



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende A. und die weiteren Mitglieder B. über die Berufung der Bw., vertreten durch Firma St., gegen den Bescheid des Finanzamtes C., vertreten durch Fa., betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 nach der am 30. November 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. war im Jahr 2002 in einer Steuerberatungskanzlei und in den Monaten Jänner und Februar als ärztliche Assistentin bei einem Facharzt für Frauenheilkunde beschäftigt.

Sie beantragte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 u.a. Fortbildungskosten in Höhe von 4.054,24 € als Werbungskosten.

Befragt zum Zusammenhang der Fortbildungskosten mit der beruflichen Tätigkeit und zur Vorlage geeigneter Nachweise (Kursbestätigungen, Zahlungsbelege) gab die Bw. im Schreiben vom 14. Jänner 2004 bekannt, dass es sich um die Fortbildung für Naturheilpraktiker nach energetischen Richtlinien handle, die im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als ärztliche Assistentin stehe. Die strittigen Werbungskosten setzen sich wie folgt zusammen:

- Bestätigung von PEN (Privatschule für Energetische Naturpraktiken) vom 26. Dezember 2002 über im Jahr 2002 regelmäßig besuchte Fortbildungsseminare zur Naturpraktikerin für Energiearbeit in Höhe von insgesamt 3.453,00 € (Anzahlung

872,00 €, Raten für März bis Dezember 2002 2.071,00 €, HUNA-Seminar 475,00 €, Arbeitsgerät Biotensor 35,00 €),

- Teilnahmebestätigung für ein Orthomolekular-Seminar im Gartenhotel Altmannsdorf in 1120 Wien für eine Person (Seminardauer von 5 Stunden) 25,00 €,
- Teilnahmebestätigung an der Veranstaltung D.-Therapieblockaden am 11. Oktober 2002 in Höhe von 30,00 €,
- Rechnung von Weight Watchers vom 5. April 2002 in Höhe von insgesamt 65,49 € (Kochen m. Points/aber wie? 13,00 €, Mediterrane Points 23,26 €, 3 B.Riegel insgesamt 13,77 €, Einkaufsratgeber 3,56 €, Restaurantführer 5,00 €, Versandkosten u.a. 6,90 €),
- Buchhandlung Müller & Steinicke: FB Homöo 122,00 € und 318,85 €,
- Missionsbuchhandlung St. Gabriel: Die fünf Tibeter 8,20 €,
- Beleg der Firma Plantas GmbH vom 22. August 2002 in Höhe von 31,70 €.

Das Finanzamt erließ am 3. Februar 2004 für das Jahr 2002 einen

Einkommensteuerbescheid, wobei die geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bw. im betroffenen Zeitraum bei einer Steuerberatungskanzlei beschäftigt gewesen sei. Eine Fortbildung im medizinischen Bereich stehe daher in keinem Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit.

In der dagegen eingebrachten **Berufung** vom 4. März 2004 entgegnete die Bw., dass sie neben ihrer beruflichen Tätigkeit in einer Steuerberatungskanzlei auch eine berufliche Tätigkeit als ärztliche Assistentin bei Herrn E. als weitere Beschäftigung habe und die Fortbildungskosten im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als ärztliche Assistentin stünden.

Die abweisende **Berufungsvorentscheidung** vom 16. August 2004 begründete das Finanzamt wie folgt:

"...Sie waren vom 25.09.2001 bis zum 28.02.2002 – neben Ihrer Tätigkeit in der Steuerberatungskanzlei Z. – geringfügig bei e. als Sprechstundenhilfe beschäftigt. Aus der Rechnung der Privatschule Klein-Borges GmbH vom 26.12.2002 geht hervor, dass Sie neben einer Anzahlung ab März 2002 monatliche Raten von März bis Dezember 2002 zu je 207,10 € für den Schulbesuch für das Jahr 2002 bezahlt haben. Es kann daraus geschlossen werden, dass Sie das ganze Jahr 2002 über an der Schulung teilgenommen haben. Ihre Tätigkeit bei e. haben Sie aber bereits im Februar 2002 eingestellt. ...

Fortbildungskosten liegen vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Sie dienen dazu, in dem

bereits ausgeübten Beruf auf dem laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausbildung ermöglichen.

Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Erkenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Auf der Internetseite der besagten Naturpraktikerschule wird der Naturpraktiker für Energiearbeit wie folgt beschrieben:

Die moderne Medizin leistet Großartiges und Spektakuläres bei der Bekämpfung von Krankheiten. Ein großer Bereich des menschlichen Leids aber, dessen Ursache nicht unbedingt in einer erkennbaren Organschwäche liegt, sondern in einer Disharmonie der Lebensumstände, wird damit allerdings nicht erfasst, da eine ganzheitliche Sicht des Menschen dafür erforderlich ist. Der Naturpraktiker für Energiearbeit kann den Menschen dabei helfen, einen eigenen Ansatz für die Lösung ihrer Probleme zu finden, indem sie dazu gebracht werden, sich den Ursachen ihrer Probleme zu stellen....Die Privatschule für energetische Naturpraktiken wurde 1999 gegründet, um Menschen ausbilden zu können, die an naturheilkundlicher Energiearbeit interessiert sind. Die Naturheilkunde bietet vielfältige Möglichkeiten der Berufsausübung und diese werden dem Naturpraktiker für Energiearbeit an unserem Institut eröffnet. Das Arbeiten ist in dieser Richtung möglich mit dem Gewerbeschein: "Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit, u.a. mittels der Methoden von Dr. Bach, mittels Biofeedback oder Bioresonanz, mittels Auswahl von Farben, mittels Auswahl von Düften, mittels Auswahl von Lichtquellen, mittels Auswahl von Aromastoffen, mittels Auswahl von Edelsteinen, mittels Auswahl von Musik, mittels Mineralstoffberatung nach Dr. Schüßler unter Anwendung kinesiologischer Methoden mittels Interpretation der Aura". ..Selbstverständlich versteht sich dieser Beruf als ergänzend zur Schulmedizin und strebt eine für den Klienten zufriedenstellende Zusammenarbeit an."

Die Teilnahme an dem Seminar "Naturpraktiker für Energiearbeit" sei aufgrund der Ausbildungsinhalte und der Erlangung der Befähigung der Gewerbeberechtigung als Ausbildungsmaßnahme zur Erlernung eines anderen, neuen Berufes zu werten. Diese Ausbildung sei von ihrem Gesamthalt und von ihrer Zielsetzung weder auf die Aufgaben einer ärztlichen Assistentin/Sprechstundenhilfe zugeschnitten, noch begrenzt.

Ausbildungskosten seien nur abzugsfähig, wenn die ausgeübte Tätigkeit nach der

Verkehrsauffassung mit der Erlernten verwandt sei. Eine Verwandtschaft könne in diesem Fall nicht bejaht werden.

Zusammenfassend werde daher festgestellt, dass es sich bei den Kosten für die Ausbildung zur Naturpraktikerin für Energiearbeit und den damit im Zusammenhang stehenden anderen Veranstaltungen (Orthomolekular-Seminar u. dgl.) weder um abzugsfähige Fortbildungskosten noch um abzugsfähige Ausbildungskosten noch um Werbungskosten allgemeiner Natur handle, die für die Erhaltung der konkreten Einkunftsquelle beruflich notwendig wären.

Im **Vorlageantrag** vom 15. Dezember 2004 wird diesen Ausführungen Folgendes entgegengehalten:

Das Finanzamt versuche einen Gegensatz zwischen Schulmedizin und Alternativmedizin bzw. alternativen Heilmethoden zu konstruieren, der so groß wäre, dass daraus eine Verwandtschaft nicht zu bejahen wäre. Da sowohl die Schulmedizin als auch die alternativen Heilmethoden das gleich Ziel zum Inhalt hätten – nämlich die Heilung des Menschen – seien die Berufe jedenfalls als verwandte Berufe anzusehen. Die Zielidentität könne nicht geleugnet werden. In diesem Zusammenhang werde auf das Lohnsteuerprotokoll 2002 verwiesen, wonach die Aufwendungen für die Ausbildung zur systemischen Familientherapeutin für eine Pastoralassistentin als Werbungskostenabzug bejaht werde. Auch in diesem Fall sei die seelische Unterstützung bzw. die Heilung des Menschen identes Ziel. Wenn in diesem Fall eine Verwandtschaft der Berufe bejaht werde, so müsse das umso mehr gelten, wenn Schulmedizin und alternative Heilmethoden aufeinander treffen. Wenn die Verwandtschaft der Berufe gegeben sei, so sei die Abzugsfähigkeit dieser Fortbildungskosten zu bejahen, zumal die Bw. sowohl 2001 als auch 2002 als Arztassistentin gearbeitet habe. Gerade diese Arbeit habe ihr Interesse daran geweckt. Sie habe sich davon eine entsprechende Ausweitung ihrer beruflichen Möglichkeiten in diesem Berufszweig versprochen, denn eine Zusammenarbeit zwischen Ärzten und alternativen Naturheilpraktikern - im Angestelltenverhältnis als auch im Werkvertrag – sei keine Seltenheit mehr.

Im zweitinstanzlichen **Rechtsmittelverfahren** führte die Bw. im Schreiben vom 20. Juni 2005 hinsichtlich der Lehrgangsinhalte ihrer Ausbildung zur Naturheilpraktikerin folgende an: Bachblüten (Arbeit mit Pflanzen), Spagyrik (Pflanzentinkturen), Ernährungs- und Vitalstofflehre, Arbeit mit Farben und Farbpunktur, Arbeit mit Aromen, Arbeit mit Edelsteinen, Mineralstoffberatung nach Dr. Schüssler, Arbeit mit Reflexzonen, Biochemie, Anwendung von natürlichen Hausmitteln, Kinesiologie, traditionelle chinesische Medizin, Rückenentspannungsmassagen nach Breuss, Aromakosmetik. Der Lehrgangsinhalt des HUNA-Seminars sei die körperliche Energiearbeit, wie beispielsweise auch der Kinesiologie. Der Teilnehmerkreis dieser Lehrgänge umfasste Ärzte, Physiotherapeuten, Pfleger,

Krankenschwestern, ärztliche Assistentinnen, Heilmasseure. Eine Biosensor sei ein Messgerät, das elektromagnetische Schwingungen registriere. Der Lehrgangsinhalt des Orthomolekular-Seminars betreffe die Lehre von der Anwendung von konzentrierten Vitaminen und Mineralstoffen. Bei der Veranstaltung der Ärztin D. handle es sich um Elektroakupunktur nach Dr. Voll und Vitalfeldtherapie. Der Teilnehmerkreis umfasse die oben Genannten. Im Übrigen werden die Ausführungen vom Vorlageantrag wiederholt. Zur beruflichen Veranlassung der Weigt Watchers-Produkte wurde mitgeteilt, dass diese im Zusammenhang mit der Fortbildung bei der Ernährungsberatung zu sehen seien. Beigelegt wurde eine handschriftliche Liste, auf der die als Fachliteratur beantragten Buchtitel (teilweise auch die Autoren) angeführt sind. Eine Inhaltsangabe (Kurzbeschreibung) und eine berufliche Veranlassung liegen – wie von der Rechtsmittelbehörde gefordert – nicht vor. Unbeantwortet blieb auch die Frage, ob der Beruf der ärztlichen Assistentin in Zukunft ausgeübt wird.

In der am 30. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass die Bw. bereits in früheren Jahren auf dem medizinischen Sektor, und zwar als Heilmasseurin, tätig gewesen sei. Für die Beurteilung einer Fortbildung dürfe nicht nur ein Jahr isoliert, sondern müsse der gesamte Werdegang eines Menschen betrachtet werden. Die "Verwandtschaft" von Berufen wäre überdies von ihren Zielen her zu begründen, seien die Ziele - wie im gegenständlichen Fall, die Gesundheit bzw. das Wohlbefinden von Menschen – ident, so lägen verwandte Berufe vor.

Diesen Ausführungen hielt die Vertreterin des Finanzamtes im Wesentlichen entgegen, dass im gegenständlichen Fall der Veranlassungszusammenhang nicht gegeben sei. Der frühere Beruf als Heilmasseurin spiele keine Rolle, weil er im Jahr 2002 nicht ausgeübt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der Bw. beantragten Kosten der Ausbildung zur Naturpraktikerin für Energiearbeit Werbungskosten für Aus- oder Fortbildung darstellen (Ansicht der Bw.) oder den Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zuzuordnen sind und daher keine Abzugsfähigkeit gegeben ist (Ansicht des Finanzamtes).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen und sie müssen in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen. Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ergibt sich aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv

die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (BFH 28.11.1980, BStBl. 1981 II 368).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (idF Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999) sind Werbungskosten u.a. die Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit.

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.

Nach dem SteuerreformG 2000 zählen nunmehr sowohl Aus- als auch Fortbildungskosten zu den abzugsfähigen Werbungskosten, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf im Zusammenhang stehen. Maßgebend ist dabei die konkrete Tätigkeit des Steuerpflichtigen und nicht ein abstraktes Berufsbild, ebensowenig ein früher erlernter Beruf bzw. eine früher ausgeübte Tätigkeit (Doralt, EStG-Kommentar, § 16 Tz. 203/3).

Von Ausbildung ist grundsätzlich dann zu sprechen, wenn das in Schulen und Kursen vermittelte Wissen eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe darstellt und nicht nur der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf (=berufliche Fortbildung) dient. Fortbildungskosten müssen mit dem bisher ausgeübten Beruf im Zusammenhang stehen.

Im vorliegenden Fall erzielte die Bw. im Jahr 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Sprechstundenhilfe bei einem Facharzt (Jänner und Februar) und als Mitarbeiterin in einer Steuerberatungskanzlei (Jänner bis Dezember).

1) Ausbildung zur Naturpraktikerin für Energiearbeit als berufliche **Fortbildungsmaßnahme**:

Es ist zu überprüfen, inwieweit die streitgegenständliche Ausbildung im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf als Sprechstundenhilfe steht bzw. die angebotenen Lehrgangsinhalte geeignet waren, eine auf diese Berufsgruppe zugeschnittene Fortbildung darzustellen. Die Ansicht, dass ein Zusammenhang zur Tätigkeit als Angestellte in einer Steuerberatungskanzlei nicht gegeben sein kann, wird auch von der Rechtsmittelbehörde geteilt.

Abgesehen davon, dass die Bw nur in den Monaten Jänner und Februar des Streitjahres 2002 als Sprechstundenhilfe tätig war und schon allein aus diesem Grund kein Zusammenhang der ab März 2002 angefallenen Aufwendungen mit dem ausgeübten Beruf besteht, wäre aber die

Abzugsfähigkeit der Kosten auch dann zu verneinen, wenn die Bw. weiterhin ihren Beruf als Sprechstundenhilfe ausgeübt hätte.

Fortbildungskosten liegen vor, wenn der Steuerpflichtige einen Beruf ausübt und die Bildungsmaßnahme der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten bei Ausübung eben dieses Berufes dienen (VwGH-Erkenntnis vom 18.3.1986, 85/14/0156).

Eine Sprechstundenhilfe assistiert Ärzten bei allen Tätigkeiten rund um die Praxis und die Patienten. Eine Ausbildung zur Sprechstundenhilfe existiert nicht, es handelt sich um eine angelernte Kraft, die in der Regel für Schreibarbeiten, Terminvereinbarungen oder Telefondienste herangezogen wird.

Zum Berufsbild einer Naturpraktikerin gehört laut Homepage der Privatschule für energetische Naturpraktiken (www.web.utanet.at/kleinyby) die Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit, u.a. mittels der Methoden von Dr. Bach, mittels Biofeedback oder Bioresonanz, mittels Auswahl von Farben, mittels Auswahl von Düften, mittels Auswahl von Lichtquellen, mittels Auswahl von Aromastoffen, mittels Auswahl von Edelsteinen, mittels Auswahl von Musik, mittels Mineralstoffberatung nach Dr. Schüßler geleistet werden soll. Die beratende Tätigkeit eines Naturpraktikers besteht somit in der Bachblütenberatung, Arbeit mit Pflanzen, Arbeit mit Spagyrik, Ernährungs- und Vitalstofflehre, Mineralstoffberater nach Dr. Schüßler, Anwendung von natürlichen Hausmitteln und die Kunst des geistigen Heilens (HUNA). Die behandelnde Tätigkeit soll in der Arbeit mit Farben und Farbpunktur, mit Aromen, mit Edelsteinen, an Reflexzonen, mit Kinesiologie und mit traditionellen chinesischen Methoden bestehen.

Das aus den vorerwähnten Lehrinhalten gewonnene Wissen (über die Wirkung von Bachblüten, Ernährungs- und Vitalstofflehre, die Anwendung von natürlichen Hausmitteln usw.) entspricht jedenfalls nicht den Aufgabenbereichen einer Sprechstundenhilfe (als "rechte Hand" eines Arztes) bzw. ist nicht auf deren Tätigkeit zugeschnitten.

Gegen das Vorliegen einer berufsspezifischen Fortbildung spricht aber auch die Tatsache, dass die Naturpraktikerausbildung von Angehörigen verschiedenster Berufesgruppen (Ärzte, Physiotherapeuten, Pfleger, Krankenschwester, ärztliche Assistentin, Heilmasseure) besucht wurde (die somit auch unterschiedliche berufliche Ausbildungsziele bzw. –interessen verfolgen), woraus abgeleitet werden kann, dass das vermittelte Wissen nicht nur für Sprechstundenhilfen, sondern für einen breitgefächerten Teilnehmerkreis von Interesse sein kann.

2) Ausbildung zur Naturpraktikerin für Energiearbeit als **Ausbildungsmaßnahme**:

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

Da es sich im gegenständlichen Streitfall um die Absolvierung einer Ausbildungsmaßnahme handelt, ist hinsichtlich der Möglichkeit des Werbungskostenabzuges weiters zu prüfen, ob die Ausbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit der Bw. steht. Für die Qualifikation von steuerlich absetzbaren Ausbildungskosten ist die konkrete Einkunftsquelle maßgeblich (wie konkretes Dienstverhältnis, konkrete berufliche Tätigkeit), weil das Gesetz ausdrücklich auf den ausgeübten und nicht etwa auf den (früher) erlernten Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit abstellt.

Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen kommt daher den Berufungsausführungen, wonach die Bw. früher als Heilmasseurin gearbeitet habe, keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Auch gilt es im gegenständlichen Fall nicht die "Verwandtschaft" von Schulmedizin und alternativen Heilmethoden zu beurteilen, sondern ob bei einer Sprechstundenhilfe und einer Naturpraktikerin von verwandten Tätigkeiten auszugehen ist.

Eine Identität zwischen dem Beruf einer Sprechstundenhilfe mit dem einer Naturpraktikerin besteht jedenfalls nicht.

Ob ein Berufsbild mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit artverwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist nach der Verwaltungspraxis auszugehen, wenn die Tätigkeiten üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern. Beide Voraussetzungen sind nicht gegeben. Die Tätigkeit einer Sprechstundenhilfe und einer Naturpraktikerin werden üblicherweise nicht gemeinsam am Markt angeboten und unterscheiden sich die Kenntnisse und Fähigkeiten – wie sich aus vorstehenden Ausführungen ergibt – auch inhaltlich gravierend.

Es liegen somit weder berufsspezifische Fortbildungs- noch Ausbildungskosten vor, die mit der ausgeübten Tätigkeit artverwandt sind.

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

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 6. Dezember 2005