



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. E, Facharzt, in K, WStr. 46, vertreten durch Mag. Fluch Steuerberatungs-GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8600 Bruck an der Mur, Am Grazertor 1, vom 26. Februar 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes B, vom 17. Jänner und 14. Jänner 1997 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1994 bis 1995, vertreten durch Karl Rechberger, im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer nach der am 30. November 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird (im eingeschränkten Umfang) als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 8. Mai 2003, Zl. 99/15/0002, hat der Verwaltungsgerichtshof den im Wege einer Präsidentenbeschwerde angefochtenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 21. Oktober 1998, Zl. RV-067.97/1-8/97, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1993 bis 1995 im Umfang seiner Anfechtung (Einkommensteuer 1994 und 1995) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die belangte Behörde trotz ihrer Feststellung, dass eine vom Berufungswerber (Bw) in den Jahren 1994, 1995 durchgeführte **Indienreise** mangels Nachweises nicht ausschließlich durch den Betrieb des Mitbeteiligten – der Bw betreibt eine Ordination als HNO-Arzt und bezeichnet sich als Alternativmediziner – veranlasst gewesen ist, die dafür geltend gemachten Kosten entgegen dem Aufteilungsverbot des § 20 EStG 1988 (schätzungsweise) zur Hälfte als Betriebsausgaben anerkannt hat.

Dem lagen, soweit dies im Rahmen der noch aufrecht erhaltenen Berufungspunkte für das fortgesetzte Verfahren von Belang ist (s. Niederschrift zur Berufungsverhandlung vom 30.11.2005), folgende Feststellungen einer Betriebsprüfung für den Zeitraum 1994, 1995 zugrunde:

- 1.) Die für die Indienreise (18. Dezember 1994 bis 15. Jänner 1995) geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von rund S 60.000,00 – an dieser Reise hat auch die beim Bw als Ordinationsgehilfin beschäftigte Ehegattin teilgenommen – seien mit Ausnahme von Seminargebühren von rd S 1.100,00 betreffend ein 5-tägiges Seminar (25. Dezember bis 29. Dezember 1994) nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, weil diese Reise, die insgesamt 30 Tage gedauert hat, nicht ausschließlich beruflich veranlasst gewesen ist.
- 2.) Als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwendungen für einen UFO-Kongress in Düsseldorf im Jahr 1995 iHv rund S 49.800,00, von denen 50% auf die mitreisende Ehegattin entfielen, seien mangels Nachweises ihrer beruflichen Veranlassung steuerlich nicht anzuerkennen.

Dagegen wurde vom Bw, dessen Argumente aus dem abgabenbehördlichen Berufungsverfahren bzw. VwGH-Verfahren nachstehend zusammengefasst wiedergegeben werden, Folgendes vorgebracht:

Während der **Indienreise** habe er außerhalb der Teilnahme am 5-tägigen Seminar bei verschiedenen indischen Heilkundigen hospitiert, wobei diese Besuche aufgrund spontaner Einladungen erfolgt seien: So hätten er und seine Ehefrau in der Zeit vom 20. Dezember bis 23. Dezember 1994 bei einem Heiler in Madras (Arulmamani R. V. Raman) die Grundzüge des Erkennens von Krankheiten, aufbauend auf einer indischen Methode der Astrologie sowie deren karmische Ursachen und das Erkennen des Lebenszieles der betreffenden Person gelernt. Die Sitzungen hätten jeweils von 9.00 bis 12.00 Uhr und von 15.00 bis 21.00 Uhr gedauert.

Vom 30. Dezember 1994 bis 6. Jänner 1995 hätten sie im Ashram von Sai Baba, einem weltberühmten Heiler, mit zahlreichen anderen Anhängern seinen Sitzungen beigewohnt und mit geheilten Menschen vor und nach den Sitzungen Gespräche geführt. Die Sitzungen hätten einschließlich davor und danach stattgefunderner Meditationen von 9.00 bis 18.00 Uhr gedauert.

Vom 8. Jänner bis 13. Jänner 1995 seien der Bw und seine Ehefrau bei einem berühmten Ayurveda-Gelehrten (Shri Krishna Raj Mukhia) auf Goa gewesen, wo sie in die Grundbegriffe des Ayurveda, insbesondere in Verbindung mit dem Erkennen von Diagnosen über die Aura, eingeweiht worden seien. Die täglichen Sitzungen hätten von 8.00 bis 12.00 Uhr sowie von 16.00 bis 21.00 Uhr gedauert.

Der Bw wies ferner darauf hin, dass seine Ehegattin mit ihm auch in Europa einschlägige Fortbildungsveranstaltungen besucht habe, da sie in seiner Praxis selbstständig mit alternativen Heilmethoden arbeite. Einladungsschreiben der vor Ort besuchten Heilkundigen könne er nicht vorweisen, da es sich hier nicht um offizielle Veranstaltungen im Sinne von Seminaren oder Kongressen gehandelt habe. Methoden, wie den Abbau von karmischen Belastungen, könne man nur bei Geistheilern und Ärzten in Indien erlernen. Diese Methoden wende er auch in seiner Praxis an, was letztlich zu versteuerten Einnahmen führe.

Im VwGH-Verfahren (Gegenschrift zur Präsidentenbeschwerde) brachte der Bw vor, dass er sich als Ganzheitsmediziner verstehre, wobei er sich seit 20 Jahren intensiv mit der Anwendung von Heilmethoden beschäftige, die (vereinfacht ausgedrückt) eine ganzheitliche Be- trachtung des Menschen als Einheit von Körper, Geist und Seele zur Grundlage haben. Diese Heilmethoden würden im Rahmen der ärztlichen Tätigkeit des Bw einen relativ breiten Raum einnehmen und würden von ihm nicht nur erfolgreich praktiziert, sondern seien bei den Pa- tienten auch sehr gefragt. Die Ehegattin des Bw arbeite als ausgebildete Krankenschwester in der ärztlichen Ordination als Assistentin mit. Aufgrund ihrer Ausbildung sei sie (unter entspre- chender Beaufsichtigung des Bw) befähigt, alternative ganzheitsmedizinische Therapien durchzuführen bzw. ihm dabei zu assistieren. Die dabei angewendeten und von Patientenseite intensiv nachgefragten Heilmethoden könnten vom Bw ohne geeignete Ausbildung bzw. Weiterbildung für Behandlungszwecke jedenfalls nicht herangezogen werden. Aus diesem Grund sei die im Jahr 1994/95 getätigten Indienreise betrieblich notwendig gewesen.

Die Sitzungen bei den indischen Heilkundigen bzw. Ärzten seien entgegen der Würdigung der Finanzverwaltung sehr wohl als berufsbezogen anzusehen, und sei der Bw von der Nützlich- keit ganzheitsmedizinischer Aspekte und Heilmethoden überzeugt. Dies "zugegebener Weise auch deswegen, weil hiefür ein entsprechender Markt besteht". In diesem Bereich verhalte es sich, wirtschaftlich betrachtet, wie in vielen anderen Bereichen: Die vom Bw angebotene Leistung wird nachgefragt und von den Patienten bezahlt. Die Erbringung dieser Leistungen stelle für den Bw daher eine entscheidende Einnahmenquelle dar. Diese Leistung könne er aber nur bei einer entsprechenden Qualifikation erbringen, die (wie in anderen Berufszweigen üblich) erst erworben werden muss. Für die Abzugsfähigkeit der dafür notwendigen Aufwen- dungen komme es ausschließlich darauf an, ob die Leistung vom Bw beruflich erbracht wird oder nicht, und ob daraus Einkünfte erzielt werden oder nicht.

Zum **UFO-Kongress** in Deutschland führte der Bw aus, dass es inzwischen zahllose Beweise über die Existenz humanoider Wesen auf Milliarden von Planeten im Universum gebe, die zum Teil weniger als die irdische Menschheit, zum Teil auch wesentlich weiter entwickelt seien. Die meisten dieser – uns in allen Bereichen weit überlegenen – außerirdischen Intelligenzen,

würden uns in positiver Weise zu helfen versuchen. Als Arzt und Alternativmediziner interessiere den Bw hier insbesondere die Möglichkeit, neue Heilmethoden kennen zu lernen. Solche würden am besagten Ufo-Kongress in verschiedenen Vorträgen und Seminaren auch angeboten. Es sei zB. bekannt, dass heute weltweit ca. 300.000 Menschen mit sog. Bio-implantaten in Linsen- bis Erbsengröße versehen wären, die ihnen von Außerirdischen eingepflanzt worden seien. Diese Bioimplantate würden allerdings von negativ orientierten Außerirdischen eingepflanzt, um Menschen manipulieren zu können. Diese Implantate würden den Menschen zT. entfernt, ihre Funktionsweise sei jedoch unklar, da sie mit einem technisch überlegenen Wissen konstruiert wurden.

Durch das Wissen, das die Außerirdischen vermittelt hätten, habe der Bw weiters erfahren, dass mindestens 50% jener Menschen, welche in psychiatrischen Kliniken dahinvegetieren, eigentlich hochsensible Menschen mit Kontakten zur geistigen Welt seien. Sobald sie sich jedoch über diese Kontakte, die sie noch nicht verstehen, ihrer Umwelt gegenüber äußern, würden sie für verrückt erklärt und in entsprechenden Anstalten landen. Da sich der Bw auch mit den psychischen Problemen seiner Patienten intensiv beschäftige, seien dies wertvolle Hinweise für seine ärztliche Tätigkeit gewesen. Das vorgelegte Programm des Ufo-Kongresses beinhaltet dazu neben Seminaren mit dem Titel "Heilmethoden aus dem Kosmos", "Krankheiten erkennen mittels medialer Wahrnehmung", "Heilende Strahlen aus dem Kosmos" oder "Aspekte und Untersuchungen über Ethik und Ethologie der Welt des Menschlichen Bewußtseins" diverse Veranstaltungen mit Themen, wie "UFO-Sichtungen in Brasilien – Die Studien der brasiliensischen Luftwaffe", "UFO's – Gestern und Heute im Nördlichen Rheinland", "US-Heeresgeheimdienst-Experten in Kontakt mit Außerirdischen", "Kornkreise 1995" und derartiges mehr.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 30. November 2005 wurde vom Bw ergänzend vorgebracht, dass es problematisch sei, wenn das Finanzamt die berufliche Veranlassung einer Reise (mangels einschlägiger Fachkenntnisse) überprüfen soll. So seien die Aufwendungen für die Indienreise nach eigener Beurteilung des Bw deshalb beruflich veranlasst, weil er die bei indischen Heilkundigen kennen gelernten Heilmethoden und Verfahren auch bei seinen Patienten anwenden kann. Was die im bisherigen Verfahren angesprochenen Kriterien zur steuerlichen Anerkennung von Fortbildungsreisen betrifft, sei darauf hinzuweisen, dass etwa bei einem Heilpflanzenforscher, der in Dschungelgebiete reise, ebenfalls kein Reiseprogramm oder eine lehrgangsmäßige Abwicklung vorliegt, dass derartige Reisen aber wohl anerkannt würden. Im Fall des Bw läge eine ähnliche Ausnahmesituation vor, wobei es im Berufszweig eines Alternativmediziners in Zukunft vielleicht auch möglich sein wird, dass auf diesem Gebiet entsprechende lehrgangsmäßige Schulungen nach einem bestimmten Pro-

gramm durchgeführt werden. Als Vorreiter im Bereich der hier angebotenen medizinischen Heilbehandlungen sei der Bw, da es den Zweig der Alternativmedizin in organisierter Form noch nicht gibt, aber darauf angewiesen, entsprechende Wissensbereiche, wie zB. geistiges Heilen, parapsychologische Heilmethoden oder Reinkarnationstherapien überall dort einzuholen, wo derartige Veranstaltungen angeboten werden, auch wenn diese Veranstaltungen nicht nur für Ärzte stattfinden. Diese Überlegungen seien auch für die Reise zum UFO-Kongress maßgeblich gewesen und analog zu berücksichtigen. In dem Zusammenhang sei nochmals auf das im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegte Programm des UFO-Kongresses hinzuweisen, das die Verbindung mit der Berufstätigkeit des Bw aufzeige.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zur Reise nach Indien:

Reisekosten selbständige Erwerbstätiger sind Betriebsausgaben, wenn die Reise nachgewiesenermaßen **ausschließlich** durch den Betrieb veranlasst ist (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 4 allgem, Tz 23). Bei Informations- bzw. Studienreisen in Gebiete, die auch das Ziel privater Erholungs- und Bildungsreisen sein können, liegt auch die Annahme einer Überschneidung beruflicher mit privaten Interessen nahe. Waren daher für eine Reise (auch) private Interessen ausschlaggebend, sind die dafür geltend gemachten Kosten zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 17.2.1999, 94/14/0012). Dies ergibt sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, wonach Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften auch dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (sog. Aufteilungsverbot). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (vgl. VwGH 22.9.2000, 98/15/0111). Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen (zB. Auslandsreisen) hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass Kosten einer Studienreise des Steuerpflichtigen grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 88 sind, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen **kumulativ** vor (vgl. VwGH 19.10.1999, 99/14/0131; VwGH 22.9.2000, 98/15/0111; VwGH 28.3.2001, 2000/13/0194):

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.

- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeiten bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- Andere allgemein interessierende Programmfpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum einnehmen als jenen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird.

Diese bereits in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion genannten und im aufhebenden Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 8. Mai 2003 nochmals angeführten Voraussetzungen für die Steuerwirksamkeit von Studienreisen treffen beim Bw in mehrfacher Hinsicht nicht zu: So kann er zu den genannten Sitzungen weder die Durchführung im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder einer ähnlichen Gestaltung nachweisen, anhand welcher die (weitaus) überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei nachvollzogen werden kann und gibt es dazu auch kein entsprechendes Reiseprogramm, das eine nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Bw – also für Fachärzte im Bereich der Hals-, Nasen- und Ohrenheilkunde oder für alternative Ganzheitsmediziner – ausgerichtete Programmgestaltung und Abwicklung erkennen ließe. Die dabei zur Sprache gekommene Thematik (zB. Meditationen) ist vielmehr von jener Art, die für viele, dem Berufszweig eines Arztes **nicht** angehörende Menschen, die an fernöstlichem Gedankengut allgemein oder an einer persönlichen Bewusstseinsbildung interessiert sind, sogar eine besonders hohe Anziehungskraft ausübt. Dies lässt sich ua. dem Hinweis auf die Sitzungen mit Meditationen im "Ashram von Sai Baba" entnehmen, an welchen der Bw "mit zahlreichen anderen Anhängern" teilgenommen hat. Dasselbe gilt in sachlicher Hinsicht für das Erforschen karmischer Ursachen, die in Verbindung mit dem esoterischen Thema der Reinkarnation (Wiedergeburt) stehen oder für eine Wissensvermittlung auf dem Gebiet der indischen Astrologie oder zur sogenannten Aura (Energie- oder Strahlungsfeld des physischen Körpers).

Zu den vom Bw namentlich genannten Heilkundigen ist ergänzend festzuhalten, dass diese in Indien nicht bloß als Ärzte im herkömmlichen Sinn gelten, sondern auch als Heilige bzw. Gurus (geistige Führer) verehrt werden (Niederschrift zur mündlichen Berufungsverhandlung v. 30.11.2005). Dies erweitert aber den Kreis derjenigen, die von den Lehren dieser Gurus angezogen werden, bereits um solche Personen, die allein in psychischen Belangen Heil oder Trost suchen, oder die um geistigen bzw. religiösen Beistand bitten. So versteht sich zB. Sai

Baba selbst als Herabkunft eines göttlichen Wesens in Gestalt eines Menschen (sog. Avatar), der die spirituell interessierte Öffentlichkeit in Indien auf breiter Basis, nicht zuletzt aufgrund besonderer Wunder beeindruckt (s. Internet, Google-Suche unter "Sai Baba, Whitefield", "Die Wunder des Sathya Sai Baba"). Dazu kommen noch Besucher, die Sai Baba nur wegen des aus einer heiligen Begegnung erhofften Segens (sog. Darshan) sehen wollen. Dies umreißt aber eine Personenstruktur, die dem oben beschriebenen (berufsspezifisch interessierten) Teilnehmerkreis in keiner Weise entspricht. Der vorangeführten Internetquelle ist zu entnehmen, dass die Besucheranzahl Sai Babas dabei an einem Tag bis zu 20.000 Menschen erreichen kann (Ashram in Puttaparthi) und dass der in den Ashrams stattfindende Tagesablauf von unterschiedlichen religiösen Handlungen und Zeremonien geprägt ist (Homepage der Sathya Sai Organisation Deutschland).

2.) Zum UFO-Kongress:

Die vorstehend genannten Kriterien zu Studienreisen, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen hingewiesen wird, haben auch für die hier in Rede stehende Reise analog Geltung. Das vom Bw vorgelegte Programm zeigt, dass ein Großteil der Veranstaltungen, wie zB. UFO-Sichtungen in Brasilien, Die Studien der brasilianischen Luftwaffe, UFO-Sichtungen in Russland, UFO-Welle in Puerto Rico, UFO-Entführungen – Der Fall Linda Cortile, Dreamland – Eine phantastische Reise in fremde Welten uä., keinesfalls ausschließlich auf die Berufsgruppe der Ärzte abgestellt ist, sondern – wie im aufgehobenen Bescheid bereits zutreffend gewürdigt – Menschen aller Bevölkerungsschichten und Berufsgruppen ansprechen kann, die sich ganz allgemein für Spekulationen um Außerirdische interessieren. Damit kann die Frage (zu Punkt 2 der oben angeführten Anerkennungskriterien), auf welche Weise Vorträge über UFO-Sichtungen, Entführungen durch Außerirdische oder deren behauptete Manipulationen (Implantate) einen Arzt, sei er auf dem Gebiet der Schulmedizin oder als Alternativmediziner tätig, beruflich weiter bilden könnten, oder wie ein als überlegen vermutetes außerirdisches Wissen in der beruflichen Praxis überhaupt anwendbar sein soll, dahingestellt bleiben, weil die kumulativ vorausgesetzten Erfordernisse für die Abzugsfähigkeit von Studienreisen hier schon in Bezug auf das (nicht einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der jeweiligen Berufsgruppe ausgerichtete) Programmangebot bzw den dafür in Frage kommenden Abnehmerkreis verfehlt worden sind. Da der Anlass für die Teilnahme an diesem Kongress nach dem vorliegenden Programm somit auch einem (wertfrei) in die Privatsphäre fallenden allgemeinen Interesse an Esoterik zugeordnet werden muss, waren die dafür aufgewendeten Kosten nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Was den sowohl auf die Indienreise als auch auf den UFO-Kongress bezogenen Einwand betrifft, ein Heilpflanzenforscher in Dschungelgebieten folge auch keiner lehrgangsmäßig

organisierten Programmgestaltung, ist dies mit dem hier vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar, weil der Bw (iZm der Indienreise) sehr wohl Veranstaltungen nach einem bestimmten Zeitplan und zu bestimmten Themen – "Sitzungen" betreffend Astrologie, Parapsychologie (Geistheilen) oder Reinkarnation an Vormittagen und Nachmittagen (die nur keinen "offiziellen" Seminarcharakter aufwiesen) – angeführt hat, und (iZm dem UFO-Kongress) dem Finanzamt auch ein konkretes Programm zu diversen Vorträgen vorgelegt hat. Damit waren die für Studienreisen maßgeblichen Kriterien auch im fortgesetzten Verfahren zu beachten. Dass diese Reisen, wie vom Bw vorgebracht, für seine Tätigkeit als Alternativmediziner von Nutzen sein konnten, genügt aber noch nicht, um sie schon dadurch als beruflich veranlasst ansehen zu können (vgl. VwGH 17.10.1989, 86/14/0100).

Über die Berufung war daher, wie im Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Graz, am 30. November 2005