



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Sonja H., xyS.,O., vertreten durch Mag. Markus Hager, 4020 Linz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei diesem Verfahren handelt es sich um das fortgesetzte Verfahren nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.12.2005, ZI 2001/14/102, mit dem der VwGH den Bescheid der Finanzlandesdirektion (FLD) für Oberösterreich vom 28. März 2001, RV 894/1-8/2000 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 1998 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat.

Daher gilt die am 29. Februar 2000 eingelangte Berufung wieder als unerledigt.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird aus Vereinfachungsgründen auf den vorliegenden Sachverhalt und die durchgeführten Ermittlungen, die der Entscheidung der FLD für Oberösterreich vom 28. März 2001 zu Grunde lagen, verwiesen.

In der Folge wurde der Sachverhalt wie folgt ergänzt ermittelt:

Mit Auskunftsschreiben vom 9. Februar 2006 ersuchte der zuständige Bearbeiter des Finanzamtes den Arbeitgeber der Bw. - das Krankenhaus Kreuzschwestern S. - zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

"Frau H. (in der Folge Bw.) ist laut Aktenlage diplomierte med. technische Fachkraft und war bis 31. Jänner 2000 in ihrem Krankenhaus beschäftigt. Sie absolvierte beginnend mit Februar 1998 eine 2 1/2 jährige I.M.A.H. Heilpraktiker Ausbildung – dem Finanzamt ist bekannt, dass der Beruf eines Heilpraktikers in Österreich nicht ausgeübt werden darf – und macht die Kosten dieser Ausbildung als Fortbildungsaufwand in Zusammenhang mit ihrem damals ausgeübten Beruf als Werbungskosten geltend.

Diese Ausbildung beinhaltet folgende Seminare:

Arbeiten mit Homöopathie; Arbeiten mit trad. chin. Medizin; Naturpraktiker/Klientengespräch; Ernährungsberatung; Arbeiten mit Salzen nach Dr. Schuster u. Erkenntnisse aus dem Antlitz; Arbeiten mit Farben; Arbeiten mit Aromen; Phänomene aus dem Auge u. Anatomie/Physiologie/Gewebe, Bewegungsapparate u. Nervensystem; Anatomie/Physiologie Atmung, Niere, Harnapparat u. Sinnesorgane; Anatomie/Physiologie Herz, Blut, Kreislauf u. Lymphe; Fünf Elemente u. Kinesiologie; Reflexzonen u. Farbpunktur; Akupressur u. Tuina; Wirbelsäulenkorrektur nach Dorn - Breuss; Spagyrik; Arbeiten mit Bachblüten; Naturheilkunde bei akuten Störungen.

Sie werden ersucht, zum genannten Sachverhalt folgende Fragen dem Finanzamt zu beantworten:

1. In welchen Arbeitsbereichen war die Bw. in ihrem Krankenhaus tätig?
2. Diente die Heilpraktikerausbildung der Arbeitnehmerin dazu, im ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, die Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf zu verbessern? Wenn ja, in welchem Ausmaß?
3. Hat sich das Krankenhaus der Kreuzschwestern an den Kosten beteiligt? Wenn ja, in welchem Ausmaß?
4. Hat sich durch die Heilpraktikerausbildung die Sicherheit des Arbeitsplatzes und die Aussicht auf höhere Bezahlung erhöht?
5. Wurde in Ihrem Krankenhaus für die Arbeitnehmerin notwendige Fortbildungsmaßnahmen angeboten und wurden diese gegebenenfalls genutzt?
6. Gab es auch außerhalb des Krankenhauses Möglichkeiten einer zielorientierten und zweckmäßigen Fortbildung für die Ausübung des Berufes einer medizin. technischen Fachkraft? Wenn ja, welche?

In Beantwortung des Auskunftersuchen teilte der (Ex)Arbeitgeber der Bw. mit Schreiben vom 17. Februar 2006 folgendes mit:

- "1. Frau H. war im Untersuchungsbereich Krankenhaus S. als medizin. techn. Fachkraft tätig.
2. Für die Tätigkeit, die sie in unserem Krankenhaus ausgeübt hat, dient eine Heilpraktikerausbildung weder um am Laufenden zu bleiben, den jeweiligen Anforderungen

gerecht zu werden noch die Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern.

3. Laut unseren Unterlagen hat das Krankenhaus S. von der Ausbildung zur Heilpraktikerin nichts gewußt und sich daher auch nicht an den Kosten beteiligt.

4. Die Heilpraktikerausbildung der Frau H. hätte sich nicht auf die Sicherheit des Arbeitsplatzes ausgewirkt und wäre auch nicht höher entlohnt worden. Frau H. hat das Dienstverhältnis selbst gekündigt.

5. Für den Aufgabenbereich notwendige interne Fortbildungen waren notwendig, um den Betrieb im Untersuchungsbereich durchführen zu können.

6. Dienstnehmer des Krankenhauses S. hatten bzw. haben die Möglichkeit, an externen Fortbildungen (zB für Endoskopie) teilzunehmen.

Mit Ergänzungsschreiben vom 22. Februar 2006 wurde der Bw., dass vom ihrem (Ex)Arbeitgeber beantwortete Schreiben vom 17. Februar 2006 zur Kenntnis übermittelt. Ergänzend wurde der Bw. mitgeteilt, dass auf Grund der darin getätigten fachkompetenten Aussagen das Finanzamt beabsichtigt sei die Berufung als unbegründet abzuweisen, zumal die gegenständliche Heilpraktikerausbildung dem im Veranlagungsjahr 1998 ausgeübten Beruf als medizinisch technische Fachkraft nicht dienlich gewesen sei und somit keine als Werbungskosten absetzbare Fortbildungsmaßnahmen vorliegen würden.

Aus der beim Finanzamt am 3. April 2006 eingelangten Stellungnahme der Bw. geht hervor, dass die Mitteilung des Krankenhauses Kreuzschwestern S. für die im Erkenntnis des VwGH vom 21. Dezember 2005 aufgeworfene Sachverhaltsfrage nicht dienlich sei.

Nach dem Vorbringen der Bw. sei sie in der Zeit von 1994 bis zum Jahr 2000 im Krankenhaus S. (Fachgebiet Interne) für Assistenz-, Diagnose-, Therapieerstellung und Therapieverlauf, ebenso für die Vertretung und den Bereitschaftsdienst im Röntgen beschäftigt gewesen. Dabei würde es sich auch um eine therapeutische Tätigkeit handeln. Die von der Bw. finanzierten Seminare und die diesbezüglich angeschaffte Literatur diene nicht dem Erwerb eines Teils, der den Ärzten vorbehaltenen Qualifikation, sondern diene der Erweiterung der Kenntnisse auf therapeutischem Gebiet.

In der Mitteilung des Krankenhauses S. werde allerdings wiederum von einer Heilpraktikerausbildung gesprochen. Im Übrigen komme es auf die konkrete Situation im Krankenhaus Sierning nicht an, sondern lediglich darauf, ob die von der Bw. besuchten Seminare und die angeschaffte Literatur zweckmäßig für die Sicherung und die Erhaltung ihrer Einnahmen aus dem ausgeübten Beruf seien. Dazu sei die von der Bw. absolvierte Fortbildung jedenfalls geeignet.

Aus der am 17. Mai 2006 eingelangten Stellungnahme der Bw. geht folgendes hervor:

"Für meine Berufswahl zur Dipl. med. techn. Fachkraft war die vielseitige Ausbildung in mehreren Gebieten entscheidend. Somit bekam ich eine umfassende Ausbildung und Wissen in diesen Bereichen, dadurch konnte ich die Patienten besser aufklären, informieren und beruhigen.

Meine Schwerpunkte lagen in der physikalischen Therapie und Röntgen. Somit hatte ich auch am Arbeitsmarkt bessere Chancen und mein Berufsweg brachte mir dadurch auch viel mehr Wissen, Spaß und Freude.

Die Jahre im Krankenhaus S. erweiterten noch das Wissen im diagnostischen Bereich. Oft fiel mir auf, dass es zwischen dem Befinden der Patienten und der Untersuchungsergebnisse merkliche Differenzen gab und ich suchte nach einer Verbindung zwischen Schulmedizin und Naturheilkunde.

Ich wollte auch hier mein Wissen vertiefen und meine Kriterien dafür waren: Solide Grundausbildung in verschiedenen Bereichen mit Prüfungen und Vereinbarkeit mit dem Beruf (Röntgenbereitschaft). Diese Bedingungen erfüllte das I.M.A.H. Institut in X. geleitet vom Heilpraktiker K.H..

Da es möglich war jederzeit in die Seminare einzusteigen, war auch ein reger Wissensaustausch von den Seminarteilnehmern, die schon länger dabei waren gegeben. Die wöchentlichen Praktikumsabende vertieften das gelernte Wissen in der Praxis.

Im Nachhinein beurteilt war es eine gute Entscheidung, da es mir sehr viele Einblicke gab und Grundwissen brachte und dies auch mit meiner medizinischen Ausbildung gut vereinbar war.

Ein Blick auf den aktuellen Arbeitsmarkt sowie den Bereich Wellness lässt den Wunsch auf Kombination Schulmedizin Naturheilkunde erkennen. Ich wusste, dass es eine Heilpraktikerausbildung für Deutschland war, aber ich fand nirgends in einer so guten, kompakten Form all diese Seminare vereint. Mein Schwerpunkt lag in der Weiterbildung.

Für mich war es eine Erweiterung meines beruflichen Spektrums um für die Zukunft ein besseres Bestehen am Arbeitsmarkt zu haben."

Um die unmittelbaren Zusammenhänge mit dem ausgeübten Beruf und der Natur- und Heilpraktikerausbildung begründen zu können, sei von der Bw. der Werdegang anhand von Dienstzeugnissen mit Beschreibungen ihrer Tätigkeitsbereiche und der "Studienaufbauplan Natur- bzw. Heilpraktiker samt Diplom zur energetischen Naturpraktikerin erläutert worden:

Aus dem Zeugnis – Schule für den medizinisch technischen Fachdienst am Landeskrankenhaus Y. – geht hervor, dass die Bw. eine Grundausbildung in den Bereichen Anatomie und Physiologie, Allgemeine Pathologie, Hygiene, Erste Hilfe und Verbandlehre, Grundzüge des Sanitäts- Arbeits- und Sozialversicherungsrecht, Grundzüge der Betriebsführung im Krankenhaus absolviert hatte.

Weiters hatte sie einen medizinisch technischen Teil – Schwerpunkt Laboratoriumseinführung, Einfache medizinisch-technische Laboratoriumsmethoden (Chemie, Histologie, Mikrobiologie, Seralogie, Haematologie, Klinische Mikroskopie und klinische Laboratoriumsuntersuchungen, Blutgruppenuntersuchungstechnik) -,

einen Röntgenologisch technischen Teil - Schwerpunkt Hilfeleistungen bei der Anwendung von Röntgenstrahlen zu diagnostischen und therapeutischen Zwecken (Strahlenbiologie und Strahlenschutz, Strahlenphysik und Strahlendosimetrie, Einstelltechnik und Aufnahmetechnik, Handhabung und Pflege der Apparate, Vorbereitung zu Hilfeleistungen bei röntgenologischen Untersuchungen, Röntgenphotographie) - und einen

Physiotherapeutischen Teil - Schwerpunkt Anatomie und Pathologie, ausgerichtet auf die physikalische Medizin, Einfache physiotherapeutische Behandlungen (Thermo, Elektro-, Licht-, Hydro- und Balneotherapie, Massage)-,

zu absolvieren um die Berufsbezeichnung "Diplomierte medizinische Fachkraft " führen zu dürfen, bzw. den Beruf ausüben zu können.

Aus den Dienstzeugnissen geht hervor, dass die Bw. als medizinisch technische Fachkraft bei Dr.H. im Bereich physikalischer Therapie tätig war und " manuelle Massagen, Heißluftbehandlungen, Galvanisationen, Jontophoresen, Mikrowelle u. Ultraschalltherapien u. Ärosolinhalationen durchführte. Außerdem wurden von ihr auf Anordnung Thrombotest u. Blutzuckertest sowie Harnauswertung gemacht."

Bei der OÖ Gebietskrankenkasse war sie im Zeitraum vom 3. Feber 1992 bis 15. Mai 1994 im Fachambulatorium in Y. als medizinisch technische Fachkraft eingesetzt und tätig.

Und im Zeitraum 4. Juli 1994 bis 31. Jänner 2000 war die Bw. im öffentlichen Krankenhaus der Kreuzschwestern in S. als medizinisch technische Fachkraft in der Ambulanz tätig und "ihr Aufgabengebiet umfasste die Gastroskopie, Coloskopie, Carotisdoppler, Beindoppler, Ultraschalluntersuchungen, Langzeit EKG, Langzeitblutdruck, kalorische Spülungen, EEG und Ergometrie. Sie arbeitete auch im Röntgen und CT mit."

Der "Studienaufbau Naturpraktiker bzw. Heilpraktiker" ist inhaltlich laut vorliegendem Schreiben wie folgt zusammengestellt und gegliedert:

" Naturpraktiker

Basiswissen:

-) Anatomie/Physiologie/Organsprache 5 Seminare

Behandelnde Tätigkeiten: Februar - Juni 2000

-) Arbeit mit Farben und Reflexzonen/Farbpunktur 1 Seminar
-) Fünf Elemente und Kinesiologie 1 Seminar
-) Akupressur und Tuina 1 Seminar
-) Wirbelsäulenkorrektur 2 Seminare

Beratende Tätigkeiten: September 2000 - Juni 2001

-) Spagyrik 2 Seminare
-) Irisdiagnose 1 Seminar
-) Bachblüten 1 Seminar
-) Schüßlersalze 1 Seminar
-) Kommunikation 1 Seminar
-) Naturheilkunde bei akuten Störungen 1 Seminar

Ergänzungen zum Heilpraktiker für Deutschland

Seminare zu direkten Vorbereitung auf die Überprüfung in Deutschland.

September 2001-Februar 2002

Seminar 1-3: Pathologie für Heilpraktiker I-III

Seminar 4: Infektionskrankheiten, Hygiene, Gesetzeslage

Seminar 5: Differentialdiagnose, Prüfungsvorbereitung

Seminar 6: Untersuchungsmethoden, Injektionstechniken

Die Übungsabende:

2 Stück pro Block: Die Inhalte sind themengebunden (praktisches Arbeiten, weitere Informationen zum Unterricht)".

Bei der Besprechung am 23. Mai 2006 wurde die Sach und Rechtslage mit der Bw. erörtert. In der Folge werde die Bw. diesbezüglich eine Stellungnahme unter Vorlage weiterer Unterlagen, wie Mitschriften und Skriptenauszüge etc, abgeben.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2006 brachte die Bw. ergänzend vor, dass sie in den durchgeführten Fortbildungskursen das Grundwissen der medizinischen Ausbildung erweitert hätte. Dies werde anhand einiger Beispiele dargestellt.

Anatomie/Physiologie der Organe und Blut, Pathologie der Verdauungsorgane, neueste Injektionstechniken seien theoretisch wie auch praktisch gelernt und geübt worden. Erste Hilfe-Maßnahmen in Theorie und Praxis ebenso, wie die Erstversorgung und Verbände anlegen. Vertiefung der allgemeinen Pathologie; Hygienemaßnahmen im Krankenhaus und Praxis; Massageanwendungen seien theoretisch und praktisch gelernt worden. Dies würde im

Berufsleben die Chancen der Bw. steigern und dadurch die Einnahmen der Bw. erhalten und verbessern. In diesem Zusammenhang seien von der Bw. Seminarunterlagen – Kopien von Skripten und Mitschriften sowie eine "kleine" Teilnehmerliste - beigelegt worden, um die Fortbildung nachzuweisen.

Weiters gab sie an, dass aufgrund des Hochwasserschadens 2002 andere Skripten nicht mehr vorhanden seien.

Mit Vorhalt vom 3. Juli 2006 wurde die Bw. ersucht nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen, dass der Erwerb neuer Qualifikationen, die mit der Heil- bzw. Naturpraktikerausbildung erworben wurden – im Rahmen der bereits ausgeübten Tätigkeit als medizinisch technische Fachkraft auch eine Verbesserung und Erweiterung der Kenntnisse darstellt, die als Fortbildungsmaßnahme aufgefasst werden können.

In Beantwortung des Vorhalts gab die Bw. an:

"Wie sie aus den vorigen geschickten Unterlagen ersehen, ist die Ausbildung zur Dipl. med. techn. Fachkraft in Grundausbildung sowie 3 Diplomprüfungen gegliedert

Grundausbildung; 1. Diplomteilprüfung Labor, 2. Diplomteilprüfung Röntgen, 3. Diplomteilprüfung Physiotherapie.

Während meiner Heil- bzw. Naturpraktikerfortbildung arbeitete ich bei den Kreuzschwestern im Krankenhaus S. . Damals war es noch ein Akutkrankenhaus für Interne mit Ambulanzbereich. Da ich mich auf mehreren Gebieten fortbilden wollte, es aber zum damaligen Zeitpunkt keine für mich geeigneten Fortbildungen in der Umgebung gab, die ich auch mit dem Bereitschaftsdienst für das Röntgen vereinbaren konnte, entschied ich mich für die Heil- bzw. Naturpraktikerausbildung in X. .

Ich informierte den leitenden Primar Dr. W. über meine Heil- bzw. Naturpraktikerausbildung, für mich jedoch Fortbildung, um die Kenntnisse auf meinen Arbeitsgebieten zu erweitern und zu vertiefen. Dieser begrüßte meine Bereitschaft und Offenheit zur Weiterbildung und bestärkte mich in meinem Vorhaben. Ebenso informierte ich den Verwaltungsdirektor Hr. F. über mein Vorhaben. Dies geschah alles nur mündlich, da es zum damaligen Zeitpunkt keine Anzeichen für eine Veränderung des Status "Akutkrankenhaus für Interne" gab.

Seit 2004/05 wurde und wird das Krankenhaus in eine Akutgeriatrie umgewandelt. Es gab auch dadurch einen Wechsel auf der Führungsebene, Primar und Verwaltungsdirektor. Somit ist auch erklärbar, warum die letzte Stellungnahme vom Krankenhaus für mich negativ ausfiel, da die derzeitige Führung nichts von meinen mündlichen Gesprächen wissen konnte.

In den Gebieten Anatomie, Physiologie, Pathologie wurde es sehr interessant, da uns die Vortragenden sehr neues Wissen und Erkenntnisse vermittelten. Wie Sie schon bereits aus den letzten mitgeschickten Kopien erkennen können, ging es sehr viel um die Inneren

Organe, Abläufe, Zusammenhänge von Fehlfunktionen zB im Blutbereich, Herz, Gehirn, Schlaganfall, die natürlich für mich hoch interessant waren, da ich in einem Akutkrankenhaus für Interne arbeitete.

Mein Aufgabenbereich war sehr umfangreich, siehe Dienstzeugnis mit Dienstbeschreibung. Ich konnte sehr viel durch das neu gewonnene Wissen und deren Erkenntnisse für mich verbessern.

Dies betrifft zB. Blutbefunde und –veränderungen im Bereich Gerinnung, Entzündungsparameter, Herzinfarktparameter ebenso Schlaganfall.

Injektionstechniken aufgefrischt und geübt an einer dafür entwickelten medizinischen Armbildung. Gastroskopie und Coloskopie betreffend genauere Anatomie des Magens, Verdauungstraktes, entsprechende Physiologie der Sekrete das Zusammenwirken und dessen Pathologie. Im Notfallseminar richtiges Verhalten bei den entsprechenden Notsituationen. Es wurde durch einen sehr lebhaften und praxisnahen Unterricht das richtige Verhalten bei den am häufigsten vorkommenden Notfällen geübt und vertieft zB. Kollaps Ohnmacht, Herzinfarkt, Schlaganfälle, usw.

Ergometrie (Belastungsradfahren) Vertiefung des Wissens über Herzfunktionen, Rhythmus und Störungen.

Röntgen Bereitschaftsdienst mit Computertomographen: Welche Arten von Schlaganfällen gibt es. Die Notfallsituation und äußeres Erscheinungsbild und die damit verbundene Betreuung und Vorbereitung mit dem Arzt für die Untersuchung mittels CT.

Hier nur ein paar Beispiele wo ich mein Wissen und die neuerworbenen Kenntnisse vertieft und Anwenden konnte und kann.

Auch in Bezug der Physikalischen Therapie konnte ich mein Wissen vertiefen.

Massagetechniken- und Griffen und dessen Wirkungen auf den Körper, Muskeln und Entspannung.

Lichttherapie, Farbtherapie dessen Anwendungsbereich und Erfolge. Hydrobehandlungen (Wasserbeha.) zB. Kneippgüsse und deren weiteren Anwendungen und Wirkung auf den Körper. Überhaupt die Wirkung des Wassers auf den Körper.

Bei meinem letzten Arbeitsplatz konnte ich durch ein großes, umfangreiches Aufgabengebiet meine Kenntnisse aus der Dipl. medizinisch technischen Fachkraftausbildung erweitern, und durch viele neue Fähigkeiten und Erkenntnisse aus der Heil- bzw. Naturpraktikerfortbildung verbessern und vertiefen.

... Auch auf dem freien Arbeitsmarkt bin ich durch meine Vielfalt an Wissen besonders flexibel und kann, somit bei verschiedenen Fachärzten oder auch praktischen Ärzten meine Fähigkeiten, Wissen und Kenntnisse anbieten.

Wie Sie aus meinen Dienstzeugnissen und damit enthaltenen Dienstbeschreibungen lesen

können, habe ich in der Vergangenheit meine Vielseitigkeit in den verschiedenen Sparten – Labor, Röntgen, physikalische Therapie - genutzt. Auch in Bezug physikalische Therapie habe ich meine Fähigkeiten und Wissen erweitern können....."

In Beantwortung des Vorhalts vom 8. Jänner 2007 gab die Bw. Folgendes an:

"Ad 1) Mein Berufsbild bzw. Umfang meiner Tätigkeit sowie Aufgabengebiete und Befugnisse habe ich mehrmals ausführlich versucht darzustellen. Die Unterlage des Berufsbildes liegt bei.

Ad 2) Meine therapeutische Tätigkeit im Sinne der Berufsausübung einer Dipl.med.-technische Fachkraft ergibt sich ebenfalls aus dem Berufsbild.

Ad 3) Alle von mir absolvierten Seminare habe ich inhaltlich, soweit mir persönlich möglich, in schriftlicher Form wiedergegeben und die einzelnen Zertifikate beigelegt.

Ad 4) Der berufliche Fortbildungszusammenhang zwischen meiner ausgeübten Tätigkeit und dem von mir besuchten Seminaren besteht darin, dass ich nach einigen Jahren Berufstätigkeit auch die mögliche Anstellung bei einem Betrieb für Gesundheitsdienstleistungen oder die Anstellung in einer Arztpraxis, welche Naturheilmethoden anbietet, in Erwägung zog.

Niemals habe ich in meinen Schreiben behauptet, als Naturheilpraktikerin zu arbeiten, was in Österreich aufgrund der Gesetzeslage ohnehin nicht möglich ist. Jedoch fehlte mir fachliches Wissen über alternative Medizin und die von mir besuchten Kurse gaben mir die Möglichkeit, auch neben meinem Beruf, ein Grundwissen anzueignen. Diese Seminare waren Module einer Fachausbildung, die auch einzeln zur beruflichen Weiterbildung absolviert werden konnten.

Zwei Beispiele, wo mein zukünftiger Arbeitsplatz sein könnte, liegen bei."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die von der Bw. beantragten Kosten der Ausbildung zur Natur (bzw. Heil)praktikerin Werbungskosten für berufliche Fortbildung darstellen oder nicht.

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

Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die objektiv im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Bis 1999 waren nur Fortbildungskosten als Werbungskosten abzugsfähig.

Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Sie ist somit Vorbedingung jedes Eintritts in das Berufsleben und steht nach Art und Umfang weitgehend im Belieben des Auszubildenden.

Ausbildungskosten gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, die im Gegensatz zu den Fortbildungskosten nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind (VwGH 21.3.1996, 93/15/0201).

Als weitere Norm ist bei den einzelnen Einkünfte zu beachten, dass gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftspolitische Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden dürfen.

Um Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können (VwGH 30.1.1990, 89/14/0227). Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Fortbildungskosten setzen voraus, dass der Steuerpflichtige bereits einen Beruf ausübt und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten bei Ausübung eben dieses Berufes dienen, d.h. es muss sich um eine berufsspezifische Fortbildung handeln.

Ein solcher Zusammenhang liegt dann vor, wenn die bei der Fortbildung erworbenen Kenntnisse wesentlich im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Es ist zu überprüfen, inwieweit die streitgegenständliche Ausbildung samt Fahrt- und Literaturkosten im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf als medizin. technische Fachkraft steht bzw. die angebotenen Lehrgangsinhalte geeignet waren, eine auf diese Berufsgruppe zugeschnittene Fortbildung darzustellen.

Unstrittig steht fest, dass die Bw. im Zeitraum 1998 bis 2000 als medizin. technische Fachkraft (=MTF) im öffentlichen Krankenhaus der Kreuzschwestern in S. tätig war.

Das Berufsbild bzw. der Tätigkeitsbereich einer medizin. techn. Fachkraft (MTF) umfasst die Ausführung einfacher medizinisch-technischer Laboratoriumsmethoden, insbesondere der Durchführung einfacher Harn- und Blutuntersuchungen sowie die Anfertigung von Ausstrichpräparaten aus Körperflüssigkeiten, Se- und Exkreten, einfacher physiotherapeutischen Maßnahmen auf dem Gebiete der Thermo-, Licht-, Hydro- und Balneotherapie sowie der einfachen Massage und die Hilfeleistungen bei der Anwendung von Röntgenstrahlen zu diagnostischen und therapeutischen Zwecken, insbesondere Hilfeleistung bei der Durchführung von Röntgendurchleuchtungen und therapeutischen

Röntgenbestrahlungen, Anfertigung einfacher Röntgenaufnahmen, Bedienung der Apparate und Dosismesser sowie Strahlenschutz, nur nach ärztlicher Anordnung und unter ärztlicher Aufsicht.

Daraus ist ersichtlich, dass die Ausbildung zu einer medizin. technischen Fachkraft ein weites Tätigkeitsfeld – nämlich Labor, Röntgen und Physiotherapie - abdeckt.

Sie führt Untersuchungen an Blut und sämtlichen Körpersekreten durch, fertigt Röntgenbilder an und behandelt Patienten in der physikalischen Therapie ua durch Elektrotherapie, Massage, Wasser- und Moorheilbäder. Auch die Arbeit in der sog. Funktionsdiagnostik (zB. EKG, EEG, Spirometrie) gehört zum beruflichen Umfeld der MTF.

Der Vorteil des Berufsbildes der dipl. MTF ist, dass durch das zusammenhängende Wissen aus Röntgen, Labor und Physiotherapie ein ganz spezieller Blickwinkel zum Patienten entsteht. Sie ist weiter befähigt, nicht nur in einer Sparte tätig zu sein, sondern in zwei manchmal auch in allen drei Sparten.

Die Bw. war – laut vorliegenden Dienstzeugnis des Krankenhauses der Kreuzschwestern in S. - in der Ambulanz tätig und "ihr Aufgabengebiet umfasste die Gastroskopie, Coloskopie, Carotisdoppler, Beindoppler, Ultraschalluntersuchungen, Langzeit EKG, Langzeitblutdruck, kalorische Spülungen, EEG und Ergometrie. Sie arbeitete auch im Röntgen und CT mit."

Die Bw. hat die im Jahr 1998 begonnene Ausbildung zur Energetischen Naturpraktikerin im Jahr 2001 bei der Aurum Ges.n.b.R. abgeschlossen (Kopie "Diplom zur Energetischen Naturpraktikerin" vom 20. Juni 2001).

Die Bw. hat selbst ausgeführt, dass die Ausbildung zur Naturpraktikerin im Vordergrund steht.

Die Aurum Ges.n.b.R ging aus der Heilpraktikerschule I.M.A.H. – Heilpraktiker K.H. GmbH hervor.- Laut Akteninhalt erfolgte der Wechsel im Jahr 1999, weil die K.H. GmbH in Konkurs ging. Auf die "homepage der Aurum Ges.n.b.R. ((<http://www.aurum-seminare.info/Ueberuns.htm>)" wird verwiesen.

Auch hinsichtlich Philosophie und Seminare bzw -inhalte der energetischen Naturpraktikerausbildung wird auf die Ausführungen im Internet verwiesen (www.aurum-seminare.info/ Philosophie bzw. Ausbildung etc).

Zum Berufsbild einer energetischen Naturpraktikerin gehört die Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit. Der Unterricht vermittelt Möglichkeiten, Disharmonien wahrzunehmen, zuzuordnen und begreiflich zu machen.

Laut vorgelegter Unterlage ("Studienaufbau Naturpraktiker, bzw. Ergänzungen zum Heilpraktiker für Deutschland) gehört zum Berufsbild einer Natur- (bzw. Heil)praktikerin neben

den behandelnden Tätigkeiten - wie zB. Arbeit mit Farben und Reflexzonen/Farbpunktur, Fünf Elemente und Kinesiologie, Akupressur und Tuina, Wirbelsäulenkorrektur – auch die beratenden Tätigkeiten – wie zB. Spagyrik, Irisdiagnose, Bachblüten, Schüßlersalze, Kommunikation, Naturheilkunde bei akuten Störungen.

Dass die Ausbildung zur energetischen Natur- (bzw. Heil)praktiker keine berufsspezifische Fortbildung ist bzw. konkret auf die Tätigkeit einer medizin. techn. Fachkraft abstellt zeigt sich aus den definierten Inhalten bzw. aus den oben getätigten Ausführungen in Zusammenhang mit den beiden Berufsbildern.

Nebenbei ist auch festzuhalten, dass diese beiden Tätigkeitsbilder - Naturpraktiker bzw. medizin. technisch Fachkraft – nicht zusammen angeboten werden

Auch zeigt die Bw. mit ihren Darstellungen und Ausführungen nicht auf, dass die erworbenen Kenntnisse in den Natur- (und Heil)praktikerseminaren wesentlich im Rahmen ihrer ausgeübten Tätigkeit als medizin. technische Fachkraft verwertbar sind bzw. überhaupt zur Anwendung gelangten.

Sie hat zB. nicht konkretisiert, inwiefern die beratende und behandelnde Tätigkeiten des Naturpraktikers Auswirkungen auf den Beruf einer medizin. technischen Fachkraft haben und worin die Fortbildung in Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit zu erblicken ist.

Aus den vorliegenden – teilweise handschriftlichen geschriebenen – Unterlagen gehen zwar medizinische Inhalte hervor. Doch mangels Vorliegen von Unterlagen der Naturpraktikerseminare bzw. der einzelnen Seminarinhalte zeigt die Bw. nicht auf, dass diese erworbenen Kenntnisse aus den diversen Naturpraktikerseminaren stammen und dieses gewonnene Wissen auch in Zusammenhang mit der therapeutischen Tätigkeit einer medizin. technischen Fachkraft – wie im Schreiben vom 3. April 2006 behauptet- verwertet werden können und somit der Erweiterung der Kenntnisse auf therapeutischen Gebiet dienen.

Das aus den vorerwähnten Lehrinhalten gewonnen Wissen entspricht jedenfalls nicht den Aufgabenbereichen einer medizin. technischen Fachkraft, und ist auch nicht auf deren Tätigkeit zugeschnitten

Die Bw. hat im ganzen Ermittlungsverfahren den beruflichen Zusammenhang zwischen der Tätigkeit einer medizin. techn. Fachkraft und der Naturpraktikerin nicht konkret aufgezeigt.

Es wird der Bw. geglaubt, dass die erworbenen Kenntnisse im Beruf einer medizin. technischen Fachkraft förderlich sind. Doch erfüllen die oben vorgebrachten Inhalte der Natur- (bzw. Heil)praktikerseminare nicht die Voraussetzungen einer berufsspezifischen Fortbildung für eine medizin. technische Fachkraft. Es handelt sich dabei um keine Fortbildung, die konkret auf die Tätigkeit der Bw. im therapeutischen Bereich abstellt.

Selbst aus dem vorgelegten Schreiben vom 17. Februar 2006 des (Ex)Arbeitgebers der Bw. geht hervor, dass "Für die Tätigkeit (medizinisch techn. Fachkraft), die sie in unserem Krankenhaus ausgeübt hat, dient eine Heilpraktikerausbildung weder um am Laufenden zu bleiben, den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden noch die Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern. Die Heilpraktikerausbildung hatte sich nicht "auf die Sicherheit des Arbeitsplatzes" ausgewirkt" und wäre auch "nicht höher entlohnt worden". Der Bw. sind neben betriebsinternen auch betriebsexterne berufsspezifische Fortbildungsmöglichkeiten wie zB. Endoskopie angeboten worden".

Gegen das Vorliegen einer berufsspezifischen Fortbildung spricht auch die Tatsache, dass die Natur- (bzw. Heil)praktikerausbildung von Angehörigen verschiedenster Berufsgruppen - laut Vorbringen der Bw. - zB. von Arzthelferinnen, Drogisten, Sozialarbeiter (Kinder)Krankenschwestern, von Angestellten des Gesundheitsamtes bzw, des Bioresonanzinstitutes – besucht wurden.

Das vermittelte Wissen ist nicht nur für medizinisch technische Fachkräfte, sondern für verschiedene Berufsgruppen nicht nur im Gesundheitsbereich (laut Bw. zB. auch im Wellnessbereich) von Interesse.

Dass das erworbene Wissen aus den Naturpraktikerkurs vielfältig anwendbar sind, steht wohl unzweifelhaft fest.

Die Kosten dieser Ausbildung sind vielmehr solche zur Erlangung eines neuen Tätigkeitsbereiches, nämlich des Berufsbildes einer Naturpraktikerin, denn der Lehrgangsinhalt verspricht, die Vermittlung eines Basiswissens für eine beratende und behandelnde Tätigkeit zur Erreichung einer energetischen Ausgewogenheit.

Im übrigen ist noch anzumerken:

Bei Aufwendungen, bei denen eine private Mitveranlassung nicht ausgeschlossen ist, ist die Notwendigkeit nicht im Sinne einer unerlässlichen Bedingung zu verstehen, sondern es kommt vielmehr darauf an, ob die gesamten Aufwendungen objektiv gesehen eindeutig für den Beruf des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig bzw. sinnvoll sind (vgl. VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096).

Als Hinweis für die berufliche Notwendigkeit wird angesehen, dass der Teilnehmerkreis eines Kurses homogen ist dh aus lauter medizin. technischen Fachkräften bestehen müsste, der Inhalt nur auf Tätigkeiten einer medizin. technischen Fachkraft abstellt (siehe Ausführungen zum Berufsbild der medizinisch techn. Fachkraft) und der Arbeitgeber zumindest einen Teil der Kurskosten für die Teilnahme am Kurs trägt.

Im gegenständlichen Fall, war der Arbeitgeber in die Entscheidung der Bw. die Natur- (bzw. Heil) praktikerausbildung zu absolvieren – laut Schreiben vom 17. Februar 2006 - offensichtlich nicht eingebunden. Davon abgesehen wurden der Bw. auch keine Kurskosten genehmigt.

Aus den dem Finanzamt vorgelegten Schreiben des Arbeitgebers der Bw. ergibt sich auch kein Hinweis auf die Notwendigkeit der von der Bw. absolvierten Seminare.

Der Inhalt der Ausbildung betrifft bei weiten nicht die Aufgabengebiete (den Tätigkeitsbereich) einer medizinisch technischen Fachkraft, sodass von einer beruflichen Notwendigkeit nicht ausgegangen werden kann.

Da aufgrund obiger Ausführungen die Ausbildungskosten zur Natur- (bzw. Heil)praktikerin nicht zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen der Bw. aufgewendet wurden, waren diese nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Ausgaben für Fahrtkosten und Fachliteratur teilen dasselbe rechtliche Schicksal und sind aus denselben Gründen wie die Ausbildungskosten nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 5. März 2007