleistet. Die Bf., die im streitgegenständlichen Jahr auf Teilzeitbasis als Musiklehrerin tätig war, konnte die Einzelsitzungen und Seminare besuchen, indem sie Stunden umschichtete; sie wurde nicht vom Dienstgeber dienstfrei gestellt. Die Seminare wurden

auch von Lehrerinnen und Lehrern besucht. Die Bf. beabsichtigte, sich als Leiterin ihrer Musikschule zu bewerben.

Die Kosten für die folgenden Bücher, CDs, Skripten und sonstigen Unterlagen machte die Bf. als kinesiologisches Hilfsmaterial geltend:

- Buch "Die wundersame Leber- und Gallenblasenreinigung. Ein kraftvolles Verfahren zur Verbesserung Ihrer Gesundheit und Vitalität": Laut Beschreibung soll dieses Buch " über die häufigste, oft unerkannte Ursache von Krankheiten" aufklären:
"Gallensteine, unzählige kleine Blockaden in den Gallenwegen der Leber. Ein Stau in den Gallengängen der Leber führt nicht nur zu Gallenblasenkrankheiten und Koliken, sondern ist auch Nährboden für noch schwerwiegender, auf den ersten Blick nicht damit zusammenhängende Krankheitsbilder [...] Der Leser erhält alle Hintergrundinformationen sowie eine detaillierte Anleitung, um sie eigenständig und bequem zu Hause schmerzlos ausleiten zu können."
- Audio-CD Hörbuch "Drehen und Wenden (Anleitung zur Selbsthilfe)": Bei diesem Hörbuch handelt es sich "um die Beweglichkeit des Rückens. Sie werden die Drehbewegung Ihrer gesamten Wirbelsäule kennenlernen. Sie erforschen das Drehen im Liegen, Sitzen und Stehen. Sie erfahren, wie Sie Ihren ganzen Körper daran beteiligen können. Besondere Beachtung findet dabei die Verbesserung der Beweglichkeit von Kopf und Nacken. Viele unterschiedliche Tätigkeiten des täglichen Lebens werden Ihnen dadurch erleichtert, zum Beispiel das Schauen nach hinten beim Einparken Ihres Autos."
- Audio-CD "Quantenheilung - Meditationen und Übungen": "Die praktische Übungs-CD ist die ideale Ergänzung zum Bestseller "Quantenheilung": Auf der CD zu hören sind die wichtigsten der im Buch vorgestellten Meditationen sowie sieben weitere neue Übungsanleitungen, die den Einstieg in die Methode beschleunigen. So wird "Quantenheilung" zum Kinderspiel!"
- Buch "Das Einhorn als Beschützer und Begleiter für die Neue Zeit": Ein Auszug aus dem Vorwort lautet wie folgt: "In diesem Buch möchte ich von der Welt der Einhörner berichten. Es gibt in der menschlichen Geschichte zwei Seiten dieser Wesen: Da sind zunächst die historischen Hintergründe [...] Im zweiten Teil möchte ich meinen Lesern die energetische, lichtvolle Seite dieser Wesen näherbringen. Hier kommt die Sprache der Herzen und der Seele zu Wort [...]"
- Buch "Krafttiere: Set zur Deutung schamanischer Energien": " Schon in grauer Vorzeit zogen Seher und Schamanen aus dem Erscheinen und den Bewegungen von Tieren Rückschlüsse auf das Menschenschicksal. Eine moderne Version dieses Wissens präsentiert Angela Kämper mit dem vorliegenden Set aus 80 Karten heimischer Tiere und dem Begleitbuch [...] Im Begleitbuch werden die psychischen Qualitäten der Tiere bzw. deren Energiemuster von A wie Aal bis Z wie Zaunkönig besprochen."
- Buch "Kalifornische Blütenessenzen zur sanften Heilung": "Erweiterung der klassischen Bach-Blütentherapie mit allen 103 Wildpflanzenessenzen. Mit Anwendungsmöglichkeiten und Bezugsquellen. Mit Original-Abbildungen aller 103 Blüten"

- Buch "So viel Liebe wie du brauchst: Der Wegbegleiter für eine erfüllte Beziehung":
"Die erste Ausgabe von So viel Liebe wie Du brauchst aus dem Jahr 1988 eröffnete bereits hunderttausenden Paaren den Weg zu einer glücklichen, liebevollen und zutiefst erfüllenden Partnerschaft. Die 20-Jahr-Jubiläumsausgabe inkludiert nun 20 Jahre an therapeutischer Erfahrung von Harville Hendrix und Helen LaKelly Hunt."
- Skript "Consultant Practicum": Kinesiologische Unterlage für das Abschlussseminar
- Buch "Malbuch Neuroanatomie": Hilfsmittel zum Erlernen des Gehirns
- Spiegel-Tangram: kinesiologisches Spiel
- Buch "Alzheimer - vorbeugen und behandeln": Laut Beschreibung wird in diesem Buch *"eine einfache Möglichkeit"* dargestellt, Alzheimer *"aufzuhalten und die Symptome sogar teilweise rückgängig zu machen – mit ausgewählten, gesunden Fetten, zum Beispiel mit Kokosöl"*
- Buch "Übeltäter Kiefergelenk - Endlich wieder entspannt und schmerzfrei: 60 Übungen mit Soforteffekt": kinesiologische Anweisungen, um Kieferspannungen aufzulösen
- CD "Sichtweisen": Feldenkrais-Lektionen für die Augen und das Sehen
- CD "Quantenheilung Meditationen"
- Buch "Akupunktur dtv-Atlas"

Darüber hinaus fielen bei der Bf. Kosten für elektronisches Lesegerät ("Kindle Touch mit WLAN") iHv EUR 130,80,--, für ein Hörbeispiel für den Musikunterricht (Audio CD "Titel1") iHv EUR 12,10,--, für die Ausarbeitung von Fotos iHv insgesamt EUR 86,71,-- sowie für Büromaterial iHv 60,32,-- an. In Bezug auf die ausgearbeiteten Fotos iHv EUR 60,40,-- handelt es sich um die Darstellung von Körperhaltungen zwecks Einsatzes im Musikunterricht, nicht jedoch bei den sonstigen Fotos. Beim Büromaterial handelt es sich um ein Laminiergerät mitsamt Folien (EUR 45,46,--), um Griffbretter, Tabulaturen, Akkordgriffe sowie Spiel- und Übungsanleitungen einzuschweißen, damit Abnutzungsverunreinigungen vermieden werden, sowie um Farbkopien (EUR 8,10,--) und sonstige Büroartikel (EUR 6,67,--). Die Bf. schaffte das Laminiergerät und die Folien an, da seitens ihres Dienstgebers keine Möglichkeit der Laminierung angeboten wurde.

Die Bf. hatte nie die Absicht, ihre Tätigkeit als Musiklehrerin aufzugeben oder einzuschränken. Sie versuchte, ein zweites Standbein im Bereich der Kinesiologie als "Consultant Facilitator" aufzubauen und erzielte im Jahr 2013 daraus Verluste; seitdem erzielte sie keine steuerpflichtigen Einkünfte aus dieser Tätigkeit. Darüber hinaus erscheint seit Ende des Jahres 2018 ein von ihr verfasstes Buch mit dem Titel "Titel2" (Verlag V), welches die Darlegung von Hilfestellungen beim Spielen des Instruments, das die Bf. als Musiklehrerin unterrichtet, durch die Vermittlung eines "ganzheitlichen Musizierens" zum Gegenstand hat.

2. Beweiswürdigung

Die oben genannten Kosten wurde allesamt belegmäßig nachgewiesen und sind unstrittig. Darüber hinaus nahm die Bf. auf weitere Kosten Bezug. Diesbezüglich legte die Bf. dem Bundesfinanzgericht trotz entsprechender Aufforderung keine Belege vor. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung nahm die Bf. nochmals auf diese weiteren Kosten Bezug und behauptete, diese bislang nicht geltend gemacht zu haben. Nach der mündlichen Verhandlung wurde gegenüber dem Bundesfinanzgericht erklärt, dass in Bezug auf weitere Kosten keine Belege vorlägen. Mangels Übermittlung von Belegen konnte das Vorliegen weiterer Kosten nicht festgestellt werden.

Betreffend die Einzelsitzungen (Supervisionen) brachte die Bf. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung der belangten Behörde vor, "nach Bedarf (stockender Lernfortgang, Kommunikationsprobleme mit den Schülern, Lernkrisen der Schüler und Eigen - Motivation etc.)" Beratungsgespräche vereinbart zu haben. Bei der mündlichen Verhandlung konkretisierte sie, im Zuge der Einzelsitzungen Probleme mit einer Schülerin besprochen zu haben, die im Unterricht gegenüber sich selbst gewalttätig geworden sei. Sie untermauerte ihr Vorbringen mit dem Hinweis, in dieser Angelegenheit mangels Unterstützung der Leitung ihrer Musikschule auch den Betriebsrat mit eingebunden und eine Mobbingberatung in Anspruch genommen zu haben. Es erscheint glaubhaft, dass dies neben den anderen von ihr genannten Themen Gegenstand der von der Bf. besuchten Einzelsitzungen war.

Inhalt und Ziel der von der Bf. besuchten Seminare (Workshops) geht aus dem schriftlichen Vorbringen der Bf. hervor.

Laut schriftlichem Vorbringen der Bf. sei das Wissen um kinesiologische Zusammenhänge anerkanntermaßen hilfreich zur Beseitigung von Blockaden im Lerntraining und bei Aufführungen und werde auch zunehmend im Unterricht angewendet. Bei der mündlichen Verhandlung ergänzte sie, dass Kinesiologie auf andere und nicht auf sich selbst bezogen sei, die Seminare zu einem großen Teil von Lehrerinnen und Lehrern besucht würden und Thema die Überwindung von Lernblockaden gewesen sei.

Auf der Internetseite des österreichischen Berufsverbands für Kinesiologie wird "Three in One Concepts", was laut Vorbringen der Bf. Inhalt der von ihr besuchten Seminare war, wie folgt beschrieben:

"Three In One Concepts ® ist eine Methode zur Bewältigung von negativ emotionalem Stress, die von Gordon Stokes und Daniel Whiteside 1983 geschaffen wurde. Der Inhalt basiert auf Ergebnissen der Gehirnforschung, kombiniert mit asiatischen und westlichen Methoden der Stressbewältigung. Der Fokus von Three In One Concepts™ liegt beim Aufarbeiten von jenen negativen, emotional prägenden Situationen, die unsere Wahlmöglichkeiten auch jetzt noch einschränken und unsere "Glaubenssysteme/Denkuster“ formen."

Diese Beschreibung der "Three In One Concepts"-Methode, die Inhalt der von der Bf. besuchten Seminare war, legt nicht den Schluss nahe, dass ausschließlich oder zumindest überwiegend die Stressbewältigung in Bezug auf andere und nicht auf sich

selbst maßgeblicher Inhalt war. Dementsprechend erklärte der Vertreter der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung, dass Stressbewältigung auch auf einen selbst angewendet werden könne. In Folge schwächte die Bf. ihr Vorbringen, Kinesiologie sei auf andere und nicht auf sich selbst bezogen, insoweit ab, als sie erklärte, es ginge "auch" darum, therapeutische Arbeit zu leisten.

Zudem hielt der Vertreter der belangten Behörde der Bf. in der mündlichen Verhandlung eine im Internet abrufbare Beschreibung des von der Bf. Seminars "*Die Liebe die du suchst*" entgegen, welche wie folgt lautet:

"Es ist wie verhext: Meine Beziehungen gelingen nicht und nicht. Jedes Mal gibt es irgendetwas, das verhindert, dass daraus mehr wird. Dabei wünsche ich's mir doch so sehnsgütig. Darf ich denn gar nicht glücklich werden?

In diesem Workshop sind Sie richtig,

... wenn Sie Grundsätzliches und Neues über die "Liebe" und das Wesen von Paar-Beziehungen lernen wollen.

... wenn Sie sich auf eine neue - vielleicht die erste - Paar-Beziehung vorbereiten wollen.

... wenn Sie Schmerhaftes aus vergangenen Beziehungserfahrungen abschließen und sich für neue öffnen wollen.

... wenn Sie (noch immer) auf der Suche nach der/dem "richtigen" Partnerin/Partner sind und Einsichten gewinnen möchten, wie's klappen könnte.

... wenn Sie lediglich lernen wollen sich selbst und andere besser zu verstehen.

... wenn Sie Ihre Beziehungsfähigkeit ausbauen wollen.

... wenn Sie an einer aktuellen Paar-Beziehung arbeiten wollen, Ihre/Ihren Partnerin/Partner dazu nicht gewinnen können.

Willkommen sind Singles und alleinstehende Menschen, aber auch an den Themen interessierte Paare oder Menschen die in Partnerschaften leben."

Diesbezüglich entgegnete die Bf., die Inhalte des Seminars fänden "auch" auf Lehrer-/Schülerbeziehungen und die klarere bessere Kommunikation Anwendung.

Da die Bf. genauere Angaben zum Inhalt der von ihr besuchten Seminare schuldig blieb, sie trotz entsprechender Aufforderung des Bundesfinanzgerichts keine Folder oder Aufzeichnungen vorlegte, die deren Inhalt hätten erkennen lassen, und sie ihre Vorbringen im Zuge der mündlichen Verhandlung insbesondere angesichts der vom Vertreter der belangten Behörde vorgelegten Seminarbeschreibung selbst abschwächte, konnte nicht festgestellt werden, dass die von der Bf. besuchten Seminare ausschließlich oder zumindest überwiegend die Stressbewältigung von Dritten und nicht die eigene Stressbewältigung zum Thema hatten. Ebenso wenig konnte festgestellt werden, dass zumindest einzelne der von ihr besuchten Seminare die Überwindung von Lernblockaden zum Thema hatten.

Die Bf. konnte auch nicht darlegen, dass die Seminare einen spezifischeren, auf ihre Tätigkeit als Musiklehrerin zugeschnittenen Inhalt gehabt hätten. Sie führte zwar bei der mündlichen Verhandlung ins Treffen, dass Musikkinesiologie ein anerkanntes Fach an der Universität für Musik und darstellende Kunst Wien (mdw) sei und ließ dem Bundesfinanzgericht nach der mündlichen Verhandlung Unterlagen zukommen, um dieses Vorbringen zu untermauern. Allerdings antwortete sie bei der mündlichen Verhandlung auf die Frage, ob Musikkinesiologie Inhalt der von ihr besuchten Seminare gewesen sei, dass dies "auch" der Fall gewesen sei, ohne auf konkrete musikkinesiologische Inhalte einzelner Seminare zu verweisen, und wies darauf hin, dass die von ihr absolvierte Ausbildung auf alles angewendet werden könne. Auf Grund dieses allgemein gehaltenen Vorbringens und mangels Vorlage von Unterlagen zum Inhalt der Seminare kann nicht als erwiesen angenommen werden, dass die Bf. konkrete musikkinesiologische Seminare absolvierte.

Vor dem Hintergrund, dass nicht festgestellt wurde, dass die Bf. Seminare besuchte, die die Überwindung von Lernblockaden oder Musikkinesiologie zum Thema hatten, erscheint es auch nicht schlüssig, dass sich die Seminare ausschließlich oder überwiegend an Lehrerinnen und Lehrer gerichtet hätten. In Folge kann auch nicht dem Vorbringen der Bf. gefolgt werden, dass die Seminare *"zu einem großen Teil von Lehrern"* besucht wurden, wenngleich es als glaubhaft erachtet wird, dass auch Lehrerinnen und Lehrer die Seminare besuchten.

Dass kein teilweiser Kostenersatz des Dienstgebers der Bf. erfolgte und diese nicht dienstfrei gestellt wurde, geht aus dem Vorbringen der Bf. in der mündlichen Verhandlung hervor.

Grundlagen für die festgestellten Inhalte der Bücher, CDs, Skripten und sonstigen Unterlagen, deren Kosten die Bf. geltend machte, sind allgemein zugängliche Beschreibungen sowie weitere Ausführungen der Bf.

In Bezug auf die ausgearbeiteten Fotos gab die Bf. während der mündlichen Verhandlung an, es handele sich bei den Motiven um die Darstellung von Körperhaltungen, die im Musikunterricht eingesetzt würden. Diesem Vorbringen wird in Bezug auf die um EUR 60,40,-- ausgearbeiteten Fotos gefolgt, nicht jedoch in Bezug auf diejenigen, die um EUR 26,31,-- ausgearbeitet wurden. Aus dem Beleg zu letzteren Fotos geht nämlich die Bezeichnung der Fotomotive hervor: Demnach handelte es sich fast ausschließlich um Pflanzenmotive (z.B. "Ringelblume", "Kornblume", "Löwenzahn"), die keinen Zusammenhang mit der Darstellung von Körperhaltungen für den Musikunterricht erkennen und daher den Einsatz für den Musikunterricht nicht schlüssig erscheinen lassen.

Dass die Bf. ein mit Buch mit dem Titel "Titel2" verfasste sowie dessen wesentlicher Inhalt gehen aus ihrem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung und der Internetseite, auf welche sie in der mündlichen Verhandlung verwies, hervor.

Die sonstigen Feststellungen beruhen auf unstrittige Vorbringen der Bf. und der belangten Behörde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Teilweise Stattgabe

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gelten 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, als Werbungskosten.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Abgabepflichtige 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). In Bezug auf Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung kann dies wegen der Nähe zum Bereich der privaten Lebensführung allerdings nur dann gelten, wenn im Rahmen der ausgeübten beruflichen Betätigung eine entsprechende Schulung erforderlich ist. Das Berufsbild des Lehrers beinhaltet über die Aufgabe der reinen Wissensvermittlung hinaus auch persönlichkeitsbildende Komponenten. Um den darin und allgemein im Lehrberuf gelegenen Anforderungen zu genügen und auch um einer erfolgreichen Wissensvermittlung gerecht zu werden, sind einschlägige psychologische Kenntnisse unzweifelhaft sinnvoll; Voraussetzung für die Anerkennung entsprechender Bildungsmaßnahmen als Werbungskosten ist, dass es sich bei diesen ganz überwiegend nicht um die eigene Persönlichkeitsentwicklung handelt, sondern um die Vermittlung von berufsspezifischen Fertigkeiten (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0068). In sonstigen Fällen gilt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, die Veranlassung durch die Einkunftszielung nur dann angenommen werden darf, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096). Indizien für die Notwendigkeit sind insbesondere, wenn sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen derselben Berufsgruppe zusammensetzt, die Kosten zum Teil vom Arbeitgeber getragen werden und eine Freistellung unter Weiterbezug des Gehalts erfolgt (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 16 Rz 52).

Inhalt der von der Bf. besuchten Einzelsitzungen (Supervisionen) war die Beratung bei Problemen mit Schülern (stockender Lernfortgang, Kommunikationsprobleme mit den Schülern, Lernkrisen der Schüler und Eigenmotivation); Thema waren u.a. solche mit

einer Schülerin, die im Unterricht gegenüber sich selbst gewalttätig wurde. Dieser Inhalt lässt nicht erkennen, welche psychologischen Kenntnisse der Bf. in den Einzelsitzungen (Supervisionen) im Umgang mit den genannten Schwierigkeiten vermittelt wurden, da sie dies weder näher ausführte noch Unterlagen, wie etwa Folder oder Aufzeichnungen, vorlegte, aus welchen dies hervorginge. Darin unterscheidet sich der Sachverhalt von demjenigen, welcher der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2014, 2011/15/0068, zu Grunde lag. Dies wäre jedoch die Voraussetzung dafür, um in den Einzelsitzungen (Supervisionen) eine berufliche Fortbildung zu sehen, welche die bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten der Bf. verbesserte. Im Ergebnis können die von der Bf. geltend gemachten Kosten für Einzelsitzungen (Supervisionen) nicht als Aufwendungen für Fortbildungsmaßnahmen iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anerkannt werden.

Inhalt und Ziel der von der Bf. besuchten kinesiologischen Seminare war die Vermittlung der "Three in One Concepts"-Methodik zur Bewältigung von Stress. Dieser Inhalt ist von einer sehr allgemeinen Natur und für sämtliche Personen von Interesse, die sich mit der Bewältigung von Stress beschäftigen möchten. Zwar brachte die Bf. vor, dass das Wissen um kinesiologische Zusammenhänge anerkanntermaßen hilfreich zur Beseitigung von Blockaden im Lerntraining und bei Aufführungen sei und auch zunehmend im Unterricht angewendet werde. Da jedoch nicht festgestellt wurde, dass die Bf. musikkinesiologische Seminare oder Seminare zur Überwindung von Lernblockaden besuchte, ist nicht erkennbar, dass in den von der Bf. absolvierten Seminaren im Speziellen vermittelt worden wäre, wie Schülerinnen und Schüler bei der Bewältigung von stressbedingten Problemen im Zusammenhang mit der Erlernung eines Instrumentes unterstützt werden könnten.

Da nicht festgestellt wurde, dass die von der Bf. absolvierten Seminare ausschließlich oder zumindest überwiegend die Arbeit mit anderen zum Thema hatten, kann die bereits zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 2014 in diesem Zusammenhang ebenfalls nicht als maßgeblich betrachtet werden, welcher die Feststellung zu Grunde lag, dass die vom Mitbeteiligten in Anspruch genommenen Bildungsmaßnahmen in erster Linie einschlägige psychologische Kenntnisse in Bezug auf die Förderung und Motivation und die persönlichen Kompetenzen dritter Personen vermittelte und es sich ganz überwiegend nicht um die Persönlichkeitsentwicklung des Mitbeteiligten selbst gehandelt hat.

Daher wird davon ausgegangen, dass die gegenständlichen Seminare auf Grund der Allgemeinheit der vermittelten Inhalte betreffend die Bewältigung von Stress dem Bereich der Persönlichkeitsentwicklung zuzuordnen sind und sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen dienten.

In diesem Fall genügt es nicht, wenn ein Nutzen für die Berufstätigkeit gezogen wird, vielmehr muss dem Erfordernis der Notwendigkeit genüge getan werden. Es wurde nicht festgestellt, dass sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Lehrerinnen und Lehrern zusammensetzte; ebenso wenig wurde festgestellt, dass die Kosten der Seminare zum Teil vom Arbeitgeber getragen wurden oder eine Freistellung der Bf. unter

Weiterbezug des Gehalts erfolgte. Somit liegen keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Notwendigkeit vor. An dieser Beurteilung vermag auch der Hinweis der Bf. auf die von ihr beabsichtigten Bewerbung als Leiterin ihrer Musikschule nichts zu ändern. Es kann zwar angenommen werden, dass dafür absolvierte Ausbildungen von Bedeutung sind. Da aber die von der Bf. besuchten Seminare keine hinreichenden berufsspezifischen Inhalte aufwiesen, kann deren Notwendigkeit für die berufliche Weiterentwicklung der Bf. nicht angenommen werden. Im Ergebnis können die von der Bf. geltend gemachten Kosten für kinesiologische Seminare nicht als Aufwendungen für Fortbildungsmaßnahmen iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anerkannt werden.

Darüber hinaus können auch Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als Werbungskosten geltend gemacht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0065) sind als Umschulungsmaßnahme nur umfassende Bildungsmaßnahmen begünstigt, die den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt". Daraus ist abzuleiten, dass ein konkreter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit geplanten nachfolgenden (Betriebs-)Einnahmen erforderlich ist. Es müssen somit Umstände vorliegen, die über eine allgemeine Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Abzugsfähig sind Aufwendungen, die - auch unter Berücksichtigung der zunächst angefallenen Ausbildungskosten - zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen und daher künftiges Steuersubstrat darstellen. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall an Hand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Die Bf. gab zwar im Vorlageantrag vom 31. Oktober 2013 an, das Amt einer Schülerberaterin anzustreben und zu versuchen, eine Praxis aufzubauen und Patienten zu akquirieren. Im Zuge ihrer Vorhaltsbeantwortung an die belangte Behörde vom 16. Jänner 2014 legte sie jedoch ausdrücklich dar, nicht die Absicht zu haben, ihre nichtselbständige Tätigkeit aufzugeben oder einzuschränken, und die geltend gemachten Kosten somit als Fortbildungskosten und nicht als Umschulungskosten anzusehen. Im Zuge der durchgeführten mündlichen Verhandlung wiederholte sie ihr Vorbringen, nie die Absicht gehabt zu haben, ihre Tätigkeit als Musiklehrerin einzuschränken, ergänzte jedoch, versucht zu haben, im Bereich der Kinesiologie ein zweites Standbein aufzubauen. Im Jahr 2013 erzielte sie daraus Verluste; seitdem erzielte sie keine steuerpflichtigen Einkünfte aus dieser Tätigkeit. Daher ist nicht erkennbar, dass die gegenständlichen Kosten zur Sicherung des Lebensunterhalts der Bf. beitragen sollten und künftiges Steuersubstrat darstellten. Daraus wird der Schluss gezogen, dass die Bildungsmaßnahmen überwiegend aus Gründen des persönlichen Interesses getätigten wurden. Auch das von der Bf. ins Treffen geführte, von ihr verfasste Buch mit

dem Titel "Titel2" ändert nichts an dieser Beurteilung. Wenngleich das Buch durch Kinesiologie inspiriert sein mag, kann im Verfassen dieses Buches nicht die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes gesehen werden, da dessen maßgebliches Thema die Darlegung von Hilfestellungen beim Spielen des Instruments, das die Bf. als Musiklehrerin unterrichtet, ist. Daher kommt auch nicht die Anerkennung der geltend gemachten Kosten als Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Betracht.

Aufwendungen für Fachliteratur sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen, wobei wesentlich ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, sohin ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen (vgl. VwGH 24.4.1997, 95/15/0175). Hingegen wird durch die Literatur, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, im Allgemeinen ein im Privatbereich gelegenes Bedürfnis befriedigt; dies führt daher zu nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Der Umstand, dass aus der Literatur fallweise Anregungen und Ideen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, bewirkt nicht eine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung. Es ist daher Sache des Abgabepflichtigen, die Berufsbezogenheit für derartige Druckwerke im Einzelnen darzutun (VwGH 30.1.2001, 96/14/0154).

Laut Bf. handele es sich bei den geltend gemachten Kosten für Bücher, CDs, Skripten und sonstige Unterlagen um kinesiologisches Hilfmaterial. Aus den Beschreibungen zu den Werken geht hervor, dass ein Großteil Gesundheitsthemen auf populärwissenschaftlicher Ebene behandelt. Insbesondere daraus, dass einige Werke laut Beschreibung den Charakter einer Anleitung zur Selbsthilfe haben, geht hervor, dass sie sich an einen breiten, nicht berufsspezifischen Personenkreis richten ("Die wundersame Leber- und Gallenblasenreinigung", "Drehen und Wenden (Anleitung zur Selbsthilfe)", "Quantenheilung - Meditationen und Übungen", "So viel Liebe wie du brauchst: Der Wegbegleiter für eine erfüllte Beziehung", "Alzheimer - vorbeugen und behandeln", "Übeltäter Kiefergelenk"). Andere Werke haben alternativmedizinische bzw. parawissenschaftliche Inhalte ("Kalifornische Blütenessenzen", "Das Einhorn als Beschützer und Begleiter für die Neue Zeit", "Krafttiere: Set zur Deutung schamanischer Energien"). In Bezug auf einzelne Unterlagen brachte die Bf. vor, es handele sich um kinesiologische Inhalte, ohne diese näher zu beschreiben; bei einem Werk, dem Buch "So viel Liebe wie du brauchst", legte sie dar, es handele sich um Kommunikationstechniken; in Bezug auf die sonstigen Werke blieb die Bf. die Darlegung der Berufsbezogenheit schuldig. Im Ergebnis konnte die Bf. bei keinem der Werke den Bezug zu ihrer beruflichen Tätigkeit als Musiklehrerin derart darlegen, dass eine Zurückdrängung einer privaten Mitveranlassung ausgeschlossen werden kann. Daher können die Kosten für die Werke nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Des Weiteren machte die Bf. die Kosten für eine Audio-CD ("Titel1") als Werbungskosten geltend. Sie brachte vor, die CD als Hörbeispiel für ihren Musikunterricht einzusetzen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dienen Tonträger in nicht bloß völlig untergeordnetem Ausmaß auch der privaten Lebensführung, da sie eine Teilnahme am Kulturleben vermitteln; auch ein konkreter Einsatz eines Tonträgers zu beruflichen Zwecken nimmt diesem Tonträger noch nicht die Eignung, seinem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen (VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035). Dies gilt auch für den vorliegenden Fall, weshalb die Kosten für die Audio-CD auf Grund der privaten Mitveranlassung nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Auch die Kosten für ein elektronisches Lesegerät, das zum Bereich der Unterhaltungselektronik zählt, geht zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung (vgl. etwa VwGH 14.12.2005, 2001/13/0253). Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, diese Sichtweise auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden.

Anderes gilt hingegen für die von der Bf. geltend gemachten Kosten für ein Laminiergerät mitsamt Folien iHv EUR 45,46,--, welche sie tätigte, da ihr Dienstgeber dieses Material nicht zur Verfügung stellte. Die Bf. verwendete dieses Material, um Griffbretter, Tabulaturen, Akkordgriffe sowie Spiel- und Übungsanleitungen einzuschweißen, damit Abnutzungsverunreinigungen vermieden werden. Als Arbeitsmittel gelten alle Hilfsmittel, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden (VwGH 14.11.1990, 89/13/0042). Das Laminiergerät und die Folien stellen solche Hilfsmittel dar, die ihr Dienstgeber nicht anbot. Die Bf. legte schlüssig dar, dass das Laminiergerät und die Folien für ihre Berufsausübung erforderlich sind, da sie andernfalls dazu gezwungen wäre, die von ihr eingesetzten Unterrichtsmaterialien auf Grund der raschen Abnutzung öfter auszutauschen. Gleichermaßen gilt für die geltend gemachten Kosten für Farbkopien iHv EUR 8,10,--, die um EUR 60,40,-- ausgearbeiteten Fotos, die Körperhaltungen zwecks Einsatzes im Musikunterricht darstellen, und die sonstigen Büroartikel iHv EUR 6,67,--. Daher können die dafür entstandenen Kosten iHv EUR 120,63,-- als Werbungskosten anerkannt werden. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung

fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde. Da zu den Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Kosten für Fortbildung und Fachliteratur als Werbungskosten eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, welcher im Erkenntnis gefolgt wird, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 14. Jänner 2019