



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, vom 11. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes M vom 7. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 2003, vom 12. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes M vom 12. September 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 und vom 2. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes M vom 1. März 2005 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Den Berufungen betreffend die Einkommensteuer 2003 und 2004 wird Folge gegeben.

Der Berufung betreffend die Einkommensteuer 2005 wird teilweise Folge gegeben.

### Entscheidungsgründe

Der Einkommensteuererklärung 2003 der Berufungswerberin liegen sechs Zahlungsbestätigungen des E vor, in welchen erklärt wird, das die Berufungswerberin an einer staatlich anerkannten Coaching- und Mediationsausbildung laut Erlass des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten (GZ 30.599/17-III/1/96) mit den Schwerpunkten „*Management und Wirtschaftskommunikation*“, „*Pädagogische Arbeit*“, „*Beratung Coaching und therapeutische Arbeit*“, sowie dem Spezialseminar „*NLP und das Gesundheitsbild*“ im Rahmen des Teil NLP-Professional-Practitioner Kurses F teilgenommen habe.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 datiert vom 7. Juli 2005 wurden die € 3.540,00 an von der Berufungswerberin bezahlten Aufwendungen für den Besuch der oben beschriebenen

Kurse des E nicht als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt und dies damit begründet, dass das System des Neurolinguistischen Programmierens eine Modellverbesserung des menschlichen Verhaltens und der menschlichen Kommunikation darstelle. Das vermittelte Wissen sei von allgemeiner Natur und ebenso gut im privaten Lebensbereich wie auch im Berufsleben anwendbar. Eine spezielle berufsspezifische Fortbildung sei nicht erkennbar, da diese Kurse auch von Angehörigen anderer Berufsgruppen (Sozialarbeiter, Psychologen, et cetera) besucht würden. Aufwendungen des Arbeitnehmers, die eine klare Abgrenzung zu Kosten der allgemeinen Lebensführung nicht zuließen, seien nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete und mit Telefax vom 11. August 2005 übermittelte Berufung begehrt die Aufwendungen für den Besuch der nunmehr als Coaching-Seminare bezeichneten Veranstaltungen in Höhe von € 3.540,00 als Werbungskosten anzuerkennen, da nach einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 26. März 2003, Z 070101/14-IV/7/03, solche Kosten absetzbar seien. Nach der Judikatur käme auch ein Abzug als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Beigelegt war ein Auszug aus der Bundeslohnsteuertagung 2003 wie folgt:

*„Coaching-Ausbildung: Die Ausbildung zum Coach beinhaltet verschiedene Kommunikationsmodelle wie NLP (Ziele für sich und andere formulieren, guten Kontakt und Vertrauen aufzubauen, Lösungen für Probleme und Konflikte zu finden, die eigenen Wünsche und Vorhaben kreativ und erfolgreich zu verwirklichen) und DISG-Persönlichkeitsmodell (man erfährt, wie man sich selbst und andere besser verstehen und unterstützen kann, wie man Teams und Einzelpersonen auf ihrem Weg zum Erfolg zielgerichtet begleitet). Die bei dieser Ausbildung erworbenen Fähigkeiten sind laut Steuerpflichtigem wesentlich für zukünftige Führungsaufgaben.*

*Stellen die Kosten für den Interviewskills-Workshop oder eine Coaching-Ausbildung abzugsfähige Fortbildungskosten dar?*

*Werden ein Interviewskills-Workshop oder eine Coaching-Ausbildung – anders als ein allgemeines Karriereberatungsprogramm – im Zusammenhang mit einer oder mehreren bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquellen besucht, sind die dafür getätigten Aufwendungen vorweggenommene Werbungskosten.“*

Am 2. September ergänzte die Berufungswerberin ihr Vorbringen mit Telefax und erklärte derzeit als Trainerin bei der Firma „A“ beschäftigt zu sein. Sie würde dort vor allem Jugendliche betreuen, welche Schwierigkeiten bei der Eingliederung in das Berufsleben hätten. Es würden dort die für die Aufnahme in ein Lehrverhältnis notwendigen Kenntnisse wie Rechnen, sprachlicher Ausdruck, Rechtschreiben et cetera, vermittelt. Es werde aber auch versucht, Einfluss auf die allgemeine Einstellung zum Berufsleben, zum Beispiel auf die Pflichterfüllung, zu nehmen. Die Jugendlichen würden insbesondere auch während aufrechter Lehrverhältnisse betreut. Dabei müssten laufend Konflikte zwischen den Lehrern, den Jugendlichen beziehungsweise den Eltern bewältigt werden. Im Rahmen der NLP-Ausbildung der Berufungswerberin, mit welcher eine Gewerbeberechtigung als Lebens- und Sozialberater verbunden sei, würden die Kenntnisse der Berufungswerberin in Coaching und Mediation

ergänzt. Das Coaching umfasse im beruflichen Aufgabenbereich der Berufungswerberin unter anderem die Analyse von Lebenssituationen, Hilfe bei der Berufsfindung, Familienberatung, Aufgaben bei der Vermittlung von Arbeitsstellen, Betriebsangelegenheiten, Unterstützung von Personen mit eingeschränkter Vermittelbarkeit auf dem Arbeitsmarkt (zum Beispiel Vorbestrafte, et cetera). Im Rahmen der Mediation würden Lösungen von Konflikten in der Schule, der Berufsschule, dem Beruf, bei sonstigen Privatproblemen und anderen Lebenssituationen erarbeitet. Die in den NLP-Lehrgängen vermittelten Kenntnisse seien für die Berufungswerberin im Rahmen der von ihr ausgeübten Tätigkeit in allen Bereichen einsetzbar, darüber hinaus würden ihren Chancen zur Projekt- oder zur Seminarleiterin aufzusteigen verbessert. Schon allein die Tatsache, dass das Absolvieren dieses Lehrganges auch eine Berechtigung zur Ausübung eines Gewerbebetriebes im Sinne der Gewerbeordnung ermögliche, stelle klar, dass es sich dabei nicht um einen Kurs, der allgemeines Interesse findet, handle, sondern um einen beruflichen Fortbildungskurs.

In der Berufungsvorentscheidung datiert vom 8. September 2008, zugestellt am 14. September 2008 wurde das Begehren der Berufungswerberin abgewiesen und dies damit begründet, dass entsprechend der Rz. 4738 EStRI 2000 (Einkommensteuerrichtlinien 2000) in der Regel die Aufwendungen für den Besuch von Kursen im Neuro-Linguistischen Programmieren kein abzugsfähigen Aufwand seien, da keine berufsspezifischen Fortbildungskosten (VwGH 17.9.1996, 92/14/0173, betreffend Lehrerin für Mathematik und Physik, VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097 betreffend Lehrerin für Deutsch und Kommunikation) vorliegen würden.

Der dagegen gerichtete Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 14. Oktober 2005 wurde damit begründet, dass, wie in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung angeführt werde, solche Kurse nur in der Regel kein abzugsfähiger Aufwand seien. Im Rahmen des Berufungsverfahrens sei die Berufungswerberin aufgefordert worden, darzulegen, wofür die Kurse meiner Mandantin notwendig seien und habe sie darauf hingewiesen, dass diese Ausbildung notwendig für das Erlangen einer Gewerbeberechtigung sei. Auf diese Argumente sei in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung nicht eingegangen worden und sei dies ein Verfahrensmangel. Weder aus den in der Berufungsvorentscheidung zitierten Einkommensteuerrichtlinien 2000 noch aus der dort zitierten Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes lasse sich ableiten, dass derartige Seminare generell nicht abzugsfähig seien. So habe der Verwaltungsgerichtshof im vom Finanzamt zitierten Erkenntnis, ZI. 2000/14/0096, ausgesprochen, dass die Notwendigkeit in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen beziehungsweise beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung biete. Gleichzeitig verweise der Verwaltungsgerichtshof in dieser Entscheidung auf entsprechende Vorerkenntnisse. Im Fall der Berufungswerberin

seien die Seminare zum Erlangen der Gewerbeberichterstattung notwendig und damit die für die Abzugsfähigkeit maßgeblichen Kriterien erfüllt. Darüber hinaus habe die Berufungswerberin der Berufung einen Erlass des Bundesministeriums vom 26. Juni 2003 beigelegt, in welchem das Bundesministerium unter bestimmten Voraussetzungen diese speziellen Seminare als abzugsfähig ansehe. Diese Voraussetzungen habe die Berufungswerberin erfüllt. Dieser Erlass sei jünger als die Einkommensteuerrichtlinien 2000. Nach der Ansicht der Berufungswerberin sei dieser Erlass von der Behörde im Rahmen der Weisungsgebundenheit zu berücksichtigen. Wenn einzelne Behörden diesen Erlass ignorieren würden, würde dies gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen. Der angefochtene Bescheid sei damit nicht nur gesetzes- sondern auch verfassungswidrig.

In der Einkommensteuererklärung 2004 führte die Berufungswerberin € 2.350,00 an „*Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung*“ an. In der Beilage dazu finden sich drei Zahlungsbestätigungen des E über die Anmeldung zu den Seminaren „*Wirtschaftskunde für Lebens- und Sozialberater*“, „*Berufsrecht für Lebens- und Sozialberater*“, sowie im Rahmen des NLP-Master Practitioner-Kurses G wieder zum Schwerpunkt „*Management und Wirtschaftskommunikation, pädagogische Arbeit, Beratung und therapeutische Arbeit*“.

Diese wurden im Einkommensteuerbescheid 2004 datiert vom 8. September 2005, zugestellt am 12. September 2005, nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt und dies mit den Worten: „*Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag wird auf die vorjährige Begründung verwiesen.*“ erklärt.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 am 12. Oktober 2005 eingebrachte Berufung verweist hinsichtlich der Begründung ebenfalls auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 führte die Berufungswerberin beim Punkt „*Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung*“ € 75,00 und als außergewöhnliche Belastung € 2.500,00 an.

Dies wurde in der Beilage zur Einkommensteuererklärung mit NLP-Zentrum (€ 75,00) und Memory Förderung B und C D (€ 2.500,00) näher erläutert.

Nach zweimaliger telefonischer Aufforderung durch das Finanzamt am 26. Januar und 19. Februar 2007 teilte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin mit Mail vom 26. Februar 2007 mit, dass die Ausgaben der Berufungswerberin für die Förderung ihrer Kinder notwendig seien, um den Lernerfolg zu erhöhen beziehungsweise sicherzustellen. Die

Ausgaben seien daher notwendig und würden damit die Voraussetzungen für das Anerkennen als außergewöhnliche Belastung erfüllen.

Das Finanzamt erkannte im Einkommensteuerbescheid 2005 datiert vom 26. Februar 2007, zugestellt am 1. März 2007, weder die € 75,00 für den nicht näher bezeichneten „NLP-Kurs“ noch die Aufwendungen für die Lernförderung der Kinder der Berufungswerberin in Höhe von € 2.500,00 als außergewöhnliche Belastung an. Dabei wurde hinsichtlich der Aufwendungen für den Besuch des Kurses im Neurolinguistischen Programmieren auf die Begründung der Bescheide der Vorjahre verwiesen. Bei der Lernförderung für die Kinder der Berufungswerberin liege keine Außergewöhnlichkeit und auch keine Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 1 ff EStG 1988 vor.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die mit Telefax übermittelte Berufung vom 2. April 2007, in welcher um antragsgemäße Veranlagung ersucht wird. Hinsichtlich der Aufwendungen für den Besuch eines NLP-Kurses wurde auf die oben dargestellten Berufungen der Vorjahre verwiesen. Bei der von der Berufungswerberin geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung sah die Berufungswerberin Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit als gegeben an. Eltern seien verpflichtet den Kindern eine angemessene Schulbildung angedeihen zu lassen. Wenn Kinder aufgrund individueller Schwächen besondere Unterstützung benötigen würden, könnten sich die Eltern dieser Verpflichtung nicht entziehen. Da solche Aufwendungen nicht bei einer Mehrzahl der Steuerpflichtigen anfallen würde, seien sie als außergewöhnlich einzustufen.

Mit Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 10. November 2008 wurden der Berufungswerberin um Auskunft darüber ersucht, welche Kurse haben sie in den Jahren 2003 bis 2005 und in den Jahren zuvor und danach im Österreichischen Trainingszentrum für Neuro-Linguistisches Programmieren besucht habe, worauf der Besuch dieser Kurse abgezielt und welche Qualifikation die Berufungswerberin erreicht habe oder noch versuche zu erreichen, ob und auch in welchem Zeitraum die Berufungswerberin die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater abschließen und einen derartigen Beruf anstreben wolle, welche Teile dieser Ausbildung sie bereits abgeschlossen habe, wer außer der Berufungswerberin an den von ihr absolvierten Kursen noch teilgenommen habe, beziehungsweise welchen Berufsgruppen haben diese Personen angehört haben oder ob diese aus persönlichen Gründen die Kursen besucht hätten. Weiter wurde die Berufungswerberin dazu befragt, an welchen (Lern-) Schwächen Ihre Kinder leiden, wodurch diese eine besondere Unterstützung benötigen würden und auf welche Weise wurden diese Schwächen festgestellt worden seien. Im übrigen werden die Berufungswerberin ersucht, alle Unterlagen, welche ihr Vorbringen beziehungsweise ihre Antworten beweisen oder stützen könnten, vorzulegen.

Darauf antwortete die Berufungswerberin mit Schreiben datiert vom 19. November 2008, eingelangt am 1. Dezember 2008, dass sie ihre Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin im Dezember 2008 abgeschlossen haben werde. Sie habe im September 2008 bereits um die Erteilung des Gewerbescheins angesucht und sei dies wegen einer falschen Seminarteilnahme im Bereich Krisenintervention abgelehnt worden. Im November 2008 habe sie eine BFI interne Schulung zu diesem Thema besucht und sei sie für eine weitere Schulung bin ich angemeldet. Sobald sie diese beiden Schulungen absolviert haben werde, werde sie im Dezember 2008 nochmals um die Gewerbeberechtigung ansuchen. Sie beabsichtige eine Beratungspraxis bis Mitte 2009 zu eröffnen, wo sie im Besonderen Erziehungsberatungen für Eltern von Jugendlichen und Karriereplanung/Berufsorientierung für Jugendliche anbieten werde. Der Ort der Praxis sei für die Berufungswerberin noch offen. Zum Ersten habe sie an ihrem Wohnort geeignete Räume in ihrem Eigentum, welche sie nutzen könne. Weiter verhandle sie mit Frau I, welche in H bereits eine Beratungsstelle betreibe, über gemeinsame Räume. Seit Sommer 2002 arbeite sie als Trainerin für das Arbeitsmarktservice (AMS). Das AMS habe 2003 eine Vorschrift zur Ausbildung jener Personen, die für AMS Maßnahmen tätig seien, erlassen. Diese siehe eine pädagogische Ausbildung von mindestens 500 Stunden vor, was die Berufungswerberin mit dem NLP Practitioner abdecke. Seit 2006 gebe es beim AMS ein Punktesystem, nach welchem das AMS die vorgeschlagenen Trainer bewerte. Eine abgeschlossene Lebens- und Sozialberater Ausbildung bringe bei dieser Bewertung zehn Zusatzpunkte. Da die Tätigkeit als Trainerin der Hauptberuf der Berufungswerberin sei, benötige sie diese ständigen Weiterqualifizierungen um am „*Trainermarkt*“ konkurrenzfähig bleiben zu können. Nur eine Standardqualifizierung zu haben, reiche für einen ganzjährigen Einsatz nicht mehr aus.

Bei der Tochter der Berufungswerberin sei bereits im Kindergartenalter erstmals das ADHS Syndrom diagnostiziert worden. Diese Diagnose sei seither laufend überprüft und bestätigt worden. Im Mai 2008 habe Frau Dr. J diese Diagnose bestätigt. Ein aktuelles Gutachten sei von der Schulbehörde in Auftrag gegeben worden und liege der Berufungswerberin noch nicht vor. Sie könne aber eine Rechnung aus dem Jahr 2007 vorlegen, in welcher ADHS als Behandlungsgrund angegeben worden sei. Zur Zeit besuche die Tochter der Berufungswerberin zwei bis drei mal jährlich Herrn K, welcher sie mit Homöopathie unterstützte. Die Tochter der Berufungswerberin besuche die erste Klasse Hauptschule in L. Einen Antrag auf SPF habe die Berufungswerberin nicht gestellt. Der Sohn der Berufungswerberin werde seit seinem Schulbeginn wegen seiner Lese- und Rechtschreibschwäche (Legasthenie) unterstützt. Sie sei deshalb bis 2007 zweimal wöchentlich mit ihm in einer Trainingseinrichtung in M gewesen.

Diesem Schreiben war eine Teilnahmebestätigung des BFI zum Seminar „*Wege aus der Krise – Krisenmanagement und Konfliktlösungsmodelle*“ vom 3. November 2008 bis 6. November 2008 über 32 Unterrichtseinheiten und eine Rechnung der VHS Oberösterreich über das Seminar „*Umgang mit Konflikten – Konfliktmanagement*“ vom 21. November bis 12. Dezember 2008 beigelegt.

Der Abgabenbehörde erster Instanz wurde die oben wiedergegebene Vorhaltsbeantwortung vom 19. Dezember 2008 gemeinsam mit einer Darstellung des gesamten bisherigen Abgabenverfahrens am 3. Dezember 2008 mit der Aufforderung dazu Stellung zu nehmen und bekannt zu geben, inwieweit aus der Sicht der Abgabenbehörde erster Instanz stattgebende Berufungsvorentscheidungen möglich erscheinen, übermittelt. Dieses Schreiben hat die Abgabenbehörde erster Instanz am 5. Dezember 2008 entgegen genommen. Eine Antwort darauf ist unterblieben.

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

A) Aufwendungen für den Besuch der Kurse zum Erlangen der Befähigungen eines Lebens- und Sozialberaters beziehungsweise Neurolinguistisches Programmieren

Gesetzliche Grundlage für das Geltendmachen von Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, welche der Berufungswerberin im Berufungsjahr bezogen hat, ist der § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz BGBl. 400/1988), welcher vorsieht, dass dazu alle Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zählen.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sieht im Sinne einer Gleichbehandlung derjenigen ohne Privatleben, welches in irgendeiner Weise das berufliche berührt, mit denjenigen, welche beides miteinander verbinden können, vor, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abzugsfähig sind. Dabei besteht insofern ein einheitliches Abzugsverbot als sich private und berufliche Veranlassung nicht trennen lassen (vergleiche etwa unter Hinweis auf die Vorjudikatur VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Bei der Unterscheidung zwischen beruflicher Veranlassung und Lebensführung ist dabei nach der ständigen Judikatur eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden (siehe auch VwGH 29.4.2004, 2000/13/0156 und dort zitierte Vorjudikatur: "*Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende*

*Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss.")*

Diese Grenze gilt auch dort, wo im § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten einzeln angeführt werden, wie etwa dem § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr 2003 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002 (*"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen."*; Übergangsbestimmung: § 124b Z 75 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002), der für das Berufungsjahr 2004 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 71/2003 [insoweit wortgleich] und der für das Jahr 2005 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 180/2004: *"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."*

Nichts ändert diese Regelung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 jedoch an der notwendigen Abgrenzung der beruflichen beziehungsweise betrieblichen Aus- oder Fortbildung zur der privaten Lebensführung zuzuordnenden Wissensvermittlung, welche auf Persönlichkeitsbildung abzielt.

Oder anders ausgedrückt dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner/Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

*"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt genutzte veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung*



*zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."*

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die privaten Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195-6 und 95/14/0045-6).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Wendet man diese Gedanken auf die von Berufungswerberin geltend gemachten Aufwendungen an, ergibt sich folgendes Bild:

Berufsfortbildung liegt vor, wenn bereits ein Beruf ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung des bisherigen Berufes dienen (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie ein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben wäre. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsfortbildung entsprechend genügt es, wenn die Aufwendungen an sich geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem

Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Lassen die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen, kommt es nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0020 mit Hinweisen auf Vorjudikatur).

Berufsausbildung hingegen ist gegeben, wenn die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen. Für die Klärung der damit im Zusammenhang stehenden wesentlichen Frage der Berufsidentität ist das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des jeweiligen Berufes darstellt (VwGH 16.9.1986, 86/14/0114; 30.1.1990, 89/14/0212).

Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist jedoch jeweils konkret für den jeweiligen Abgabepflichtigen zu klären.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn die beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert werden, um diesen damit besser ausüben zu können. Wendet man diesen Gedanken auf die Situation der Berufungswerberin an, gelangt man zum Schluss, dass die Berufungswerberin weite Teile der von ihr erworbenen bei der Betreuung von Jugendlichen im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit verwenden konnte.

Die Abzugsfähigkeit von Fort- oder Ausbildungskosten ist nämlich dann gegeben, wenn nach der Verkehrsauffassung ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Ein solcher liegt vor, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Im Fall der Berufungswerberin können diese ein friktionsfreieres Arbeiten mit den Jugendlichen, den Arbeitgebern der Jugendlichen und den Eltern ermöglichen und erweisen sich solche Kenntnisse daher auch notwendig im Sinne der oben zitierten Judikatur. Auch sind die von der Berufungswerberin beim E besuchten Kurse (wie etwa Management und Wirtschaftskommunikation, Pädagogische Arbeit, Beratung Coaching und therapeutische Arbeit, in besonderem Maß geeignet der konkreten nichtselbständigen Arbeit der Berufungswerberin bei der A in den Berufungsjahren zu dienen. Die Firma A BildungsgmbH beschreibt ihr Firmenziel in ihrer Internetpräsenz nämlich selbst wie folgt : *„Wir sind ein vitales europäisches Unternehmen im Bildungsbereich und bauen Brücken im Arbeitsmarkt. Daher fördern und vernetzen wir Ressourcen und unterstützen Menschen sowie Organisationen, ihre Fähigkeiten und Perspektiven zu erweitern um neue berufliche und wirtschaftliche Chancen zu nutzen. A erhöht die Bildungsmöglichkeiten aller gesellschaftlichen Gruppen. An mehr als 60 Standorten in ganz Österreich können Menschen durch Bildung neue Perspektiven in der Arbeitswelt ergreifen. Unsere österreichweit verfügbaren TrainerInnen und Seminarzentren nutzen wir zusätzlich, um durch Bildung das Erfolgspotenzial von Unternehmen nachhaltig zu steigern.“*

Die von der Berufungswerberin in den berufungsgegenständlichen Seminaren erworbenen Kenntnisse (siehe oben) gehören zum von der Firma A BildungsgmbH vertriebenen Bildungsangebot.

Ist daher schon die grundsätzliche Absetzbarkeit der Aufwendungen für die von der Berufungswerberin besuchten Seminare als Aus- und Fortbildungskosten zu bejahen, bleibt noch zu untersuchen, ob dies vielleicht auch als vorweggenommene Werbungskosten für eine umfassende Umschulungsmaßnahme zum selbständigen Lebens- und Sozialberater im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 angesehen werden kann.

Wie dem Unabhängigen Finanzsenat bekannt ist, bietet das E aufbauend auf den erfolgreichen Abschluss des NLP-Practitioner über den NLP-Practitioner-Master eine der Verordnung des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit über die Zugangsvoraussetzungen für das reglementierte Gewerbe der Lebens- und Sozialberatung (BGBl. II Nr. 140/2003, ausgegeben am 14. Februar 2003 [Lebens- und Sozialberatungs-Verordnung]) Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater (Update) an.

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes werden Aufwendungen, die ihrer Art nach auch privat veranlasst sein können (wozu auch die Ausbildung zu einem nicht artverwandten Beruf zählt), nur dann in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften gesehen, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche beziehungsweise berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit biete in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen beziehungsweise beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vergleiche VwGH 28.10.1998, 93/14/0195, 95/14/0044, 95/14/0045, 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097, 2000/14/0084 und 17.6.1996, 92/14/0173).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in mehreren Erkenntnissen (17.9.1996, 92/14/0173, und 27.6.2000, 2000/14/0096) sich zu diesem Themenkreis geäußert und festgestellt, dass Kurse dann keinen berufsspezifischen Bezug haben, wenn sie neben einer - im Einzelfall durchaus möglichen - Anwendung im Beruf jedenfalls auch für die private Lebensführung von Nutzen sind. Unter anderem sah der Verwaltungsgerichtshof auch in dem Umstand, dass jeweils Angehörige verschiedenster Berufsgruppen an den Kursen teilnahmen, ein Anzeichen dafür, dass Wissen allgemeiner Art vermittelt wurde.

Auch im Fall der Berufungswerberin sind die von der Berufungswerberin absolvierten Kurse nicht allein auf Zuhörer abgestimmt, welche Lebens- und Sozialberater werden wollen, sondern stehen, abgesehen vom Update zum Lebens- und Sozialberater jedermann offen. Auch kann man, ohne Ausbildung im NLP Lebens- und Sozialberater werden. Dies ist sogar der Regelfall. Die NLP-Ausbildung ist auch im vom E angebotenen Weg zum Lebens- und

Sozialberater eine zusätzliche Qualifikation, welche für das Ausüben des Berufes des Lebens- und Sozialberaters vielleicht nützlich sein mag, aber keinesfalls notwendig ist.

Fehlt es aber an der Notwendigkeit einer Ausbildung zum NLP-Practitioner für das Erlernen des Berufes des Lebens- und Sozialberaters und ist die Ausbildung zum NLP-Practitioner im allgemeinen als Weg der Persönlichkeitsbildung anzusehen, sind die von der Berufungswerberin begehrten Werbungskosten für den Besuch der oben beschriebenen Kurse soweit es bloß das neurolinguistische Programmieren betrifft, aber nicht für Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater notwendig ist, nicht als Umschulung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzusehen.

Um eine korrekte Abgrenzung, vornehmen zu können, wäre allein unter dem Aspekt der umfassenden Umschulung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für jeden einzelnen Kurs zu untersuchen, ob der Besuch dieser Veranstaltung für die von der Berufungswerberin konsequent mit der glaubhaften Absicht der selbständigen Berufungsausübung verfolgte Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater notwendig gewesen ist. Dies würde jedenfalls für das Update zum Lebens- und Sozialberater gelten.

Diese Untersuchung kann jedoch unterbleiben, da wie schon oben gezeigt wurde, auch die Kurse, welche allein dem neurolinguistischen Programmieren zuzurechnen wären, als Ausbeziehungsweise Fortbildungskosten anzuerkennen sind, weil deren Inhalt dem Lehrangebot und damit dem Tätigkeitsfeld des Arbeitgebers der Berufungswerberin entspricht und sie diese Kenntnisse daher bei ihrer nichtselbständigen Tätigkeit vollständig einsetzen kann, weswegen diesen Berufungspunkt stattzugeben war.

Angemerkt sei allerdings, dass die von der Berufungswerberin geltend gemachten € 75,00 an Werbungskosten für das Jahr 2005 im Pauschbetrag für Werbungskosten von € 132,00 gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 Deckung finden und deshalb die Stattgabe dieses Berufungspunktes bei der Berechnung der Einkommensteuer 2005 im Vergleich zum angefochtenen Bescheid keine Auswirkung hat.

#### B) Außergewöhnliche Belastungen für „*Memory-Förderung*“ im Jahr 2005

Entsprechend § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- beziehungsweise Vermögensverhältnisse erwächst (Außergewöhnlichkeit, Abs. 2 leg. cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg. cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird.

Werden in Literatur und Judikatur (siehe zum Beispiel Doralt, aaO. , Tz 78 zu § 34 und die dort beschriebenen Fundstellen) Kosten, welche durch eine Krankheit entstehen, generell als außergewöhnlich im Sinne des § 34 bezeichnet, so muss auch hier untersucht werden, ob jede Ausgabe, welche in Zusammenhang mit einer Krankheit anfallen auch zwangsläufig im Sinne der zitierten Bestimmung ist. Dazu gehören sicherlich die Kosten einer vom Arzt verordneten Therapie oder von Heilbehelfen wie Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe oder Bruchbänder.

Es ist ein allgemein bekanntes Problem, dass die Aufmerksamkeitsdefizit-/Hyperaktivitätsstörung (ADHS) zu den häufigsten Störungen im Kinder- und Jugendalter gehört. In Deutschland sind zwischen 3 und 10% aller Kinder von ADHS betroffen ([www.unibielefeld.de](http://www.unibielefeld.de)). Auch in Österreich leidet rund eine halbe Million Kinder an ADHS. Diese psychische Störung kann je nach Schweregrad mit Medikamenten, Psychotherapie oder weiteren unterstützenden Maßnahmen behandelt werden.

Unstrittig ist, dass es sich bei dem bei der Tochter der Berufungswerberin glaubwürdig festgestellten Aufmerksamkeitsdefizitsyndrom um gesundheitliche Beeinträchtigung handelt, die eine Heilbehandlung beziehungsweise Heilbetreuung erfordert. Gleiches gilt für die beim Sohn der Berufungswerberin von der Berufungswerberin behauptete Legasthenie. Aufwendungen, welche durch solche Krankheiten verursacht werden (wie etwa das Legasthienetraining), sind außergewöhnlich und erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 34 Tz 78, Stichworte "*Krankheitskosten*" und "*Legasthenie*").

Allerdings hat die Berufungswerberin trotz Aufforderung keine Unterlagen vorgelegt, aus denen es sich schließen lässt, dass es sich bei der nicht näher beschriebenen „*Memory Förderung*“ ihrer Kinder um eine ärztlich verordnete Maßnahme oder bloß sinnvolle Maßnahme zur Behandlung der von ihr beschriebenen Krankheiten (ADHS, Legasthenie) handelt. Lernförderung für sich, welche sich nicht an die Anforderungen einer psychischen Störung, orientiert, erfolgt eben nicht zwangsläufig, sondern ist Teil der Unterhaltskosten, welche gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 durch Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag abgegolten sind, weswegen dieser Punkt der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 abzuweisen war.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 27. April 2009