



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 7. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 1. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 nach der am 25. Mai 2011 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In einer **Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007** wurde ausgeführt, dass zu den Werbungskosten auch beruflich veranlasste Bildungsaufwendungen gehören würden. Das seien solche, die objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung erbracht werden würden.

Die berufliche Veranlassung des Touch for Health Lehrganges mit der Ausbildung Brain Gym werde insbesondere dadurch indiziert, dass dieser von einem berufsmäßigen Veranstalter (WIFI) durchgeführt werde und der Erwerb der Kenntnisse und Fähigkeiten auf anschließende Verwendung in der beruflichen Tätigkeit angelegt sei. Neben dem laufenden Einsatz der Touch for Health Methode im Unterricht würden zusätzliche Spezial-Unterrichtseinheiten eingeführt (siehe Bestätigung der VS B). Die private Anwendbarkeit der Touch for Health Ausbildung sei lediglich die logische Konsequenz der Verbesserung der beruflichen Fähigkeit.

Bestätigung der Leiterin der VS vom 11. Februar 2009:

"Hiermit wird bestätigt, dass Frau Berufungswerberin aufgrund ihrer Ausbildung "Braigym" 2 Unterrichtseinheiten pro Woche an der Volksschule B das Gelernte unterrichtet und die Schüler anhand von Braigym gefördert werden."

Mit **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 3. April 2009** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2007 erklärungsgemäß festgesetzt.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 18. November 2009** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde die Berufungswerberin ersucht, die beantragten Bildungskosten belegmäßig nachzuweisen.

Mit **Eingabe vom 24. November 2009** wurden die Überweisungsbelege sowie die Teilnahmebestätigungen und Zeugnisse vorgelegt:

- Touch for Health – Teil I, II, III, IV
- Zeugnis vom 15. Dezember 2007

Nach Bescheidaufhebung gem. **§ 299 BAO** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 1. Dezember 2009** neu festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Kurs für "Touch for Health" keine Berufsförderung sei. Das dort vermittelte Wissen und das geübte Training seien allgemeiner Natur und ebensogut im privaten Lebensbereich wie auch im Berufsleben anwendbar. Eine spezielle berufsspezifische Fortbildung sei nicht erkennbar. Aufwendungen des Arbeitnehmers, die eine klare Abgrenzung zu Kosten der allgemeinen Lebensführung nicht zulassen würden, seien nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Mit **Eingabe vom 7. Jänner 2010 wurde Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 1. Dezember 2009 eingereicht.

Es wurde beantragt, die Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit iSd § 25 EStG entsprechend der eingereichten Einkommensteuererklärung 2007 iHv 1.604,52 € anzuerkennen.

In der Einkommensteuererklärung 2007 seien Werbungskosten in Höhe von 1.604,52 € für eine „Touch for Health Ausbildung“ samt Abschlussprüfung angesetzt worden.

Diese Fortbildungskosten seien nicht erklärungsgemäß veranlagt worden, da es sich bei einem „Touch for Health Kurs“ um keine Berufsförderung handle, da das dort vermittelte Wissen und das geübte Training allgemeiner Natur und im privaten Lebensbereich ebensogut anwendbar seien, wie im Berufsleben. Dazu werde wie folgt Stellung genommen:

1. Werbungskosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG seien „Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur

Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen." Darunter würden gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG auch „Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit " fallen. Von dieser Bestimmung seien Fortbildungskosten, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen, erfasst. Eine begünstigte Bildungsmaßnahme würde jedenfalls vorliegen, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 1f zu § 16 Abs. 1 Z 10).

Laut BFH würden zu den Werbungskosten, d.h. Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, auch beruflich veranlasste Bildungsaufwendungen gehören, das seien solche, die objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung erbracht würden. Aufwendungen für eine Ausbildung seien somit Werbungskosten, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit bestehe (BFH 28.08.2008, BStBl 2009 II 106).

Die deutsche und die österreichische Rechtslage seien somit vergleichbar (siehe Renner, SWK 33/2008, S 879ff).

2. Touch for Health – Definition:

Im vorliegenden Fall sei die „Touch for Health“ Ausbildung gemacht worden, da derartige Zusatzqualifikationen für das Unterrichten unmittelbar anwendbar seien.

In den Schulklassen seien vermehrt Kinder mit psychischen Problemen (z.B. aufgrund von Scheidungen, zuwenig Zeit/Zuwendung der Eltern, erhöhte Gewaltbereitschaft) oder mit motorischen Schwächen sowie verhaltensauffällige, schwer erziehbare und hyperaktive Kinder. Um das Abhalten eines „normalen“ Unterrichts in gewohnter Qualität sicherstellen zu können, würden die Lehrer in den Unterricht Konzentrations- und Entspannungsübungen einbauen müssen. Hierfür würden sich besonders gut „Touch for Health“ Übungen eignen, denn „Touch For Health“ diene laut Kursbeschreibung WIFI:

- Zum Emotionalen Stressabbau
- Zum Vorbeugen von körperlichen Unausgewogenheiten
- Zum Ausgleichen von Stresssituationen
- Zur Linderung von physischen und geistigen Unwohlsein und Spannungen
- Zur Förderung des Körpergleichgewichtes und der Beweglichkeit.

Eine besondere Anwendungsmethode des „Touch for Health“ sei „Brain Gym“. Mittels „Brain Gym“ solle die geistige Leistungsfähigkeit gesteigert werden, indem Stressfaktoren abgebaut würden. Es biete somit Kindern in Lernprozessen eine wertvolle Unterstützung durch z.B. Aktivierung und Koordination der rechten und linken Gehirnhälfte.

3. Berufliche Veranlassung:

Eine berufliche Veranlassung für diese Ausbildung sei insoweit gegeben, da die in der „Touch for Health“ Ausbildung erworbene Zusatzqualifikation jedenfalls im Rahmen der beruflichen Tätigkeit verwertet werde und im ausgeübten Beruf nicht nur von Nutzen, sondern zunehmend sogar erforderlich sei.

Für eine berufliche Veranlassung würden im konkreten Fall folgende Kriterien sprechen:

- Laut UFS Graz (RV/0231-G/03 vom 16.03.2006) sei die Erlangung der Qualifikation des Instruktors für Aerobic und Steppaerobic nicht der Privatsphäre zuzurechnen, da die Motivation der Absolvierung einer derartigen Bildungsmaßnahme ausschließlich auf berufliche Gründe zurückzuführen sei. Demnach sei auch die Motivation für die Absolvierung eines „Touch for Health“ Kurses für den Lehrberuf ausschließlich beruflich veranlasst.

- Das in den „Touch for Health“ Kursen erworbene Wissen sei bereits unmittelbar nach Erwerb dieser Zusatzqualifikation im Schuljahr 2008/2009 erfolgreich beruflich eingesetzt worden. Die Berufungswerberin hätte im Schuljahr 2008/2009 1 Unterrichtseinheit/Woche Brain Gym (ein Teil von Touch for Health) unterrichtet. Aufgrund der positiven Erfahrungen/Auswirkungen sei das Stundenausmaß im Schuljahr 2009/10 auf 2 Unterrichtseinheiten/Woche verdoppelt worden.

Die eigenen Kinder der Berufungswerberin seien bereits volljährig, sodass sich im privaten Bereich keine Notwendigkeit für das Erlangen eines derartigen Wissens ergäbe. Außerdem würden vergleichbare Kurse für den privaten Gebrauch viel kostengünstiger und mit einem geringeren Zeitaufwand angeboten werden.

- Hätte das private Interesse überwogen, so hätte die Berufungswerberin nicht die Mühen und die Kosten für die positive Absolvierung der Prüfung und die damit verbundene Erlangung des Zertifikats auf sich genommen.

- Durch die erfolgreiche Ablegung der Prüfung sei es zu einer Zusatzqualifikation und zu einer damit verbundenen beruflichen Anerkennung gekommen, da sie diesen Gegenstand zusätzlich an der Schule unterrichte.

- Nach Ansicht des BFH (BFH 28.08.2008, BStBl 2009 II 106) würden Indizien für eine berufliche Veranlassung vorliegen, wenn:

< der Kurs von einem professionellen Veranstalter durchgeführt werde;

< ein homogener Teilnehmerkreis vorliege (dafür sei nicht erforderlich, dass alle Teilnehmer derselben Berufsgruppe angehören; es reiche, dass sie aufgrund ihrer Tätigkeit gleichgerichtete fachliche Interessen hätten) und

< der Erwerb der Kenntnisse und Fähigkeiten auf die Verwendung im Beruf ausgelegt sei.

Im konkreten Fall sei der Kurs im WIFI - einer anerkannten Erwachsenenbildungseinrichtung – absolviert worden.

Laut Kursinformation vom WIFI seien als Zielgruppe dieses Touch for Health Kurses „Menschen, die professionell mit Menschen arbeiten möchten oder bereits arbeiten (... Lehrer, Erzieher, ...)“, genannt worden. All diese Personengruppen seien laufend mit Personen konfrontiert, die mit physischen oder psychischen Beeinträchtigung belastet seien. Es würden Fähigkeiten und Kenntnisse erworben, die unmittelbar auf die Verwendung im Beruf abstellen. Es würden Lösungsmöglichkeiten für die konkreten Arbeitsplatzsituationen der Teilnehmer erarbeitet und somit würden sie im Gegensatz zu allgemeinen Seminaren auf diesem Gebiet einen unmittelbaren Bezug zur beruflichen Tätigkeit aufweisen. Aufgrund der gleichgerichteten fachlichen Interessen sei eine Homogenität des Teilnehmerkreises gegeben. Da derartige Kurse am Pädagogischen Institut in Linz im Jahr 2007 nicht angeboten worden seien, hätte es keinen derartigen Kurs, der ausschließlich auf Lehrer ausgerichtet war, gegeben.

- Auch der Umstand, dass das im Kurs vermittelte Wissen „allgemeiner Natur“ sei, würde einen Abzug als Werbungskosten nicht ausschließen. Lt. BFH würden sogar Aufwendungen für eine Fortbildung die sowohl Grundlagenwissen als auch berufsbezogenes Spezialwissen vermitteln, Werbungskosten sein können, wenn das Grundlagenwissen Vorstufe des berufsbezogenen Spezialwissens bilde (Renner, RdW 2008/749, 805). Für die diesbezügliche berufliche Veranlassung sei maßgeblich, ob der Lehrgang primär auf die spezifischen Bedürfnisse des vom Steuerpflichtigen ausgeübten Berufs ausgerichtet sei. Aufgrund des homogenen Teilnehmerkreises, werde somit sehr wohl Spezialwissen vermittelt.

Laut BFH seien private Anwendungsmöglichkeiten der Lehrinhalte dann unbeachtlich, wenn sie sich als bloße Folge zwangsläufig und untrennbar aus den im beruflichen Interesse gewonnenen Kenntnissen und Fähigkeiten ergeben. Aufwendung würden somit auch dann Werbungskosten sein können, wenn neben einer beruflichen auch eine private Veranlassung, also ein klassischer „Mischaufwand“, vorliege. Die private Mitveranlassung sei nämlich logische bzw. notwendige Folge der Verbesserung der beruflichen Voraussetzungen und somit unschädlich (BFH 28.08.2008, BStBl 2009 II 106).

Laut Renner, sei der rechtliche Rahmen der Abgrenzung zwischen Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG bzw. § 9 Abs. 1 dEStG) und Privataufwendungen (§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG bzw. § 12 dEStG) in Österreich und in Deutschland durchaus vergleichbar (Renner, RdW 2008/749, 805).

Allgemeingültigkeit - und zwar aufgrund der Vergleichbarkeit der Rechtslage auch für Österreich - hätte jene Aussage des BFH, dass unter bestimmten Konstellationen eine private Anwendbarkeit logische Konsequenz der Verbesserung der beruflichen Fähigkeiten darstelle (Renner, SWK 33/2008, S 879ff).

Für den Fall der Vorlage der Berufung an die zweite Instanz werde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284f BAO beantragt.

Aus www.ooe.wifi.at:

"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. TfH 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 Zusammenspiel 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 Kursleiter/in ausreichende praktische Kenntnisse, so wird der/die Teilnehmer/innen 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*

Die 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."

In einem **Ergänzungsschreiben seitens des zuständigen Finanzamtes vom**

24. Februar 2010 wurde die Berufungswerberin ersucht, weitere Angaben nachzureichen:

"Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Aus- und Fortbildungskosten sind nur dann abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können (vgl. VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064; VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

1. Sie sind als Volkschullehrerin beschäftigt, inwieweit kann davon ausgegangen werden, dass die Kenntnisse, die Sie in Ihrer "Touch for Health - Ausbildung" erworben haben, im wesentlichen Umfang im Rahmen Ihrer Berufstätigkeit verwertet werden?

2. Werden derartige Kurse auch auf der Pädagogischen Akademie angeboten, wenn Sie doch, wie Sie anführen, für Ihren Beruf notwendig sind bzw. warum haben Sie keinen derartigen Kurs auf der PÄDAK besucht?

3. Haben Sie von Ihrem Dienstgeber einen Zuschuss zu den Kurskosten bekommen bzw. wie wurde Ihnen der Abschluss dieser Ausbildung finanziell abgegolten (Vorrückung, Einstufung, ...)?

4. Laut Berufungsschrift unterrichteten Sie 1 bzw. 2 Unterrichtseinheiten/Woche "Brain Gym". Im Rahmen welches Unterrichtsfaches haben Sie dieses Thema unterrichtet?

5. Wurden diese Unterrichtseinheiten zusätzlich zu Ihrer normalen Lehrverpflichtung unterrichtet, wie wurden diese entlohnt?

Eine Internetrecherche hat ergeben, dass als Zielgruppe für "Touch for Health" verschiedene Berufsgruppen angesprochen werden: Masseure, Pflegepersonal, Physiotherapeuten, ... und auch Interessierte, die das erworbene Wissen im Familien und Freundeskreis einsetzen wollen.

6. Aus welchen Berufsgruppen kamen die Teilnehmer bei Ihrem Seminar?

Mit **Eingabe vom 15. März 2010** wurde hierauf wie folgt geantwortet:

„1. Im vorliegenden Fall wurde die „Touch for Health“ Ausbildung gemacht, da derartige Zusatzqualifikationen für das Unterrichten unmittelbar anwendbar sind.

In den Schulklassen sind vermehrt Kinder mit psychischen Problemen (z.B. aufgrund von Scheidungen, zuwenig Zeit/Zuwendung der Eltern, erhöhte Gewaltbereitschaft) oder mit motorischen Schwächen sowie verhaltensauffällige, schwer erziehbare und hyperaktive

Kinder. Um das Abhalten eines „normalen“ Unterrichts in gewohnter Qualität sicherstellen zu können, müssen die Lehrer in den Unterricht Konzentrations- und Entspannungsübungen einbauen. Hierfür eignen sich besonders gut „Touch for Health“ Übungen, denn „Touch For Health“ dient laut Kursbeschreibung WIFI:

- Zum Emotionalen Stressabbau
- Zum Vorbeugen von körperlichen Unausgewogenheiten
- Zum Ausgleichen von Stresssituationen
- Zur Linderung von physischen und geistigen Unwohlsein und Spannungen
- Zur Förderung des Körpergleichgewichtes und der Beweglichkeit.

Eine besondere Anwendungsmethode des „Touch for Health“ ist „Brain Gym“. Mittels "Brain Gym" soll die geistige Leistungsfähigkeit gesteigert werden, indem Stressfaktoren abgebaut werden. Es bietet somit Kindern in Lernprozessen eine wertvolle Unterstützung durch z.B. Aktivierung und Koordination der rechten und linken Gehirnhälfte.

Die erworbenen Erkenntnisse werden vor allem beruflich genutzt, da im privaten Bereich keine Notwendigkeit besteht; die Kinder von Frau Berufungsberberin sind bereits volljährig.

2. Frau Berufungsberberin erkundigte sich im Vorfeld (im Jahr 2007) auf den Pädagogischen Akademien. Leider wurden keine gleichwertigen Ausbildungen am Pädagogischen Institut in Linz im Jahr 2007 angeboten, weshalb es keinen Kurs gab, der ausschließlich auf Lehrer ausgerichtet war. Aufgrund der Notwendigkeit profundes Wissen auf dem Gebiet des Touch for Health zu erlangen, wurde als Ausbildungsstätte das WIFI - eine anerkannte Erwachsenenbildungsstätte - gewählt.

Die Pädagogischen Hochschulen haben mittlerweile erkannt, dass Lehrer ein Wissen in Kinesiologie haben sollten. Die Pädagogische Hochschule in Salzburg bietet im aktuellen Kursprogramm unter anderem folgende Kurse an:

- Leichter lernen durch Bewegung Steigerung von Wohlbefinden und schulischen Leistungen
- - Kursinhalt lt. Kursbeschreibung: "... kinesiologische Übungen, Entspannungsübungen, Übungen/Hilfen zu verschiedenen Themen (z.B.: Leichter-Lernen-Leiter, Gehirnintegration,) ..."
- Kinesiologie für den Sportunterricht
- - Kursinhalt lt. Kursbeschreibung: "... Grundlegende Vorstellungen der Kinesiologie..."
- Lernen lernen
- - Kursinhalt lt. Kursbeschreibung: "... "gehirngerechtes" Lernen ..."
- Methodik/Didaktik Deutsch als Zweitsprache - Mit Rhythmus und Trommeln Sprache lernen
- - das Trommeln wird hier eingesetzt zur Förderung des Zusammenspiels beider Gehirnhälften
- Lehren und Lernen in Resonanz - die Resonanzmethode als Werkzeug für den Unterricht
- - Kursinhalt lt. Kursbeschreibung: "... NLP, Gehirngerechte Lernmethoden ..."

Im aktuellen Kursprogramm der pädagogischen Hochschule OÖ werden nunmehr folgende Kurse (beispielhaft - keine taxaktive Aufzählung) angeboten:

- Gehirn-gerechter Unterricht nach Vera F. Birkenbihl
- - Kursinhalt lt. Kursbeschreibung: „In diesem Seminar werden die gehirngerechten Lernstrategien nach Vera F. Birkenbihl vorgestellt ...“
- Störung in der Klasse - was tun?
- - Kursinhalt lt. Kursbeschreibung: "... "Verhaltensauffällige" im schulischen Kontext (Einflussfaktoren während des Unterrichts)...."
- Schattenkinder - Spiele zum Aggressionsabbau
- - Kursinhalt lt. Kursbeschreibung: „Durch gezieltes Einsetzen diverser Spiele sollten im Schulalltag diese störenden Emotionen behoben werden“

Aus den Kursbeschreibungen geht hervor, dass es in den (beispielhaft) angeführten Kursen vor allem um

- Konzentrationssteigerung
- Zusammenarbeiten von Linker und Rechter Gehirnhälfte
- Stressabbau

geht. Die Kurse werden allerdings nur im Umfang von 3-4 Stunden ohne Prüfung und Zertifikat angeboten. Genau dieses Wissen bzw. ein intensiveres Wissen (Stundenausmaß in den WIFI Kursen ist weitaus höher als das Stundenausmaß in den PÄDAK Kursen) hat Frau Berufungswerberin im „Touch for Health“ Kurs im WIFI mit Prüfung und Zertifikat ebenfalls erlangt.

3. Für den Abschluss der Touch for Health Ausbildung hat Frau Berufungswerberin lediglich einen Zuschuss von 30,00 € von der Gewerkschaft erhalten. Der Dienstgeber hat keinen Zuschuss gewährt. Es kam zu keiner finanziellen Abgeltung dieser Ausbildung - weder im Rahmen einer Vorrückung noch Einstufung, da ein starres Vorrückungssystem entsprechend der Bezügeordnung besteht.

4. Frau Berufungswerberin hat 2 Unterrichtseinheiten zur Verfügung in denen Sie Brain Gym unterrichtet. Brain Gym wird integrativ unterrichtet. Dies bedeutet, dass der Brain Gym Unterricht während des „normalen“ Unterrichts stattfindet. Es gibt folgende 2 Unterrichtsvarianten, die je nach Bedarf eingesetzt werden:

- Variante 1:

Frau Berufungswerberin geht abwechselnd in alle anderen Klassen der Volksschule und zeigt dort ihren Kolleginnen, welche Übungen (für Konzentration, Aufmerksamkeit, Stressabbau, Auge-Hand-Koordination) für diese Klasse empfehlenswert sind, sodass die Kollegin diese Übungen laufend im Unterricht integrieren kann. Die Kollegin erhält nach der Brain Gym Einheit auch einen Übungsablauf, sodass sie diese Übungen laufend einsetzen kann.

- Variante 2:

Die Brain Gym Einheiten werden teilweise auch nur in Kleingruppen oder als Einzelcoaching (vergleichbar mit einer Förderstunde) abgehalten. In diesem Fall geht Frau Berufungswerberin im Rahmen der Brain Gym Einheiten in einen freien Gruppenraum und arbeitet entweder nur mit einem Kind oder auch in Kleingruppen (Kinder mit ähnlichen Problemen werden in einer Gruppe betreut) - je nachdem wie groß der Förderbedarf der entsprechenden Kinder ist. Weiters ist Frau Berufungswerberin Ansprechpartnerin für sämtliche Kollegen, die in Ihrer Klasse diverse Probleme (z.B. Konzentrationsprobleme, Aggressivität, Kinder die unter enormen Stress etc. leiden) mit Schülern haben. Sie gibt den Kollegen Ratschläge und Tipps und zeigt Ihnen Übungen, die gegen diese Probleme helfen bzw. arbeitet mit den „Problemkindern“ im Rahmen eines Einzelcoachings oder in Kleingruppen.

Im Schulbereich kommt es generell zu Stundekürzungen. Ausschließlich der erfolgreiche Einsatz des Brain Gym und die daraus resultierenden positiven Rückmeldungen von Seiten der Schulleitung (Direktorin und Schulinspektor) und der Eltern führten zur Erhöhung des Stundenausmaßes von einer auf zwei Unterrichtseinheiten im Schuljahr 2009/2010.

5. Die Brain Gym Unterrichtseinheiten werden nicht zusätzlich zur normalen Lehrverpflichtung unterrichtet, sondern im Rahmen der normalen Lehrverpflichtung abgehalten, weshalb es zu keiner zusätzlichen Entlohnung kommt.

Aufgrund der Brain Gym Unterrichtseinheiten unterrichtet Frau Berufungswerberin um 2 Stunden weniger in ihrer Klasse - diese Unterrichtseinheiten - wie Werkenunterricht - werden von einer Kollegin abgehalten. Somit hat Frau Berufungswerberin zwei Unterrichtseinheiten zur Verfügung, die sie interaktiv unterrichtet (Details siehe Pkt. 4)

5. Im konkreten Fall wurde der Kurs im WIFI - einer anerkannten Erwachsenenbildungseinrichtung - absolviert.

Laut Kursinformation vom WIFI werden als Zielgruppe dieses Touch for Health Kurses „Menschen, die professionell mit Menschen arbeiten möchten oder bereits arbeiten (... , Lehrer, Erzieher,...)“ genannt. All diese Personengruppen sind laufend mit Personen konfrontiert, die mit physischen oder psychischen Beeinträchtigungen belastet sind. Es werden Fähigkeiten und Kenntnisse erworben, die unmittelbar auf die Verwendung im Beruf abstellen. Es werden Lösungsmöglichkeiten für die konkreten Arbeitsplatzsituationen der Teilnehmer erarbeitet und somit weisen sie im Gegensatz zu allgemeinen Seminaren auf diesem Gebiet einen unmittelbaren Bezug zur beruflichen Tätigkeit auf. Aufgrund der gleichgerichteten fachlichen Interessen ist eine Homogenität des Teilnehmerkreises gegeben. Auch der Umstand, dass das im Kurs vermittelte Wissen „allgemeiner Natur“ ist, schließt einen Abzug als Werbungskosten nicht aus. Lt. BFH können sogar Aufwendungen für eine Fortbildung die sowohl Grundlagenwissen als auch berufsbezogenes Spezialwissen vermitteln,

Werbungskosten sein, wenn das Grundlagenwissen Vorstufe des berufsbezogenen Spezialwissens bildet (Renner, RdW 2008/749, 805). Für die diesbezügliche berufliche Veranlassung ist maßgeblich, ob der Lehrgang primär auf die spezifischen Bedürfnisse des vom Steuerpflichtigen ausgeübten Berufs ausgerichtet ist. Aufgrund des homogenen Teilnehmerkreises, wird somit sehr wohl Spezialwissen vermittelt.

Das in einem Pädak Kurs unter Umständen gezielter bzw. intensiver auf die Bedürfnisse von Lehrern eingegangen wird als in einem WIFI Kurs, kann nicht zum Nachteil von Frau Berufungswerberin führen, da es im Jahr 2007 noch keine vergleichbare Ausbildung an der Pädagogischen Akademie in Linz gegeben hat.

Da grundsätzlich jedes Wissen und jede Fähigkeit auch in Familie und Freundeskreis eingesetzt werden kann, kann dies für die Anerkennung als Werbungskosten nicht entscheidend sein.

6. Im Kurs waren unter anderem Lehrer in Bildungskarenz, Personen die in der Schülerhilfe Nachhilfeunterricht geben, Masseure und Personen die diese Kurse im Rahmen einer Umschulungsmaßnahme absolvierten.

All diese Personen haben jedoch eine Gemeinsamkeit - sie arbeiten täglich mit Menschen zusammen und können das in den Kursen erworbene Wissen im Rahmen ihrer täglichen Arbeit einsetzen. Die Nachhilfelehrerin z.B. setzt das erworbene Wissen in jeder ihrer Nachhilfestunden zur Steigerung der Konzentration und zum Stressabbau ein. Auch Frau Berufungswerberin baut im Unterricht immer wieder Übungen ein, sodass sie in Ihrer Klasse laufend das erworbene Wissen umsetzt."

In einer weiteren **Eingabe vom 30. März 2010** wurde ergänzt, dass sogar der VwGH Aufwendungen für die Persönlichkeitsbildung anerkenne, wenn im Rahmen der ausgeübten Einkunftsquelle eine entsprechende psychologische Schulung erforderlich sei (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090). Auch der UFS hätte in seiner Entscheidung vom 10.12.2009, RV/0030-F/09, ausgeführt, dass es in der Aus- und Weiterbildung von Pädagoginnen nicht mehr nur um die reine Wissensvermittlung gehe, da sich das Rollenverständnis von Pädagoginnen und die Anforderungen an diese geändert hätten. Pädagoginnen würden immer mehr auch über erzieherische, psychologische und therapeutische Fähigkeiten verfügen müssen, um den Anforderungen des Schulalltages gerecht werden zu können.

Mit **Vorlagebericht vom 14. April 2010** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Eingabe vom 8. Februar 2011** gab die zuständige Amtsvertreterin bekannt, dass Fortbildungskosten dazu dienen würden, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher

Fortbildung sei es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienen (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Aus- und Fortbildungskosten seien nur dann abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliege.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit sei dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang (nicht nur 2 Stunden pro Woche) im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwerten werden können.

Die in den verschiedenen Teilen der "Touch for Health – Ausbildung, Gesund durch Berühren" vermittelten Inhalte seien für eine Vielzahl von Berufen von Bedeutung (Teilnehmer aus verschiedenen Berufen!) und seien auch für nicht berufstätige Personen von allgemeinem Interesse.

Lt. Bestätigung der Schulleitung hätte die Berufungswerberin als Volksschullehrerin zwei Wochenstunden zur Verfügung, in denen sie Schüler mit Brain-Gym fördern würde.

Neben der Wissensvermittlung würde nach der Verkehrsauffassung zu den Aufgaben einer Lehrerin auch gehören, ihre Schüler zu unterstützen und zu fördern, um Lernblockaden zu lösen, die Konzentrationsfähigkeit zu verbessern, um die vorgegebenen Lernziele zu erreichen. Im Rahmen der pädagogischen Ausbildung würden auch Methoden gelehrt, um das erfolgreich bewältigen zu können.

Es sei unbestritten, dass verschiedene Übungen, Methoden, etc. der "Touch for Health Methode" auch von einer Volksschullehrerin im Rahmen ihres Unterrichts angewendet werden können, aber eine berufliche Notwendigkeit (siehe LStR. Rz. 359!) sei nicht gegeben.

Die Aufwendungen würden unter die nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben des § 20 EStG 1988 fallen.

Mit **Schreiben vom 11. Februar 2011** seitens des zuständigen Referenten wurde die Berufungswerberin ersucht, weitere Angaben nachzureichen:

"Lt. Ergänzungsschreiben vom 15. März 2010 unterrichten sie Brain Gym im Ausmaß von zwei Unterrichtsstunden (wurde im Schuljahr 2009/2010 von einer auf zwei erhöht).

Ersuche um Vorlage ihrer offiziellen Lehrverpflichtung anhand von Stundenplänen, aus denen hervorgeht, dass Sie nunmehr zwei Stunden weniger in ihrer Klasse unterrichten und in welchem Rahmen/Ausmaß (wann) Sie diese neuen Bereiche anwenden/unterrichten.

D.h. also Vorlage ihrer offiziellen Stundenpläne vor und nach der neuen Aufteilung (2007/08; 2008/09; 2009/10, 2010/11).

Aus der Kursbeschreibung dieses Kurses geht nicht hervor, dass gerade Brain Gym ein wesentlicher Bereich der Veranstaltung Touch for Health ist/war. Offensichtlich sind Sie aber im Bereich Brain Gym tätig.

In der Berufungsschrift führten Sie an, dass Brain Gym ein Teil von Touch for Health ist. Abgesehen davon, dass beide dem umfassenden Begriff der Kinesiologie zuzurechnen sind, kann nicht erkannt werden, dass Touch for Health in unmittelbarem Zusammenhang mit Brain Gym zu sehen ist.

Ersuche um Vorlage von Unterlagen aus denen hervorgeht, dass tatsächlich der Bereich Brain Gym einen wesentlichen Umfang dieser Bildungsmaßnahme ausgemacht hat; bzw. dass Touch for Health Voraussetzung für die weiteren Bildungsmaßnahmen im Bereich Brain Gym ist (Vorlage einer Ausbildungsordnung, eines Ausbildungsplanes o.ä.).

Wird Brain Gym von Ihnen mittlerweile auch in anderen Schulen unterrichtet? Wenn ja, ersuche ich um diesbezügliche detaillierte Angaben.

Sind Sie in die internationale Liste der Anwender des Touch for Health aufgenommen worden? Nachdem Sie nunmehr Gelegenheit haben, weitere Ausführungen nachzureichen, ersuche ich um Bekanntgabe, ob die Durchführung einer mündlichen Verhandlung weiterhin gewünscht wird."

Mit **Eingabe vom 7. März 2011** wurde hierauf wie folgt geantwortet, sowie Unterlagen übermittelt:

Das Stundenausmaß (= volle Lehrverpflichtung) würde während der gesamten Lehrtätigkeit 22 Wochenstunden umfassen. Davon würde die Berufungswerberin heuer 17 Wochenstunden in der 1A-Klasse unterrichten. Die 5 Reststunden würden sich wie folgt verteilen:

- 2 Einheiten Bewegung und Sport in der 3B
- 1 Einheit Bildnerische Erziehung in der 3B
- 2 Einheiten verbleiben für Brain Gym

Diese würden integrativ gehalten, d.h. die Berufungswerberin würde in verschiedene Klassen gehen und Übungen für alle Schüler dieser Klasse machen (der Klassenlehrer sei ebenfalls anwesend); oder sie würde Brain Gym in kleineren Gruppen halten.

In den Jahren zuvor, d.h. vor der neuen Aufteilung hätte sie in ihrer Stammklasse das jeweils vorgegebene Stundenausmaß unterrichtet und mit zugeteilten Reststunden die volle Lehrverpflichtung aufgefüllt (siehe Beilage 1A – aktueller Stundenplan aus dem hervorgehe, dass am Montag in der 3. Unterrichtseinheit und am Dienstag in der 2. Unterrichtseinheit Brain Gym unterrichtet werde).

Dem ist der Stundenplan aus Vorjahren gegenüberzustellen, aus dem ersichtlich ist, dass die Berufungswerberin gerade den Bereich Brain Gym nicht angeboten hat.

Touch for Health sowie auch Brain Gym würden sich die Erkenntnisse der Kinesiologie zu Nutze machen. Brain Gym und die Balancen seien Teil eines Entwicklungsprogrammes – Educational Kinesiology – genannt.

Folgende Teile aus Touch for Health würde die Berufungswerberin auch im Unterricht einsetzen (Brain Gym und Touch for Health teilweise identische Übungen; vgl. diesbezügliche Beilagen):

- Stressabbau
- Augen/Ohrenenergie fördern
- Anschaltübungen
- Überkreuzübungen
- Meridiangymnastik
- Emotionsbalance
- Wasser trinken

Brain Gym werde derzeit nur an der Volksschule B unterrichtet. Am Anfang des Schuljahres sei geplant gewesen, dass Brain Gym auch an anderen Schulen unterrichtet werde. Dies sei jedoch wegen des Stundenplanes im Schuljahr 2010/11 noch nicht möglich gewesen.

Anstatt dessen hätte die Berufungswerberin jedoch die Möglichkeit erhalten, in einem Workshop für LehrerInnen ihre praktischen Erfahrungen weiterzugeben.

Die Berufungswerberin werde in den Sommerferien 2011 an der Pädagogischen Hochschule der Diözese Linz einen Kurs für ihre Kollegen zum Thema "Brain Gym – und lernen geht leichter" abhalten (siehe Beilage).

Mit **Datum 31. März 2011** wurde die Eingabe der Berufungswerberin der zuständigen Amtsvertreterin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit **Eingabe vom 26. April 2011** bekräftigte die Amtsvertreterin nochmals ihre ablehnende Haltung und gab folgende Stellungnahme ab:

Die Berufungswerberin hätte im WIFI das Seminar Touch for Health – Gesund durch Berühren Teil I-IV absolviert und dieses mit Prüfung abgeschlossen. Die Lehrinhalte seien von der Trainerin wie folgt beschrieben worden: Muskeltesten, Akupressur, Massage, Gesetz der fünf Elemente).

Von Brain Gym (Gymnastik fürs Gehirn), das lt. Berufung und Vorhaltsbeantwortung vom 7. März 2011 sogar als Gegenstand unterrichtet werden soll, sei in dem angeführten WIFI-Seminar keine Rede.

Nach Recherchen im Internet würde es sich bei Brain Gym um Bewegungsübungen handeln (begründet auf der Grundlage der Kinesiologie und den Erkenntnissen der Gehirnforschung), bei denen die geistige Leistungsfähigkeit gesteigert und stressbedingte Blockaden abgebaut werden sollten.

Auch wenn einzelne Teile des Seminars Touch for Health unter dem Begriff Brain Gym im Unterricht verwendet werden würden, handle es sich um keine Fortbildungskosten, die gem. § 16 EStG anerkannt werden könnten.

Für die Anerkennung als Werbungskosten sei es notwendig, dass die durch die Bildungsmaßnahmen erworbenen Kenntnisse im wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (LStR 358). Es mag sein, dass die im Seminar Touch for Health erworbenen Kenntnisse teilweise in den Unterricht einfließen würden, aber von einer Verwertung in wesentlichem Umfang könne nicht gesprochen werden, auch würde für eine Volksschullehrerin keine berufliche Notwendigkeit bestehen, ein derartiges Seminar zu besuchen.

In der am **25. Mai 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung** wurde Folgendes ergänzend ausgeführt

Nachdem der Referent den Sachverhalt vorgetragen hatte, bemerkte die Berufungswerberin, dass diesen Ausführungen grundsätzlich zugestimmt werden könne.

Es sei aber schon darauf hinzuweisen, dass sie Brain Gym unterrichte. Speziell in ihrer Klasse hätte es Probleme mit Schülern gegeben. Sie hätte nach Möglichkeiten gesucht, darauf einzugehen.

Sie hätte sich erkundigt, ob es an der PH derartige Kurse geben würde. Zumindest im Jahr 2007 hätte sie aber keine derartigen Kurse gefunden.

Daraufhin hätte sie das WIFI kontaktiert, ob es dort irgendwelche Möglichkeiten geben würde, um für sich, aber auch für die Kinder, Fördermöglichkeiten anbieten zu können.

Es sei auch darauf hinzuweisen, dass die Berufungswerberin die "Muskeltests" selbst nicht anwende, da dies ihrer Meinung nach zu sehr in den therapeutischen Bereich hineinreiche. Es seien auch die Eltern informiert worden, dass sie diesen Bereich in der Schule anwende.

Auch in der Literatur werde dargestellt, dass selbst Muskeltests nach Rücksprache mit den Eltern angewendet würden. Die Berufungswerberin selbst wende den Muskeltest aber nicht an.

Es würde kein Zwang bestehen, ein bestimmtes Ergebnis zu erreichen; es sei für die Berufungswerberin eine mögliche Form bestimmten Problemen zu begegnen.

Die Amtsvertreterin brachte vor, dass der TfH Kurs im WIFI folgende Inhalte aufweise:

Teil I: Muskeltest und Massage, u.ä.

Teil II: Muskeltest und Akupunkturpunkte, u.ä.

Teil III: Muskeltest und Körpergleichgewicht, Beweglichkeit, ...

Teil IV: Muskeltest, Gesetz der fünf Elemente, ...

Die Inhalte würden also sehr weit in den kinesiologischen Bereich hinein gehen.

Als Teilnehmerkreis würden alle angesprochen, die mit Menschen arbeiten, Masseure, und allgemein Interessierte. Es sei also ein sehr umfangreicher möglicher Teilnehmerkreis angesprochen. Von einem homogenen Teilnehmerkreis könne hier nicht ausgegangen werden.

Als Ziele hätte die Berufungswerberin angegeben, dass auch für sich Anwendungsbereiche gesucht worden seien.

Darauf entgegnete die Berufungswerberin, dass sie diese Kurse nicht für eigene Probleme gemacht hätte, sondern ausschließlich dafür, dass sie auf die Probleme der Schüler bestmöglich eingehen könne. Beweggründe seien die Kinder in der Schule gewesen. Sie hätte eine Unterstützungsmöglichkeit bieten wollen. Sie selbst hätte keinerlei Stresssituationen empfunden.

Auf die Frage welche Auswirkungen bzw. Folgen es gehabt hätte, wenn sie diesen Kurs nicht absolviert hätte, antwortete die Berufungswerberin, dass es keine Auswirkungen gehabt hätte. Dann hätte sie eben in anderen Bereichen unterrichtet.

Die Amtsvertreterin führte weiters aus, dass die Berufungswerberin erst nachdem sie TfH absolviert hätte, zu Brain Gym übergegangen sei.

Allgemein könne gesagt werden, dass, wenn es dem Lehrer gut gehe, es auch den Kindern gut gehe und umgekehrt.

Anzumerken sei weiters, dass die Inhalte der Bildungsmaßnahme in der ausgeübten Tätigkeit anzuwenden seien. Es könne aber gesagt werden, dass wesentliche Teile der Inhalte eigentlich gar nicht angewendet worden seien; zum Beispiel Muskeltests.

Es würden also keine Bildungsmaßnahmen vorliegen, die im ausgeübten Beruf angewendet werden können.

Die Richtlinien sagen aus, dass bei einer Verbindung von beruflichen und privaten Inhalten eine Notwendigkeit gefordert sei. Dies sei hier aber nicht zu erkennen.

Es werde also der Antrag gestellt, die Berufung abzuweisen.

Die Berufungswerberin bemerkte weiters, dass sie der Aussage der Amtsvertreterin nicht zustimme, dass, wenn es den Kindern gut gehe, es auch dem Lehrer gut gehe. Der Wunsch nach Hilfe sei jedenfalls vorhanden.

Es würde nunmehr auch an der PH ähnliche Kurse geben. Dies beweise, dass hier auch für Lehrer Handlungsbedarf erkannt worden sei.

TfH und Brain Gym seien eigentlich Eins.

Der Bereich vom Teil II, Emotionsablauf wird gemacht, fünf Elemente wird gemacht.

Außer dem Bereich der Muskeltests, werde von der Berufungswerberin alles gemacht.

Auch in der Literatur werde Kinesiologie für Kinder angeboten.

In den Kursen sei auch vor allem die Berufsgruppe der Lehrer angesprochen worden.

Auf der PH Urfahr hätte die Berufungswerberin bereits einen Kurs abgehalten.

TfH sei die Grundlage für Brain Gym;

Kinesiologie sei die Basis.

Brain Gym sei im Stundenplan eingetragen; werde wie angeführt auch integrativ eingesetzt.

Der Referent bemerkte hierzu, dass aus den übermittelten Stundenplänen "Brain Gym" nicht ersichtlich sei; lediglich handschriftliche Ergänzungen seien zu erkennen; offensichtlich im Rahmen der Förderunterrichtsstunden.

Die Berufungswerberin gab hierzu an, dass dies eine Darstellung der Schulleitung sei, Tatsache ist, dass die Berufungswerberin Brain Gym eigens unterrichtet hätte.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin wies abschließend noch auf Bereiche hin, die es seiner Ansicht nach sehr wohl erlauben würden, gegenständlicher Berufung statzugeben. Im Erkenntnis vom 18.12.2003 hätte der UFS bereits einer Kinesiologie Ausbildung stattgegeben.

Der VwGH vom 19.11.1994, 90/14/0215 hätte ein psychologisches Seminar im Lehrberuf anerkannt, Bioenergetische Analyse.

Der Lehrberuf sei mittlerweile nicht mehr nur eine reine Wissensvermittlung; hierzu sei auf den UFS vom 10.8.2006 hinzuweisen.

Hinsichtlich der Notwendigkeit sei darauf hinzuweisen, dass es in der Schule Probleme mit Schülern gegeben hätte. Es sei nach Bildungsmaßnahmen gesucht worden, diesen Schülern helfen zu können.

Inzwischen würde es derartige Möglichkeiten geben.

TfH gelte als Basis für kinesiologische Methoden. Die Inhalte seien in die einzelnen Lehreinheiten aufgenommen worden. Eine private Mitveranlassung sei jedenfalls zu verneinen. Die Berufungswerberin hätte dafür doch sehr viel Freizeit geopfert.

Hinsichtlich einer anerkennenden Fortbildung werde auch auf die UFS Entscheidung vom 3.2.2010 hingewiesen.

Aufgrund des Erfolges bei den so genannten "verhaltensoriginellen Schüler" wurde auch eine weitere Vertiefung in diesem Bereich vorgenommen. Die Berufungswerberin sei auch Anlaufstelle für Problembereiche.

Diese Bildungsmaßnahme könne auch als zukünftige Einkunftsquelle betrachtet werden. Falls also keine Fortbildung erkannt werde, so würden allenfalls vorbereitende Betriebsausgaben vorliegen.

Zum homogenen Teilnehmerkreis sei auf die UFS Entscheidung vom 25.10.2005 und auf einen RdW Artikel von Renner hinzuweisen. Es sei auf gleichgerichtete berufliche Interessen abzustellen.

Es würde sogar eine Entscheidung geben, dass ein Englischkurs anerkannt wurde. Sollte also der Kurs TfH nicht anerkannt werden, so wäre dies für die Steuerpflichtige schwer zu verstehen.

Es wird also beantragt, der Berufung statzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten 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.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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.

Mit der Einführung 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. Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 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, Bildungsmaßnahme.

Fortbildung – Touch für Health:

Anzumerken ist hierzu, dass es sich im streitgegenständlichen Jahr um die Fortbildungsmaßnahme „Touch für Health“ (im folgenden „TfH“ abgekürzt) gehandelt hat. Entscheidungswesentlich ist auch, dass die Berufungswerberin diese Bildungsmaßnahme im Zusammenhang mit ihren Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit als Volksschullehrerin absolviert hat; es liegt also allenfalls ein sog. **Fortbildungsaufwand** vor.

Wenn der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung darstellt, dass allenfalls vorweggenommene Betriebsausgaben vorliegen könnten, so ist hierzu zu bemerken, dass diesbezüglich keine hinreichend konkreten Anhaltspunkte gegeben sind. Die Berufungswerberin hat nicht dargelegt, ihre berufliche Situation wesentlich ändern zu wollen. Bis dato wurde lediglich angeführt, einen Workshop für Lehrer abgehalten zu haben. Diesbezügliche Einnahmen wurden nicht angeführt. Sollte also tatsächlich eine derartige neue berufliche oder selbständige Tätigkeit in weiterer Zukunft ausgeführt werden, so wird dies anhand konkreter Darstellungen zu prüfen und zu würdigen sein. Allenfalls auch rückwirkend

eine Änderung vorzunehmen sein (§ 295a BAO). Zum gegenwärtigen Zeitpunkt kann eine derart neue Tätigkeit mit dem wesentlichen Inhalt "Touch for Health" nicht erkannt werden.

Eine Bildungsmaßnahme für einen artverwandten Beruf (Ausbildung) oder die Absicht einen neuen Beruf ausüben zu wollen (Umschulung), kann hier die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht erkennen.

Aus den Bildungsinhalten ist zunächst festzustellen, ob nicht allenfalls einzelne Inhaltsteile auch für die private Lebensführung der Berufungswerberin von Interesse sein könnten.

Im oben dargestellten Sachverhalt wurden die einzelnen Inhalte bereits ausführlich dargestellt.

Im Folgenden erfolgt stichwortartig Wiedergabe von Inhalten des Seminares TfH, welche Hinweise auf die verschiedenen Anwendungsbereiche geben sollen (aus Kursbeschreibung des Seminares TfH des WIFI Oberösterreich; www.touch-for-health.at):

- TfH ist der Ursprung praktisch aller Kinesiologierichtungen.
- TfH lässt sich privat und beruflich, im Wellness-, Sport- oder Beratungsbereich, nutzen.
- Teilnehmer: auch Interessierte, die das erworbene Wissen im Familien- und Freundeskreis einsetzen können.
- Methoden zur Gesundheitsförderung und –vorsorge.

Die Absolvierung der vier Grundkurse – entsprechende Übungen vorausgesetzt – befähigt die Teilnehmer zur Arbeit mit Klienten.

Teilnehmer sind sowohl Menschen, die professionell mit Menschen arbeiten möchten oder bereits arbeiten (Masseure, Physiotherapeuten, Pflegepersonal, Lehrer, Erzieher, ...) und ihr Angebot erweitern wollen.

Viele – später entwickelte – kinesiologische Methoden haben ihren Ursprung im TfH.

Auch wenn hier angeführt wurde, dass TfH als Ursprung praktisch aller kinesiologischen Methoden gilt, so kann dies nicht dazu führen, dass TfH nunmehr auch allen Bereichen von Kinesiologie zuzuordnen ist bzw. alle Bereiche abdeckt.

Die Berufungswerberin hat auch nirgends dargestellt und es ist auch nicht aus den Unterlagen ersichtlich, dass TfH wesentlich und Voraussetzung für den offensichtlich tatsächlich ausgeübten Bereich Brain Gym ist.

Unter Beachtung dieser Darstellungen, kommt man zu dem Ergebnis, dass diese Fortbildungsveranstaltung jedenfalls der Würdigung der Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu unterziehen ist.

Bereits die oben angeführten kurzen Inhaltsangaben lassen den eindeutigen Schluss zu, dass bei diesem Seminar zumindest eine private Veranlassungsmöglichkeit gegeben sein könnte.

Dass dieser Kurs ein erforderliches Grundlagenwissen für eindeutig berufsbezogenes Spezialwissen liefert, konnte die Berufungswerberin nicht darstellen. Die Beschreibung, dass dieser Kurs der Ursprung praktisch aller Kinesiologierichtungen ist, deutet ebenfalls auf allgemein interessierte Teilnehmer hin.

Die Berufungswerberin hat auf keine allenfalls in späteren Jahren absolvierten Bildungsmaßnahmen hingewiesen, bei denen der hier streitgegenständliche Kurs eine Voraussetzung zum Besuch gewesen wäre.

Die Berufungswerberin weist auf den BFH hin, welcher der Ansicht ist, dass private Anwendungsmöglichkeiten der Lehrinhalte unbeachtlich seien („Mischaufwand“).

Der Bundesfinanzhof fordert allerdings auch, dass der Lehrgang primär auf die spezifischen Bedürfnisse des vom Steuerpflichtigen ausgeübten Berufs ausgerichtet ist.

Diese spezifische Ausrichtung auf den Beruf als Volksschullehrerin kann allerdings beim streitgegenständlichen Seminar TfH keinesfalls erkannt werden.

Es findet sich keine Beschreibung bzw. kein Hinweis in den Kursbeschreibungen, dass die Kursinhalte speziell auf die Arbeit mit Kindern (im Volksschulalter) abgestimmt sind; aber auch nicht, dass dieser Kurs dazu befähigen soll, die erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten unmittelbar selbst weitergeben zu können, also zu unterrichten. Die Inhalte zielen auf die eigene Anwendung ab.

Es können zwar vereinzelt berufliche Anhaltspunkte durchaus erkannt werden, der wesentliche Inhalt lässt aber keinen unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrerin erkennen.

Auch die Bestätigung der Leiterin der Volksschule, dass die Berufungswerberin Brain Gym an der Schule unterrichtet und die Schüler anhand von Brain Gym gefördert würden, kann die tatsächlichen Inhalte des streitgegenständlichen Kurses nicht ändern. Tatsache ist eben, dass diese Inhalte nicht unwesentliche private Interessensmöglichkeiten bieten und abdecken.

Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang noch darauf, dass hier der Kurs TfH zu beurteilen ist. Auch wenn sich die Inhalte TfH und zum Beispiel Brain Gym teilweise überschneiden, so ist die Berufsbezogenheit des Kurses TfH relevant. Wenn in der mündlichen Verhandlung verstärkt darauf hingewiesen wurde, dass die Muskeltests nicht angewendet wurden und werden, so bringt dies zum Ausdruck, dass wesentliche Inhalte des Kurses TfH nicht angewendet wurden. Der Berufungswerberin musste bereits bei der Auswahl des Kurses klar gewesen sein, dass gerade Berührungstechniken ein wesentlicher Teil dieses Kurses sein würden. Unter diesen Voraussetzungen kann der erkennende Senat nicht ausschließen, dass es auch private Beweggründe für die Auswahl gerade dieser Bildungsveranstaltung geben hätte können.

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung jedoch nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit **notwendig** erweisen. Die Notwendigkeit bietet in diesen Fällen das verlässliche Indiz zur Abgrenzung der betrieblichen bzw. beruflichen von der privaten Veranlassung (vgl. VwGH 29.5.1996, 93/13/0013).

Richtig sind also auch die Einwendungen der Amtsvertreterin, wenn sie auf die Notwendigkeit von einzelnen Bildungsmaßnahmen hinweist.

Nach Ansicht der Amtsvertreterin ist die Notwendigkeit eine wesentliche Voraussetzung zur Anerkennung derartiger Bildungsmaßnahmen; auch wird eine Verwertung in wesentlichem Umfang gefordert.

Diese geforderte Notwendigkeit konnte die Berufungswerberin allerdings nicht nachweisen. Es wurde auf keine Arbeitsplatzgefährdung sowie Gehaltseinbußen verwiesen. Auch eine zusätzliche Entlohnung resultierte nicht aus dieser Bildungsmaßnahme.

Wenn die Berufungswerberin darauf hinweist, dass in den Schulklassen vermehrt Kinder mit psychischen Problemen oder mit motorischen Schwächen sowie verhaltensauffällige, schwer erziehbare und hyperaktive Kinder ("verhaltensoriginell") sind, so deutet dies noch nicht darauf hin, dass zur Bewältigung dieser Probleme gerade der Kurs „Touch for Health“ notwendig ist. Dass er der unterrichtenden Tätigkeit dienlich sein kann, wird hier nicht bestritten, eine von der Rechtsprechung geforderte Notwendigkeit ist aber nicht zu erkennen.

Wenn die Berufungswerberin darstellt, dass sie Teile aus TfH im Unterricht einsetzt, so ist hierzu zu erwähnen, dass es das Unterrichtsfach „TfH“ nicht gibt; TfH also nicht ursächlich unterrichtet wird. Lediglich im Rahmen der einzelnen Förderstunden wird „Brain Gym“ unterrichtet und weitergegeben. Dabei ist aber zu beachten, dass diese Förderstunden nicht allein dazu geschaffen wurden, z.B. Koordinations-, Konzentrationsübungen oder Ähnliches zu unterrichten, sondern generell Schwachstellen zu fördern (vgl. hierzu unter dem Punkt Förderunterricht: www.landesschulrat.salzburg.at).

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde eingewendet, dass das Fach Brain Gym sehr wohl unterrichtet wurde.

Aus den vorgelegten Unterlagen kann dies aber nicht nachvollzogen werden. Die Darstellung in der Unterrichtsübersicht für die Schuljahre 2009/10 und 2010/2011 wurde als Fach in der 1a und 1b das Kürzel "FÖ" (Förderunterricht) angeführt. Der Begriff "Brain Gym" wurde lediglich handschriftlich ergänzt.

Eine Notwendigkeit des Bereiches TfH kann also auch in diesen Stunden nicht erkannt werden. Es bleibt also kein Raum für einen derart umfassenden Einsatz von TfH, welcher eine Notwendigkeit der Bildungsmaßnahme rechtfertigen könnte.

In der mündlichen Verhandlung hat der Steuerberater Entscheidungen angeführt, welche seiner Ansicht nach jedenfalls eine Stattgabe zulassen würden.

In der Entscheidung des UFS Linz vom 25.10.2005 wurde darauf hingewiesen, dass gleichgerichtete berufliche Interessen genügen würden, um von einem homogenen Teilnehmerkreis auszugehen.

Hier sind allerdings keine Teilnehmer angesprochen, welche ohne einen im weiteren Sinne pädagogischen Bezug aufweisen. Weiters gibt es hier bestimmte Zulassungsvoraussetzungen (gibt es bei TfH nicht).

In der Entscheidung des UFS Linz vom 3.2.2010 wird über den Besuch von Seminaren abgesprochen, welche Grundvoraussetzung (Pflichtseminare) für eine gesamte Fortbildung darstellen.

In Bezug auf die ebenfalls angeführte Entscheidung vom 10.8.2006 (UFS Wien) ist anzuführen, dass diesem Verweis grundsätzlich zuzustimmen ist; wesentlich ist aber, dass wesentliche Teile von TfH nicht angewendet wurden. Zentraler Inhalt von TfH ist eben das "Berühren" ("Touch").

In der Entscheidung vom 18.12.2003 wurde zwar der Bereich Kinesiologie berücksichtigt, aber auch nur deshalb, weil hier eine Ausnahmesituation gegeben war: Integrationsklasse.

Der Verweis in dieser Entscheidung auf VwGH-Erkenntnisse, welche ebenfalls ähnliche Bereiche nicht anerkannt haben (NLP, Supervision) deutet aber doch auf eine sehr strenge Regelung hinsichtlich Anerkennung derartiger Bildungsveranstaltungen hin.

Abschließend ist seitens des erkennenden Senates auch auf die Entscheidung des UFS Linz vom 30.12.2008, RV/0374-L/05 hinzuweisen (Basiswissen im Bereich Kinesiologie). Auch hier erfolgte keine Anerkennung dieser Bildungsmaßnahmen.

Aus den dargestellten Seminarinhalten lässt sich keine einwandfreie Trennung der Aufwendungen von der privaten Lebensführung vornehmen.

Die Vielfalt möglicher, mit einer Berufstätigkeit im Zusammenhang stehender Aufwendungen, macht eine Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten privater Lebensführung erforderlich. Es soll nämlich im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

Sind also Bildungsmaßnahmen auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse, darauf lässt der mögliche Teilnehmerkreis des Seminates TfH schließen, sind die

dafür getätigten Aufwendungen nicht abzugsfähig. Dies auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können und von Nutzen sind.

Linz, am 7. Juni 2011