



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des I, vertreten durch D vom 30. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch R, vom 13. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In den Anlagen zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1999 und 2000 machte der Berufungswerber Aufwendungen für Schulungen, Diäten, Nächtigungen und Kilometergelder als Anlaufkosten für das Gewerbe der "Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit" als Betriebsausgaben geltend sowie im Jahr 2000 eine Spende an die Kinderkrebshilfe Salzburg.

Die Abgabenbehörde erster Instanz richtete in der Folge einen Bedenkenvorhalt an den Berufungswerber und forderte diesen auf eine Stellungnahme zur Rechtansicht der

Abgabenbehörde erster Instanz abzugeben, wonach die vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von ATS 40.557,- im Jahr 1999 bzw. ATS 95.960,- im Jahr 2000 keine Betriebsausgaben seien, weil diese Aufwendungen ausschließlich Ausbildungskosten für die Erlangung der Kenntnisse zur Ausübung der vorhin angeführten gewerblichen Tätigkeit seien und daher nicht als Betriebsausgaben gemäß § 4 EStG 1988 abgesetzt werden könnten.

In Beantwortung des Bedenkenvorhalts führte der Berufungswerber unter anderem aus, dass die von ihm als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen Anlaufkosten für die Ausübung seiner gewerblichen Tätigkeit "Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit" seien. Er habe im Jahr 1999 den Entschluss gefasst sich bei der Arbeit mit Menschen weiterzubilden um sich so eine zweite Existenz aufzubauen. Diese Art der Arbeit mit Menschen sei kein Lehrberuf, sondern ergäbe sich aus der jahrelangen Praxis im Umgang mit Menschen. Durch seine gezielte Weiterbildung auf diesem Gebiete, die er ab dem Jahr 1999 betrieben hätte, sei es ihm jetzt möglich die gewerbliche Tätigkeit "Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit" auszuüben. Bei den angefallenen Aufwendungen handle es sich um Vorweg Betriebsausgaben als Anlaufkosten, welche ihm die Möglichkeit geben würde, in einem Gewerbe zu arbeiten, das sich sehr gewinnbringend entwickelt habe. Bei der Fa. L an welcher er beteiligt sei, wäre bereits im zweiten Halbjahr 2001 ein Umsatz von ATS 175.000,- erzielt worden. Im Jahr 2002 entwickle sich das Geschäft überaus gut. Es werde daher beantragt die angefallenen Aufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die geltend gemachten Aufwendungen wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz in beiden Jahren nicht anerkannt.

In der Begründung zur Versagung der Aufwendungen für das Jahr 1999 bzw. 2000 wurde unter anderem ausgeführt, dass die geltend gemachten Aufwendungen zur Gänze Ausbildungskosten darstellten und daher nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig seien. In diesem Zusammenhang werde auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 10. 07. 1996, 94/15/0011 und vom 23. 11. 2000, 96/15/0233) verwiesen. Anlaufkosten seien vor allem Kosten für den Aufbau der Betriebsorganisation, Personalbeschaffung, Marktanalysen, Einführungswerbung, behördliche Bewilligungen und Gutachten sowie die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Gewinnung von Kunden. Darunter seien aber die geltend gemachten Aufwendungen nicht zu subsumieren und würden daher keine Betriebsausgaben darstellen. Der geltend gemachte Aufwand für die Spende an die Kinderkrebshilfe im Jahr 2000 falle unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 und sei daher nicht anzuerkennen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien daher in den Jahren 1999 und 2000 mit 0,- festzusetzen gewesen.

Es wurde sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 1999 als auch gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 berufen und unter anderem ausgeführt, dass man nach Rücksprache mit dem Berufungswerber zur Ansicht gelangt sei, dass der Besuch der Kurse und Seminare sowie der diversen Trainings nicht ausschließlich mit der Gründung des Gewerbes "Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit" im Zusammenhang stünden, da der Berufungswerber in seiner nichtselbstständigen Tätigkeit als Leiter des Stadtbauamtes der Stadtgemeinde B mit dem Umgang und Führung von Menschen täglich konfrontiert werde. Um diese Aufgabe bewältigen zu können und zur Sicherung des Arbeitsplatzes seien die aufgewendeten Fortbildungsmaßnahmen von enormer Wichtigkeit. Es gäbe daher eine gewisse Verquickung zwischen der nichtselbstständigen bzw. der gewerblichen Tätigkeit. Des Weiteren werde im Kommentar Dr. Dorald darauf verwiesen, dass Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit Betriebsausgaben seien, wenn die Eröffnung eines Betriebes beabsichtigt sei. Da dies vom Berufungswerber von vornherein beabsichtigt gewesen sei, sei es notwendig gewesen die diversen Kurse, Trainings und Seminare zu besuchen um eine entsprechende Basis für die Ausübung der gewerblichen Tätigkeit zu erlangen. Auf Grund der Darlegungen werde ersucht, die in den Jahren 1999 und 2000 entstandenen Aufwendungen je zu Hälften als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen.

Hinsichtlich der Spende an die Kinderkrebshilfe werde ausgeführt, dass die Empfängerin den begünstigten Empfängerkreis im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 angehöre und daher als Sonderausgabe abzugsfähig sei.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg; UFS Salzburg) vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Betriebsausgaben

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Zu den Kosten der Lebensführung gehören auch Ausbildungskosten, die daher im Gegensatz zu den Fortbildungskosten grundsätzlich weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig sind (VwGH 21.3.1996, 93/15/0201).

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Durch das StRefG 2000 wurden mit Wirkung ab der Veranlagung 2000 die Regelungen der §§ 4 Abs. 4 Z 7 und 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eingeführt, die eine (eingeschränkte) Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten normieren. Ergänzend wird in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBI. I Nr. 106/1999 bestimmt, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sind.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Ausbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Maßgebend ist die konkrete Einkunftsquelle (zB das konkrete Dienstverhältnis, die konkrete betriebliche Tätigkeit).

Es steht nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg fest, dass der Berufungswerber als Leiter des Baudirektion der Stadtgemeinde B einen Beruf ausübt, der mit der Tätigkeit eines Energetikers in keiner Weise verwandt ist. Für den unabhängigen Finanzsenat ist entscheidend, dass der Berufungswerber vor Abschluss der Ausbildung zum Energetiker den Beruf des Energetikers nicht ausgeübt hatte und mangels einer Ausbildung auch nicht ausüben konnte. In der Beantwortung des Vorhaltes der Abgabenbehörde erster Instanz sowie in der Berufung wurde eingewendet, dass die Ausgaben als Vorbereitungshandlungen für die Tätigkeit als Energetiker anzusehen wären und daher zur Gänze bzw. zur Hälfte als vorweggenommene Betriebsausgaben absetzbar seien.

Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit können Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewinnbetriebes tatsächlich beabsichtigt ist (vgl. Doralt¹¹, EStG 1988, § 4 Tz 235). Wenn der Berufungswerber darauf verweist, Betriebsausgaben könnten auch vorliegen, wenn die entsprechenden Einnahmen erst später anfallen, dann ist dem entgegenzuhalten, dass Ausbildungskosten keine Betriebsausgaben sind, sondern zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 steuerlich unbeachtlichen Kosten der privaten Lebensführung zählen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist, wie bereits ausgeführt, ein Veranlassungszusammenhang mit einer ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Vorweggenommene Betriebsausgaben beziehen sich nicht

auf die ausgeübte Tätigkeit und können daher nicht gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 Berücksichtigung finden. Wie bereits ausgeführt, ist die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können.

In diesem Zusammenhang wird um Wiederholungen zu vermeiden auf die nachfolgenden Ausführungen zu Punkt B) und C) Werbungskosten – Streitjahr 1999 und Streitjahr 2000 verwiesen.

Die geltend gemachten Aufwendungen sind nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg weder zur Gänze als Betriebsausgaben absetzbar, wie der Berufungswerber diese Ansicht vertritt noch zu 50%, wie dies der Parteienvertreter in der Berufung beantragte, weil keine Anlaufkosten für eine betriebliche Tätigkeit vorliegen, sondern Ausbildungskosten für die zukünftige Ausübung der gewerblichen Tätigkeit eines Energethikers. Anlaufkosten und damit Betriebsausgaben würden dann vorliegen, wenn Aufwendungen zur Gewinnung von notwendigen Betriebsmitteln getätigt werden und sei es auch durch eine werbende Tätigkeit (siehe Doralt EStG¹¹, § 4, Tz 235 unser Hinweis auf VwGH 02. 11. 1951, 2717/49), wie die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Begründung zutreffend ausgeführt hat. Nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind Ausbildungskosten für die zukünftige Ausübung der gewerblichen Tätigkeit eines Energethikers.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

B) Werbungskosten – Streitjahr 1999

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden, die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988, idF BGBI. I 28/1999).

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988, idF BGBI. I 28/1999).

Werbungskosten sind Wertabgaben (Geld oder geldwerte Güter), die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (kausaler

Werbungskostenbegriff). Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit – im gegenständlichen Verfahren mit einer nichtselbständigen Tätigkeit – stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen sowie
- unter kein Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen (siehe Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Allgemein, Tz 2).

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung zählten bis einschließlich der am 31. Dezember 1999 endenden Lohnzahlungszeiträume Aufwendungen für die Berufsausbildung zu den nicht abziehbaren Ausgaben für die Lebensführung, solche für die Berufsförderung zu den Werbungskosten. Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlernung eines Berufes. Hingegen sind Fortbildungskosten, die durch die Weiterbildung im erlernten Beruf erwachsen, als Werbungskosten abzugsfähig. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich aber nur dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsförderung kann jeweils nur in Bezug auf einen bestimmten Abgabepflichtigen getroffen werden (siehe Erkenntnisse vom 19. Februar 2002, 95/14/0002, und 0003, und vom 20. September 2001, 96/15/0233).

Entscheidend für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsförderung ist die Beantwortung der Frage, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und ob die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen oder der Verbesserung von Fähigkeiten und Kenntnissen in der Ausübung des bisherigen Berufes, sei es auch in einer qualifizierteren Stellung (z.B. Geselle - Meister im selben Handwerk; Rechtsanwaltsanwärter - Rechtsanwalt, Universitätsassistent - Universitätsdozent) dienten. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und Berufsgepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 30. Jänner 1990, 89/14/0227, und vom 28. Oktober 2004, 2004/15/0118, m.w.N.).

Für die nach diesen Gesichtspunkten vorzunehmende Beurteilung ob eine Berufsidentität zwischen den vom Berufungswerber ausgeübten Beruf des **Leiters der Baudirektion** der Stadt B und dem Berufsbild des **Energethiker** besteht und damit abzugsfähige Werbungskosten vorliegen, sind diese Berufsbilder zu vergleichen.

Die Stadtbaudirektion, deren Leiter der Berufungswerber ist, leitet das Stadtbauamt. Zu seinen Aufgabenbereich zählen u. a. folgende Agenden w:

- Baubewilligungen

- Bebauungsplan
- Flächenwidmungsplan
- Ortsbildgestaltung
- Straßenbau
- Verkehrsplanung
- Angelegenheiten der Wildbach- und Lawinenverbauung

Weiters zählen dazu die Aufgabenbereiche

- Energie
- Kanal, Wasser (Interessentenbeiträge)
- Feuerpolizei
- Güter- und Interessentenwege
- Straßen- und Orientierungsnummern
- Grundverkehrsbescheinigungen
- Straßenverkehr

Die Stadtbaudirektion leitet das Stadtbauamt. Das Stadtbauamt ist maßgeblich an der inhaltlich strategischen Ausrichtung in grundsätzlichen Fragen der Stadtentwicklung und Stadtplanung beteiligt. Es ist die zentrale Koordinations- und Informationsdrehscheibe für die Belange der Bewohner einer Stadt. In seiner Tätigkeit als **Leiter des Stadtbauamtes** ist daher der Berufswerber im Wesentlichen täglich mit dem Umgang mit Menschen und der Führung von Menschen – in der Stadtbaudirektion sind nach der Homepage der Stadtgemeinde B derzeit drei weitere Personen beschäftigt – konfrontiert.

Unter dem Begriff "Energethiker" (www.dienstleister.at/berufsgruppen/humanenergethiker) sind vier Berufsgruppen der Allgemeinen Fachgruppe zusammenfasst:

- Humanenergethiker
- Raumenergethiker
- Erstellen von Horoskopen (Astrologen)
- Tierenergethiker

Alle bieten eine Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit an.

Das **Berufsbild** des Energethikers ist hauptsächlich von dem Wunsch des Menschen nach ganzheitlichem Wohlbefinden geprägt. Dabei spielt ein harmonisches (Zusammen) leben im

Einklang mit der Umwelt eine genau so große Rolle wie das eigene, kraftvolle, vitale Leben. Aus diesem Grund setzt sich der Begriff Energetik auch aus den Worten Energie und Ethik zusammen.

Der **Beruf** umfasst Tätigkeiten, die sich auf das derzeit noch nicht wissenschaftlich erfassbare Energiefeld, das alles umgibt und durchdringt, beziehen und schließt jede Form von Lebensenergie, Energielenkung und Energiefluss mit ein.

Energetiker begleiten Menschen zu einer körperlichen und energetischen Ausgeglichenheit und tragen damit zu einer deutlichen Verbesserung des Wohlbefindens bei, das durch Blockaden im Körper gemindert ist. Durch die Wiederherstellung des optimalen Energieflusses der körpereigenen Energie können alle energetischen Systeme wieder ins Gleichgewicht geführt werden und verhelfen so zu neuer Vitalität und Freude am Leben. Die Energetiker können somit bei Blockaden helfen. Aus diesen können sich nämlich nach längerem Bestehen körperliche und seelische Krankheitsbilder entwickeln. Begleitend können die verschiedenen Techniken z.B. zur Stressbewältigung im Alltag, bei Hyperaktivität und Lernschwäche, sowie bei körperlichen Disharmonien eingesetzt werden.

Es wird dabei ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sämtliche Maßnahmen der Energetiker sowie die Auswahl der Techniken keine Heilbehandlung im schulmedizinischen Sinne darstellen. Deshalb ist die Arbeit des Energetikers auch keinesfalls ein Ersatz für die ärztliche oder psychologische Diagnose und Behandlung. Sie stellt jedoch eine ideale Ergänzung im Bereich der feinstofflichen Energiebehandlung dar, verbessert das Wohlbefinden und aktiviert die Selbstheilungskräfte des eigenen Körpers.

Zugangsberechtigung (Ausbildung, wer darf/kann was)

Derzeit keine Zugangsbeschränkung, jeder darf ohne Vorkenntnisse ein Gewerbe anmelden. Seriöse Energetiker können aber durchwegs auf längere Ausbildungen verweisen.

Das **Berufsbild** wird unter anderem wie folgt beschrieben:

(siehe portal.wko.at – Suche Energetiker)

Das vorliegende **Berufsbild** gilt für alle Personen, die im Rahmen des freien Gewerbes „Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit mittels einer oder mehrerer der im Anhang „Methodenkatalog Humanenergetik“ in der jeweils gültigen Fassung angeführten Methoden tätig sind.

Es dient in erster Linie dazu:

- ein klares berufliches Selbstverständnis zu fördern,
- die Möglichkeiten und Grenzen der gewerblichen Tätigkeit zu definieren und
- den Gewerbetreibenden einen Katalog der dem Berufsbild Humanenergetik zugeordneten Methoden zu geben.

Die Ausübung des Berufes umfasst alle Tätigkeiten, die sich auf das wissenschaftlich derzeit noch nicht erfassbare Energiefeld, das alles umgibt und durchdringt, beziehen und schließt jede Form von Lebensenergie, Energielenkung und Energiefluss mit ein.

Die Hilfestellung erfolgt in folgenden Schritten:

- Die Erhebung des energetischen Zustands durch Erfassung der Vorgeschichte der Klient/Innen.
- Die Untersuchung auf das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen von Blockaden, Fülle- oder Leerezuständen der Energieflüsse bzw. Über- oder Unteraktivität des Energiesystems.
- Die Beurteilung der in Punkt 2. angeführten Zustände unter Verwendung energetischer Hilfsmittel wie z.B. Tensor, Muskeltest, Biofeedback etc.
- Die Anwendung der im Anhang genannten, energetischen Methoden einschließlich der Anwendung energetischer Substanzen (z.B. Blütenessenzen und andere komplementärmedizinische Substanzen im Sinne des § 1 Abs 3 Z 9 Arzneimittelgesetz, die keine Arzneimittel sind und nicht unter das Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz (LMSVG, BGBI I Nr. 13/2006) fallen).
- Die Zuführung, der zur Selbstheilung benötigten Energien, bzw. die Zuführung, Lenkung oder Ableitung der Energien, um eine Wiederherstellung der körperlichen und energetischen Ausgewogenheit und die damit verbundene Verbesserung des geistigen, seelischen, körperlichen und sozialen Wohlbefindens zu erreichen.
- Die Gesundheitsförderung und Gesundheitserhaltung mit den im Anhang genannten, energetischen Methoden.
- Die Empfehlung bzw. Herstellung energetischer Substanzen und Behelfe zur Abgabe an die Klient/Innen, sofern sie keine Medizinprodukte im Sinne des Medizinproduktegesetzes oder Arzneimittel im Sinne des Arzneimittelgesetzes darstellen.

Grenzen des Tätigkeitsbereiches

Von der Ausübung des Berufes sind alle Tätigkeiten ausgeschlossen, die in den Vorbehaltsbereich reglementierter Gewerbe oder freier Berufe fallen.

Insbesondere ist zu beachten:

Humanenergetiker/Innen sind nicht zur Ausübung von medizinischen Tätigkeiten berechtigt. Diese fallen in den Vorbehaltsbereich des ärztlichen Berufes, der gemäß § 2 Abs. 2 Ärztegesetz wie folgt definiert ist:

„Die Ausübung des ärztlichen Berufes umfasst jede auf medizinisch-wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird, insbesondere

1. die Untersuchung auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen von körperlichen und psychischen Krankheiten oder Störungen, von Behinderungen oder Missbildungen und Anomalien, die krankhafter Natur sind;
 2. die Beurteilung von in Z 1 angeführten Zuständen bei Verwendung medizinisch-diagnostischer Hilfsmittel;
 3. die Behandlung solcher Zustände (Z 1);
 4. die Vornahme operativer Eingriffe einschließlich der Entnahme oder Infusion von Blut;
 5. die Vorbeugung von Erkrankungen;
 6. die Geburtshilfe sowie die Anwendung von Maßnahmen der medizinischen Fortpflanzungshilfe;
 7. die Verordnung von Heilmitteln, Heilbehelfen und medizinisch-diagnostischen Hilfsmitteln;
 8. die Vornahme von Leichenöffnungen.“
- Humanenergetiker/Innen sind nicht zur Durchführung von individueller Beratung, Coaching und Betreuung von Menschen im Zusammenhang mit Persönlichkeitsthemen, beruflichen Themen, Lebensabschnittsthemen, persönlichen und sozialen Beziehungen sowie Kommunikationsthemen im Sinne des reglementierten Gewerbes Lebens- und Sozialberatung berechtigt, deren fachgerechte Durchführung die Erbringung des in der Lebens- und Sozialberatungsverordnung (BGBI.II Nr. 140/2003 idF BGBI. II Nr. 112/2006) angeführten Befähigungsnachweis voraussetzt.
 - Humanenergetiker/Innen sind nicht zur bewussten und geplanten Behandlung von psychosozial oder auch psychosomatisch bedingten Verhaltensstörungen und Leidenszuständen mit wissenschaftlich-psychotherapeutischen Methoden berechtigt. Die fachgerechte Durchführung der Psychotherapie erfordert die Ausbildung zum Psychotherapeuten, die durch das Psychotherapiegesetz (BGBI. Nr. 361/1990 idF BGBI. I Nr. 98/2001) geregelt ist.
 - Humanenergetiker/Innen sind nicht zu Tätigkeiten berechtigt, die dem physiotherapeutischen Dienst zuzuordnen und durch das MTD-Gesetz geregelt sind. Dazu zählen gemäß § 2 Abs 1 MTD-Gesetz insbesondere alle Arten von Bewegungstherapie, manuelle Therapie der Gelenke, Heilmassagen, Reflexzonentherapien, Lymphdrainagen, Ultraschalltherapie, Atemtherapie, alle elektro-, thermo-, photo-, hydround balneotherapeutischen Maßnahmen sowie berufsspezifische Befundungsverfahren.
 - Die gewerbliche Tätigkeit der Humanenergetiker/Innen schließt insbesondere auch alle Tätigkeiten aus, die den reglementierten Gewerben der Massage und der Kosmetik (Schönheitspflege) vorbehalten sind. Dazu zählen auch Massagetechniken, die mit Shiatsu

oder Akupressur vergleichbar sind, oder solche Tätigkeiten, die dem Massagegewerbe oder dem Kosmetik-Gewerbe vorbehaltene Kenntnisse der Hygiene erfordern.

Für das **Streitjahr 1999** gelangt der Referent des UFS, Salzburg zur Ansicht, dass **keine Berufsidentität** zwischen den vom Berufungswerber ausgeübten Beruf als **Leiters der Baudirektion** der Stadt B und dem Berufsbild des **Energethiker** besteht.

Es besteht deshalb **keine Berufsidentität**, da der "Beruf" des Energethikers von dem Wunsch des Menschen nach ganzheitlichem Wohlbefinden getragen ist um den zu betreuenden Personen zu einer körperlichen und energetischen Ausgeglichenheit zu verhelfen sowie Blockaden im Körper mindert **und nicht** an der inhaltlich strategischen Ausrichtung der Stadtentwicklung und Stadtplanung maßgeblich beteiligt ist, wie dies ein Leiter der Baudirektion einer Stadt ist. Die Tätigkeit eines Energethikers dient der Wiederherstellung des optimalen Energieflusses der körpereigenen Energie um die zu betreuenden Personen wieder ins Gleichgewicht zu führen und so zu neuer Vitalität und Freude am Leben verhilft **und wirkt nicht** an der Stadtentwicklung, der Stadtplanung, der Ortsbildgestaltung, den Straßenbau, der Verkehrsplanung mit **oder arbeitet** Bebauungspläne und Flächenwidmungspläne aus **und ist nicht** maßgeblicher Ansprechpartner für die Erteilung von Baubewilligungen sowie Ansprechperson in Angelegenheiten der Wildbach- und Lawinenverbauung und führt zudem Menschen, die in der Baudirektion arbeiten, wie dies die Tätigkeit eines Leiters einer Baudirektion einer Stadt erfordert.

Der vom Parteienvertreter vorgetragene Umstand, dass die in Rede stehende Ausbildung auch der Arbeit als Leiter des Bauamtes der Stadtgemeinde B "zugute" komme, ändert an dieser Beurteilung nichts. Entscheidend für die Wertung als Berufsausbildung und nicht als berufliche Fortbildung ist, dass der Berufungswerber durch den Abschluss der in Rede stehenden Ausbildung eine neue Grundlage für die sodann auf diesem „Abschluss“ beruhende und nicht auf den Beruf als Leiter des Bauamtes beschränkte Berufstätigkeit geschaffen hat. Die durch die in Rede stehende Ausbildung erweiterten Lebenschancen lagen im gegenständlichen Verfahren im Bereich eines neuen, vom Beruf eines Leiters der Baudirektion unterschiedlichen Berufes und damit außerhalb der Sphäre der Einkunftsquelle, deren Erhaltung die berufliche Fortbildung dienen soll (vgl. Erkenntnis vom 21. März 1996, 93/15/0201).

Die vom Berufungswerber absolvierte Ausbildung dient der Erlangung eines anderen Berufes, als den bereits ausgeübten Beruf eines Leiters des Stadtbauamtes in der Stadtgemeinde B, nämlich dem eines Energethikers.

Die beantragte Absetzung von 50% der angefallenen Aufwendungen in Höhe von ATS 20.278,38 als Werbungskosten im Jahr 1999 war daher zu versagen.

C) Werbungskosten – Streitjahr 2000

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988, idF BGBI. I 28/1999).

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

(§ 16 Abs. 1 Z 10, Satz 1 EStG 1988, idF BGBl I Nr. 106/1999 anzuwenden ab 1. 1. 2000 § 124b Z 43, idF BGBI I Nr. 106/1999).

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung zählten bis zur Novelle des EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBI. I Nr. 106/1999, welche insoweit erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 bzw. erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1999 enden, anzuwenden ist (§ 124b Z 39 und 43 EStG 1988).

Aufwendungen für die Berufsausbildung zu den nicht abziehbaren Ausgaben für die Lebensführung, solche für die Berufsfortbildung zu den Werbungskosten. Während die Berufsausbildung dem Erlernen eines Berufes dient, dient die Berufsfortbildung der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten. Eine Berufsfortbildung liegt somit vor, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Mit Einfügung der Ziffer 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden. Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen. Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage sollen u. a. Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen sein, was nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aber dann nicht zutrifft, wenn im Rahmen der ausgeübten Einkunftsquelle eine entsprechende psychologische Schulung erforderlich ist (vgl. zum Ganzen mit weiterführenden Hinweisen Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz. 1 und 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10).

Nach dem, erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1999 enden (§ 124b Z. 43 EStG 1988), anzuwendenden, mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBI. I Nr. 106/1999, eingefügten § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 stellen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten dar.

Der Begriff der "verwandten" Tätigkeit ist im Gesetz nicht definiert. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeitsart verwandt ist, bestimmt sich nach der **Verkehrsauffassung**. Für eine artverwandte Tätigkeit spricht, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (VwGH vom 3. November 2005, 2003/15/0064, m. w. N. und Wiedergabe der Erläuterungen zur Regierungsvorlage). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (03. 11. 2005, 2003/15/0064) liegen jedenfalls dann verwandte Tätigkeiten vor, wenn

Die Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden (z. B. Friseurin und Kosmetikerin, Dachdecker und Spengler) oder

Die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (z. B. Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV- Berater)

Ob die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordern, ist an Hand des Berufsbildes bzw. des Inhaltes der Ausbildungsmaßnahmen zu diesen Berufen zu beurteilen. Eine wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten ist ein Indiz für eine artverwandte Tätigkeit, wie z. B.

Aufwendungen eines Technikers im Zusammenhang mit der Ablegung der Ziviltechnikerprüfung,

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ablegung einer Beamten-Aufstiegsprüfung oder dem Besuch einer AHS (BHS) oder einem einschlägigen Universitätsstudium durch öffentlich Bedienstete (siehe Taucher, FJ 2005, 341 f.).

Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder artverwandten Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22. 09. 2005, 2003/14/0090, vom 03. 11. 2005, 2003/15/0064). Darüber hinaus reicht aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit aus (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 10 Tz 2).

Der Parteienvertreter macht geltend, dass der Berufungswerber in seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Leiter des Stadtbauamtes der Stadtgemeinde B täglich mit dem Umgang und der Führung von Menschen konfrontiert sei. Um diese Aufgabe bewältigen zu können seien die

aufgewendeten Fortbildungsmaßnahmen von enormer Wichtigkeit und dienten der Sicherung des Arbeitsplatzes.

Dieser Ansicht ist vorerst zu erwidern, dass der Berufungswerber selbst nicht von einer Fortbildungsmaßnahme im Rahmen seiner nicht selbständigen Tätigkeit als Leiter des Stadtbauamtes ausging, sondern in der Beantwortung des Bedenkenvorhaltes des Finanzamtes vom 16. Juli 2002 ausführte, dass er im Jahr 1999 den Entschluss gefasst habe sich bei der Arbeit mit Menschen weiterzubilden um sich so eine zweite Existenz aufzubauen. Durch seine gezielte Weiterbildung auf diesem Gebiete, die er ab dem Jahr 1999 betrieben hätte, sei es ihm jetzt möglich die gewerbliche Tätigkeit "Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit" auszuüben. Der Berufungswerber ging im Übrigen davon aus, dass diese Aufwendungen Anlaufkosten für seine gewerbliche Tätigkeit wären und daher zur Gänze als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Unabhängig von diesen unterschiedlichen Ansichten zur Absetzbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben bzw. Betriebsausgaben und Werbungskosten, ist für die Beurteilung ob abzugsfähige Werbungskosten im Jahr 2000 vorliegen oder nicht, eine von der Verkehrsauffassung bestimmte Beurteilung ab dem Jahr 2000 vorzunehmen, ob die im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübte Tätigkeit des Leiters eines Stadtbauamtes und die Ausübung des freien Gewerbes als Energethiker „**verwandt**“ ist.

Gegen eine artverwandte Tätigkeit spricht, nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg zunächst, dass diese beiden Berufe (Tätigkeiten) weder gemeinsam am Markt angeboten werden noch im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern. In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen zur Berufsidentität zwischen den vom Berufungswerber ausgeübten Beruf als Leiters der Baudirektion der Stadt B und dem Berufsbild des **Energethiker** verwiesen, welches nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg dazu führt, dass beide Berufe (Tätigkeiten) nicht gemeinsam am Markt angeboten werden.

Das die Tätigkeit eines Leiters einer Baudirektion völlig andere Kenntnisse verlangt als der Beruf eines Energethikers, ergibt sich nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg einerseits aus dem Aufgabenbereich den der Berufungswerber im Rahmen seiner Tätigkeit für die Stadtgemeinde B zu erfüllen hat und andererseits dem Berufsbild des Energethikers. Dass ein grundlegender Unterschied zwischen der Tätigkeit eines Leiters einer Baudirektion einer Stadtgemeinde und der Ausübung des freien Gewerbes eines Energethikers, dessen Ziel es ist die Wiederherstellung des optimalen Energieflusses der körpereigenen Energie der von betreuenden Personen wieder ins Gleichgewicht zu führen und so zu neuer Vitalität und Freude am Leben verhelfen soll, besteht und damit diese beiden Berufe nicht „verwandt“ sind, ergibt sich aus der Beurteilung dieser beiden Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung. Nach

der Verkehrsauffassung sind diese Berufe nicht als „verwandte“ Berufe anzusehen, sondern zwei völlig von einander getrennt auszuübende Berufe. In diesem Zusammenhang wird um Wiederholungen zu vermeiden auf die Ausführungen zur nicht bestehenden Berufidentität unter Punkt B) - verwiesen.

Die beantragte Absetzung von 50% der angefallenen Aufwendungen in Höhe von ATS 47.980,03 als Werbungskosten im Jahr 2000 war daher zu versagen.

C) Sonderausgaben

Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6, soweit diese nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen, sind als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988), wenn deren Einrichtung zum begünstigten Empfängerkreis des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d und e des Einkommensteuergesetzes zu rechnen ist und im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht ist.

Der Berufungswerber leistete im Kalenderjahr 2000 eine Spende in Höhe von ATS 3.000,- (€ 218,02) an die Salzburger Kinderkrebshilfe und beantragte deren Absetzung.

Die Salzburger Kinderkrebshilfe zählt zu begünstigten Empfängerkreis des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d und e des Einkommensteuergesetzes (siehe AÖF Nr 62/1998 bzw. AÖF Nr. 87/2001), sodass die beantragte Absetzung der geleisteten Spende als Sonderausgabe abzugsfähig ist.

Der Berufung war in diesem Punkt stattzugeben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 1999 war abzuweisen, weil die beantragte Absetzung der Ausbildungskosten zum Energetiker weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 war teilweise statt zu geben, weil die Spende an die Salzburger Kinderkrebshilfe als Sonderausgabe absetzbar ist aber die beantragte Absetzung der Ausbildungskosten zum Energetiker weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 24. Juli 2008