

GZ. RV/4731-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum als Physiotherapeut in einem Krankenhaus beschäftigt und bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In seiner "Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001" beantragte der Bw. neben Aufwendungen für einen Kurs "Fußreflexzonenmassage" auch Kosten für die Ausbildung zum Integrativen Kinesiologen.

Das Finanzamt erließ am 19. Juni 2002 den Einkommensteuerbescheid für das 2001 und anerkannte die beantragten Werbungskosten für den Kurs "Fußreflexzonenmassage" und die Ausbildungskosten betreffend integrative Kinesiologie mit folgender Begründung nicht:

"Zwischen den Aufwendungen für Fussreflexzonenmassage und für Kinesiologie war kein berufsspezifischer Zusammenhang erkennbar."

Mit Schriftsatz vom 21. Juni 2002 erob der Bw. Berufung gegen den Bescheid vom 19. Juni 2002 und begründete dies wie folgt:

"Aufwendungen für Fußreflexzonenmassage und Integrative Kinesiologie sind in direktem bzw. indirektem Zusammenhang mit meinem derzeitigen Beruf als Medizinisch-technische-Fachkraft zu betrachten. Beide Kurse sowie mein derzeitiger Beruf haben mit "Dienst am Patienten" einen augenscheinlichen Zusammenhang ...

Medizinisch-technische-Fachkraft:

2,5 jährige Ausbildung in den Sparten

- Labor
- Röntgen
- Physiotherapie

Die Fachkräfte werden in allen Sparten ausgebildet und entscheiden sich dann meist für einen Bereich. Ich habe mich für die Physiotherapie entschieden. Mein Aufgabenbereich im Krankenhaus – Abteilung Physiotherapie umfasst:

- Mobilisation von Patienten
- Atemtherapie
- Massage
- Lymphdrainage
- Packungen
- Bäder
- etc.

Bei Unklarheiten wird um Rückruf gebeten. Ich bitte darauf im Zusammenhang mit meinen Kursen zu achten."

Mit "Ersuchen um Ergänzung" vom 24. Juli 2002 wurde der Bw. aufgefordert bis 2. September 2002 die Seminarunterlagen betreffend Integrative Kinesiologie nachzureichen.

In einem Aktenvermerk vom 13. August 2003 über die persönliche Vorsprache des Bw. beim Finanzamt wird ausgeführt, dass der Bw. Physiotherapeut im Krankenhaus sei. Er betreue vormittags Patienten auf der Station (Interne) und führe nachmittags Massagen, Packungen, Fußreflexzonenmassagen, Bäder, etc. durch. Der Teilnehmerkreis beim Seminar Integrative Kinesiologie setze sich circa zu einem Drittel aus Krankenpflegern u. a. Sozialberufen, Selbständigen und Arbeitslosen zusammen. Der Bw. beabsichtige mit der Ausbildung zum Integrativen Kinesiologen sich ein zweites Standbein zu schaffen, indem er in erster Linie um Stundenreduzierung beim Krankenhaus ansuchen werde und später vielleicht auf selbständiger Basis tätig werde.

Laut Aktenvermerk des FA bestehe kein unmittelbarer ursächlicher Zusammenhang mit der derzeitigen Tätigkeit als medizinisch-technischer Fachkraft. Es lägen unter Umständen vorweggenommene Werbungskosten vor, da eine Einkunftszielung in diesem Bereich ernsthaft beabsichtigt sei. Die Ausbildung Kinesiologie dauere bis Juni 2003 und werde mit einem Diplom abgeschlossen. Im Jahr 2003 werde laut Bw. daher ein Ansuchen um den Gewerbeschein eingebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2002 wies das Finanzamt die Berufung des Bw. vom 21. Juni 2002 gegen den Bescheid vom 19. Juni 2002 als unbegründet ab und begründet die Abweisung wie folgt:

"Um Aufwendungen als Werbungskosten absetzen zu können, muss zwischen dem Aufwand und den Einnahmen, zu deren Erzielung der Aufwand notwendig ist, ein unmittelbarer ursächlicher Zusammenhang bestehen. Aufwendungen, die mit den Einnahmen in keinem oder nur in einem mittelbaren Zusammenhang stehen, sind keine Werbungskosten. Seminare, die Wissen zB. für integrative Kinesiologie, Aktivierung von Funktionen vermitteln, berücksichtigen Aspekte des allgemeinen Berufslebens bzw. verschiedener Berufe und stellen daher bei einer medizinisch-technischen Fachkraft keine Werbungskosten dar.

Die Ausgaben für Integrative Kinesiologie stellen Ausbildungskosten im Sinne des § 20 EStG 1988 dar und zählen daher grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung.

Es können in diesem Zusammenhang vorweggenommene Betriebsausgaben vor der Betriebseröffnung nur unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich geltend gemacht werden. Die Absicht der Eröffnung des Betriebes ist durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (zB Gewerbeanmeldung, Kreditvereinbarungen ...). "Absicht" ist die nach außen hin erkennbare Manifestation in Verbindung mit der objektiven Eignung, auf Dauer gesehen positive Ergebnisse zu erzielen. Vorweggenommene Aufwendungen stellen keine Betriebsausgaben dar, wenn ersichtlich ist, dass die Ziele nicht auf einen Betrieb als Einkunftsquelle gerichtet waren. Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. EStG 1988 ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Die Seminarkosten für Integrative Kinesiologie stellen somit auch keine vorweggenommenen Betriebsausgaben im Sinne des § 4 EStG 1988 dar."

Der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 1. Oktober 2002 einen Antrag auf Entscheidung in zweiter Instanz ein, und führt begründend dazu aus, dass eine ernste Unternehmensgründung kurz bevorstehe. Er sei ab 12. Oktober 2002 arbeitslos gemeldet, habe sich beim AMS für das "Unternehmens-Gründungs-Programm" eintragen lassen und vorweg bereits für den "Unternehmensprüfungskurs" im WIFI, der am 4. November beginne, verbindlich angemeldet. Um das beabsichtigte Gewerbe auf ein festes Standbein zu stellen, beantrage der Bw. den Gewerbeschein erst, sobald er das nötige Hintergrundwissen für eine Unternehmensgründung habe, und rechne damit Ende Jahres oder Anfang nächsten Jahres. Der Bw. ersuche bei der Entscheidung über die Berufung die angeführten Punkte, sowie weiters die Ausgaben für die Ausbildungen zum "Integrativen Kinesiologen" als "vorweggenommene Betriebsausgaben" zu berücksichtigen, da er beabsichtige betriebliche Einkünfte zu erzielen. Somit sei auch klar, dass der Bw. auf Dauer gesehen selbstverständlich positive Ergebnisse bzw. einen Gesamtgewinn erzielen wolle.

Auf der Internetseite von A. Med. wird zur Integrativen Kinesiologie und zur Ausbildung zum Integrativen Kinesiologen an der vom Bw. besuchten Ausbildungsstätte u.a. Folgendes ausgeführt:

“Der Begriff Kinesiologie setzt sich aus den griechischen Wörtern “kinesis” (Bewegung) und “logia” (Lehre) zusammen. Vor allem versteht man darunter den manuell durchgeführten Muskeltest. Der Körper besitzt ein körpereigenes Rückmeldesystem, das durch Muskel-schwächung Stressoren anzeigt. Es haben sich seit den 60er Jahren einige Richtungen ent-wickelt.

Die Integrative Kinesiologie ist ein Muskeltestverfahren zur Aufdeckung und Lösung von psychischen, energetischen und familiendynamischen Konfliktsituationen, die Gesundheit und Wohlbefinden beeinflussen. Der Name “Integrative Kinesiologie” ist geschützt und die Aus-übung setzt eine zweijährige Ausbildung bei A., voraus.

Basis ist der Kausalitätstest – er zeigt die Ursachenebene von jeder Disharmonie an. Das kann sein

- körperlich/organisch
- biochemisch (Hormone, Mineralstoffe, Allergien, Schwermetallbelastung, ...)
- psychisch
- energetisch
- familiendynamisch

Nach Auffindung der Ursache kann die entsprechende Therapieform ermittelt werden. ...

Anwendungsgebiete für Integrative Kinesiologie:

- alle Störungen des körperlichen oder seelischen Wohlbefindens
- akute, chronische und psychosomatische Erkrankungen
- Erschöpfungszustände und Schlafstörungen
- Gewichtsprobleme
- Allergien, Phobien
- Instabile Gefühlslagen, wie z.B. Angst, Trauer etc.
- Probleme in Bereichen der Partnerschaft Familie, Beruf, etc.
- Energetische Störungen
- Familiendynamische Konfliktsituationen.”

Auf der Internetseite “Zentrum A.” – der vom Bw. besuchten Ausbildungsstätte – sind die Inhalte der Ausbildung und die Zielgruppe des Ausbildungsganges unter dem Titel “Ausbil-

dung zum Integrativen Kinesiologen" dargestellt und werden im Folgenden auszugsweise zitiert:

"Mit dem Jahr 2000 begann am Institut für integrative Kinesiologie eine zweijährige Kinesiologieausbildung. Durch die Jahre hat sich eine besondere Arbeitsweise herausgebildet, die, wie ja bereits zahllose AbsolventInnen der Seminare wissen, sehr pragmatisch, direkt und wirkungsvoll ist und schon vielen Menschen ermöglichte, positive Veränderungen an sich und in ihrem Leben erfolgreich zu bewerkstelligen. Das spezifische dieser Ausbildung liegt in einer Ergänzung klassischer Therapien, indem wir den Schwerpunkt der Betrachtung und des Verständnisses auf die psychischen und energetischen Zusammenhänge des menschlichen Wesens und seiner Lebensäußerungen legen. ...

Die Ausbildung wendet sich an: Alle Menschen, die sich seelisch gesund fühlen und mit den durchschnittlichen Anforderungen des Lebens zureckkommen. Menschen, welche eine psychische Integration, innere Entfaltung und ein tiefes Verständnis ihres Wesens suchen um ihre Lebensplanung autonom zu gestalten. Menschen, welche beruflich viel Kontakt mit Menschen haben, wie z.B. Masseure, Lebensberater, Psychotherapeuten, Führungskräfte, Anwälte, Trainer, Ärzte, Lehrer, Schwestern- und Pflegepersonal, sei es unter beratendem, heilendem, koordinierendem oder unter vermittelndem Aspekt. Menschen, die Energiearbeit im weitesten Sinne ausüben wie etwa Akupunktur, Kinesiologie, Shiatsu, ..., oder mit Essenzien arbeiten wie z.B. Bachblüten, Homöopathie ..., oder sich mit Raumenergien wie Feng Shui, Pendeln, Farbberatung oder Radiästhesie befassen.

Inhalt der theoretischen Ausbildung: Trancearbeit nach Wolinsky, Charakteranalyse nach A. Lowen, Bodyreading und Körpersprache, Einführung in die Enneagrammlehre, Kommunikationslehre, kinesiologische Problemanalyse, Fragetechnik, Arbeit mit Glaubenssätzen, Gesprächsführung, psychologisches Tarot, Chakrenlehre und ihre psychologische Auswirkung, Psychosomatik, kinesiologische Testverfahren: Klarcheck, Austestung von Kausalität, Nahrungsmitteln, Therapieformen, Glaubenssätzen, Essenzen und Mitteln. Strukturen und Gesetzmäßigkeiten partnerschaftlicher Interaktion und der seelischen Ökologie, Resonanzprinzipien in den Bereichen Umwelt, Beziehungen, Materie, Geld, Besitz, Arbeit und Beruf, Counseling, Supervision, Prüfung und Seminarassistenz.

Inhalt des Selbsterfahrungsteiles: Reflektieren der eigenen Biographie und der Kindheitsprägungen sowie der interaktiven Beziehungs- und Partnerschaftsmuster, Körperarbeit und Bioenergetik, Wahrnehmungsschulung und Sensibilisierung, Fremd- und Selbstwahrnehmung,

Analyse von Einstellungen im Umgang mit Arbeits- und Berufswelt, Besitz und Geld, Aufdeckung von Familiendynamiken mittels Aufstellungsarbeit nach Bert Hellinger, Aufstellung von Beruf und Potential, eigener Umgang mit Körperlichkeit, Zugang zu transpersonalen Ressourcen, Nacharbeiten persönlicher Thematiken mit integrativer Kinesiologie."

Der Ausbildungsplan für das erste Jahr – dargestellt in der Beilage zur Abgabenerklärung des Bw. (siehe Arbeitnehmerveranlagungsakt S 17) und im Internet – lautet wie folgt:

"Familienaufstellung A 1 – 2,5 Tage
Partnerschaft & Beziehung A 2 – 2,5 Tage
Gesetze der Partnerschaft A 3 – 1,0 Tage
Energetikkurs 1 A 4 – 2,0 Tage
Erwachen aus Kindheitstrancen A 5 – 3,5 Tage
Energetikkurs 2 A 6 – 2,0 Tage
Integrative Kinesiologie 1 A 7 – 2,5 Tage
Coaching 1 A – 2,0 Tage"

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Kosten einer Ausbildung zum Integrativen Kinesiologen bei einem Physiotherapeuten Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 – in eventu vorweggenommene Betriebsausgaben im Sinne § 4 Abs. 4 Z 7 (Ansicht des Bw.) oder nichtabzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a (Ansicht des Finanzamtes) darstellen.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (idF BGBI I 1999/106 ab 2000) lautet auszugsweise:

"... Werbungskosten sind auch:

... 10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. ..."

Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist also nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB konkretes Dienstverhältnis, konkrete betriebliche Tätigkeit), nicht ein früher erlernter Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit.

Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrs-auffassung.

Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 4 Z 7, Tz 2)

Wie sich aus den ErlRV 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 ist, sondern zugleich für verschiedene betriebliche bzw berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf haben; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 4 Z 7, Tz 2)

In den Erläuterungen zu Art. I Z 3 und Z 10 (§ 4 Abs. 4 Z 7 und § 16) wird ausgeführt:

"Abzugsfähig sollen in Zukunft sowohl Aus- als auch Fortbildungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen sein, wenn sie einer weiteren Berufsentwicklung in dessen ausgeübtem oder in einem dem ausgeübtem Beruf artverwandten Beruf dienen." (s. ÖStZ 1999, S 255)

Mit der Einschränkung der Ausbildung auf die artverwandte Betätigung (Stammfassung des StRefG 2000) wollte der Gesetzgeber offenkundig solche Bildungsmaßnahmen vom Abzug ausschließen, die sich zwar als Umschulung darstellen ließen, in Wahrheit aber ausschließlich der Freizeitbetätigung dienten, wie etwa die Klavierstunden des musikbegeisterten Rechtsanwalts oder der Tenniskurs des unter Bewegungsmangel leidenden Managers (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 4 Z 7, Tz 2)

Nach den ErlRV zum StRefG 2000 sollen Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung, für Esoterik oder für den B-Führerschein vom Abzug ausgeschlossen sein. Auch nach den Lohnsteuerrichtlinien (vgl. Rz 359 LStR 2002) sind Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinen Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, B-Führerschein), nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind.

Es ist nunmehr zu untersuchen, ob die beantragten Kosten für die Ausbildung zum Integrativen Kinesiologen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit sind.

Das "Bundesgesetz über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste (MTD-Gesetz)" BGBl. Nr. 460/1992 normiert in seinem § 2 zum Berufsbild des "Diplomierten Physiotherapeuten":

"§ 2. (1) Der physiotherapeutische Dienst umfaßt die eigenverantwortliche Anwendung aller physiotherapeutischen Maßnahmen nach ärztlicher Anordnung im intra- und extramuralen Bereich, unter besonderer Berücksichtigung funktioneller Zusammenhänge auf den Gebieten der Gesundheitserziehung, Prophylaxe, Therapie und Rehabilitation. Hierzu gehören insbesondere mechanotherapeutische Maßnahmen, wie alle Arten von Bewegungstherapie, Perzeption, manuelle Therapie der Gelenke, Atemtherapie, alle Arten von Heilmassagen, Reflexzonentherapien, Lymphdrainagen, Ultraschalltherapie, weiters alle elektro-, thermo-, photo-, hydro- und balneotherapeutischen Maßnahmen sowie berufsspezifische Befundungsverfahren und die Mitwirkung bei elektrodiagnostischen Untersuchungen. Weiters umfaßt er ohne ärztliche Anordnung die Beratung und Erziehung Gesunder in den genannten Gebieten."

Die dreijährige Ausbildung für den physiotherapeutischen Dienst umfaßt gemäß dem im Folgenden – im Hinblick auf die Beurteilung des Vorliegens eines verwandten Berufes gem § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – auszugsweise zitierten § 18 des MTD Gesetzes **auch** eine theoretische und praktische Ausbildung auf folgenden Gebieten:

" ... 6. ... Neurologie, Psychiatrie, Intensivmedizin, Sportmedizin, ...

8. Bewegungslehre einschließlich Biomechanik sowie Trainingslehre und deren Anwendung im Aufbautraining ...

11. Anwendung aller physiotherapeutischen Maßnahmen in den Bereichen der Prophylaxe, Therapie und Rehabilitation an Patienten auf den Gebieten ... Neurologie, Psychiatrie, Intensivmedizin, Arbeitsmedizin, Sportmedizin, Geriatrie und Onkologie; ...

14. Rehabilitation; ...

17. Soziologie und Psychologie;

18. Pädagogik und Gesprächsführung; ..."

Weiters sieht die Ärzte-Ausbildungsordnung BGBI. Nr. 152/1994 in Anlage 29 für Orthopädie und orthopädische Chirurgie in Punkt E betreffend Inhalt und Umfang der für die ergänzende spezielle Ausbildung auf dem Teilgebiet Sportorthopädie erforderlichen Kenntnisse und Fertigkeiten u.a. Physiotherapie und Kinesiologie vor.

Mit Hinweis auf die angeführten Ausbildungsinhalte der Kinesiologieausbildung geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit als Physiotherapeut verwertet werden können (vgl. dazu Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 4 Z 7, Tz 2).

Wenn nunmehr auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige Bildungsaufwendungen angesehen werden können, die nicht spezifisch für eine bestimmte berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereich dienlich sind und einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf haben (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 4 Z 7, Tz 2), wird dieser Zusammenhang mit Hinweis auf die Ausbildung des Bw. zum Kinesiologen, die u.a. Körpersprache, Kommunikationslehre, kinesiologische Problemanalyse, Gesprächsführung, Psychosomatik umfasst, vom unabhängigen Finanzsenat als gegeben angesehen.

Die Ausbildung zum Kinesiologen ermöglicht dem Bw. auch eine weitere Entwicklung in seinem ausgeübten Beruf als Physiotherapeut, indem sie ihm zusätzlich Instrumente im Umgang mit Patienten (z.B. Psychosomatik, kinesiologische Problemanalyse) an die Hand gibt und seine Aufstiegsmöglichkeiten im Beruf durch die zusätzliche therapeutische Ausbildung gefördert wird. Die Ausbildung zum Integrativen Kinesiologen ist daher als eine Ausbildung in einer mit der beruflichen Tätigkeit des Bw. verwandten Tätigkeit zu sehen.

Wenn der Bw. im Verwaltungsverfahren darauf hinweist, dass sein Aufgabenbereich im Krankenhaus in der Abteilung Physiotherapie die Mobilisation von Patienten, die Atemtherapie, Massage, Lymphdrainage, etc. umfasst und seinen derzeitigen Beruf mit "Dienst am Patienten" bezeichnet, und daher nach Ansicht des Bw. die Ausbildung zum Kinesiologen einen augenscheinlichen Zusammenhang mit seiner tatsächlich ausgeübten Tätigkeit hat, kann dem zugestimmt werden.

Auch mit Rücksicht auf die in der Ärzte-Ausbildungsordnung, Anlage 29 Punkt E (BGBI. Nr. 152/1994) normierte Voraussetzung der Ausbildung in Physiotherapie und Kinesiologie für die Ausbildung zum Sportorthopäden ist der unabhängige Finanzsenat der Ansicht, dass die

Ausbildung eines Physiotherapeuten zum Kinesiologen eine Ausbildung in einem artverwandten Beruf im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellt.

Bei Bildungsmaßnahmen, die in gleicher Weise dem Beruf dienen wie der privaten Lebensführung, die aber in besonderem Maße einer privaten Neigung entsprechen können, ist aber auch die berufliche Notwendigkeit zu prüfen (vgl. Zorn in Hofstätter/ Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988, Tz 2)

Laut Erkenntnis des VwGH vom 29. November 1994, 90/14/0231 ist dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes **nur dann keine** entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach **nur eine berufliche Veranlassung** erkennen lässt.

So hat der VwGH im Erkenntnis vom 29. November 1994, 90/14/0215 zur Beschwerde eines Lehrers zu nicht anerkannten Werbungskosten für Seminare, nämlich

- betreffend die Aneignung von anwendbaren und vermittelbaren Kenntnissen und Erfahrungen aus den Konzepten der Bioenergetischen Analyse, und
- eine Fortbildungsveranstaltung über die Bioenergetische Analyse sowie
- ein Seminar, welches die Methoden der Skriptanalyse (basierend auf der Transaktionsanalyse) und die Analyse von Systemen praktisch anzuwenden und theoretisch zu vermitteln, zum Gegenstand hatte,

zu entscheiden und dazu ausgeführt, wenn die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lassen, es bei der Beurteilung als Werbungskosten nicht auf die Notwendigkeit ankomme.

Auf die Notwendigkeit kommt es aber bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben an, die ihrer Art nach die Möglichkeit einer privaten Veranlassung vermuten lassen.

Betrachtet man die gegenständliche Ausbildung des Bw., so geht – aus der im Internet nachzulesenden und oben angeführten Beschreibung – hervor, dass das in der Ausbildungsphase vermittelte Wissen und die erlernten Methoden ebenso gut im privaten Lebensbereich wie auch im Berufsleben angewendet werden können. Es wird einerseits ausgeführt, dass „die Ausbildung schon vielen Menschen ermöglichte, positive Veränderungen an sich und in ihrem Leben erfolgreich zu bewerkstelligen“, also die Ausbildung auch eine Hilfe zur Lebensverän-

derung darstellt, und andererseits auch an "Menschen gerichtet ist, welche eine psychische Integration, innere Entfaltung und tiefes Verständnis ihres Wesens suchen um ihre Lebensplanung autonom zu gestalten", und damit im weitesten Sinne die Selbsterfahrung wesentlich für die Ausbildung ist. Damit liegt eine Bildungsmaßnahme vor, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung trägt, als auch den Bereich der privaten Lebensführung betrifft, und ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern auch die berufliche Notwendigkeit erforderlich, und ist daher das Vorliegen der beruflichen Notwendigkeit der Ausbildung zu prüfen.

Für die berufliche Notwendigkeit spricht, wenn der Arbeitgeber einen Teil der Kurskosten trägt. Offensichtlich ist, dass der Dienstgeber die Kosten der Ausbildung zum Integrativen Kinesiologen nicht übernommen hat.

Grundsätzlich sind die gegenständlichen Aufwendungen daher als Aufwendungen für die Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und in einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interesse herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH vom 6.11.1990, 90/14/0176 und vom 28.2.1995, 94/14/0195).

Auch wenn man davon ausgeht, dass es sich bei den vorliegenden Aufwendungen für die Ausbildung um solche handelt, die zwar zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen dienlich sind, können sie jedoch auf Grund des Aufteilungsverbotes ebenfalls insgesamt nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Zur im Verwaltungsverfahren aufgeworfenen Frage, ob die beantragten Werbungskosten betreffend Ausbildung auch vorweggenommene Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer vom Bw. beabsichtigten freiberuflichen Tätigkeit darstellen könnten, ist darauf hinzuweisen, dass auch in diesem Fall die im § 4 Abs. 4 Z 7 (wie bei den Werbungskosten im § 16 Abs. 1 Z 10) normierten Voraussetzungen für den Abzug der **Ausbildungskosten**, nämlich der Zusammenhang mit dem vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder zu diesem artverwandten Beruf, sowie die Notwendigkeit des Aufwandes, wenn dieser seiner Art nach nicht nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt, vorliegen müssen.

Da aber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenat auch die berufliche Notwendigkeit des Aufwandes zu prüfen war, und das Ergebnis der Prüfung eine berufliche Notwendigkeit des beantragten gegenständlichen Aufwendungen nicht ergab, konnten schon aus diesem Grund vorweggenommene Betriebsausgaben nicht berücksichtigt werden.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. Februar 2004