



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 8

GZ. RV/2974-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer 2007 nach der am 15. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für 2007 machte der Berufungswerber (Bw.), von Beruf Notfallsanitäter beim Arbeiter-Samariter-Bund Österreichs (AMSÖ), Ortsstelle Traiskirchen, u.a. Umschulungskosten im Gesamtbetrag von € 12.901,27 geltend.

Mit Bescheid vom 14. Februar 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € -3.751,71 erklärungskgemäß fest. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Ergänzungsersuchen vom 17. Oktober 2008 ersuchte das Finanzamt um Aufstellung der in der Einkommensteuererklärung 2007 beantragten Werbungskosten sowie um Übermittlung der entsprechenden Belege.

In seiner Eingabe vom 24. Oktober 2009 schlüsselte der Bw. seine Umschulungskosten folgendermaßen auf:

**Modul 1:** Parietale und Viszerale Osteopathie € 3.564

**Modul 2:** Kraniosakrale Osteopathie € 1.485

**Heilpraktikerausbildung:** € 1.710

Mit Ergänzungsersuchen vom 3. Dezember 2008 ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer entsprechenden schriftlichen Bestätigung des Arbeitgebers des Bw., ob die beantragten Werbungskosten in unmittelbarem Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. stünden.

In weiterer Folge hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2007 mit Bescheid vom 28. Jänner 2009 gemäß § 299 BAO auf.

Mit Bescheid gleichen Datums setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € 316,55 fest, wobei es die geltend gemachten Umschulungskosten unberücksichtigt ließ.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass er eine „umfassende Umschulungsmaßnahme, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abziele“ vorgenommen habe, weil er Osteopath und Heilpraktiker werden wolle. Es handle sich daher bei den beantragten Werbungskosten um zur Gänze abziehbare Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG.

Weiters wurde bekanntgegeben, dass geringfügige selbständige Einkünfte vorlägen sowie eine Kopie einer Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vorgelegt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 3. Juni 2009 ersuchte das Finanzamt um genauere Beschreibung der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. im Jahr 2007 bei der ASBÖ Gruppe Traismauer, im Jahr 2008 beim Samariterbund. Weiters wurde gefragt, ob die Tätigkeit als Heilpraktiker und Osteopath auf nichtselbständiger oder auf selbständiger Basis ausgeübt werden würde, wie lange diese Ausbildung dauern werde und ob die nichtselbständige Tätigkeit in weiterer Folge aufgegeben werde.

Mit Eingabe vom 6. Juli 2009 teilte der Bw. mit, dass sein derzeitiges Dienstverhältnis auf einer Soll-Stundenanzahl von 208 Stunden pro Monat basiere. Auf Grund der personellen Situation im Rettungsdienst könne diese Grenze allerdings seit Beginn der Tätigkeit des Bw. als Notfallsanitäter nicht eingehalten werden und es müssten jeden Monat Überstunden geleistet werden. 24 Stunden Dienste würden zum Regelfall gehören, es kämen jedoch auch 32 oder 36 Stunden Dienste vor. Im Jahr 2009 seien innerhalb von 26 Wochen 19 Wochenenddienste zu leisten gewesen.

Auf Grund der im Dienstvertrag des Bw. geregelten Zusatzaufgaben in den Bereichen Presse, Notruftelefon und Katastrophenhilfsdienst (inklusive Auslandseinsätze) werde die zeitliche Belastung nicht geringer. Da der derzeitige Arbeitgeber des Bw. zusätzlich zum Rettungs- und Krankentransportwesen auch mit der Betreuung eines Notarztmittels beauftragt sei, seien die

Anzahl der psychisch belastenden Einsätze auf Grund des häufigeren Ausfahrtenintervalls zu lebensbedrohlichen Notfällen deutlich höher.

Zu den Fragen des Ergänzungsversuchens teilte der Bw. mit, dass das Ziel der Ausbildung die Ausübung der Tätigkeit als Osteopath auf selbständiger Basis sei. Da das Studium der Osteopathie nur berufsbegleitend angeboten werde und es auf Grund der Studienzeiten eines Entgegenkommens des Arbeitgebers bedürfe, welches aus arbeitstechnischen Gründen aber nicht immer möglich sei, könne nur eine ungefähre Studiendauer angegeben werden: Die Normalstudiendauer betrage ca. 6,5 Jahre.

Der Bw. beabsichtige, in weiterer Folge seine nichtselbständige Tätigkeit aufzugeben. Auf Grund der körperlichen Belastung (Turnusdienst), aber vor allem der psychischen Belastung (belastende Einsätze) sei das Aufrechterhalten eines qualitativ hohen Levels im Rettungs- und Notarztwesen nach Ansicht des Bw. nicht möglich. Da er in Zukunft vorhabe, seinen persönlichen privaten Status zu ändern, sei die Fortführung der derzeitigen nichtselbständigen Tätigkeit nicht denkbar. Dies bedeute, dass ein Dienstverhältnis im Turnusdienst, verbunden mit einer Sollarbeitszeit von 210 Stunden pro Monat für den Bw. persönlich nicht im Einklang zu bringen sei mit dem Bild seines Familienlebens.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Am 2. August 2009 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Eingabe vom 6. August 2009 übermittelte er ergänzende Unterlagen zum Vorlageantrag, da die Abgabenbehörde offensichtlich durch eigene Ermittlungen und Informationseinholungen untersucht habe, ob es eine gesetzliche Regelung für Osteopathie gäbe, die Ausübung von Osteopathie zulässig sei und gegebenenfalls durch die Ausübung dieser Tätigkeit Verstöße gegen das Ärztegesetz bzw. das Ausbildungsvorbehaltsgesetz vorlägen. Der Bw. sei von diesen Erhebungen nicht informiert und von den Erkenntnissen nicht verständigt worden, sodass er keine Möglichkeit gehabt habe, eine Stellungnahme abzugeben.

Es wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- a) Eine Stellungnahme des Bw. zur Zulässigkeit der Ausübung der Osteopathie einschließlich eines Hinweises auf die EU-rechtliche Zulässigkeit der Ausübung dieser Tätigkeit.
- b) Ein Verzeichnis der Mitglieder der österreichischen Gesellschaft für Osteopathie, die diese Tätigkeit ausüben.
- c) Die Ausbildungsrichtlinie des Osteopathie-Instituts München

- d) Diverse Informationen und Grundlagen der österreichischen Gesellschaft für Osteopathie
- e) Ein Gutachten zur Rechtsstellung der nichtkonventionellen Medizineinrichtungen vom 6. März 1997.

Der steuerliche Vertreter führte weiter aus, dass der Einkommensteuerbescheid 2007 daher sachlich unrichtig sei. Die Ausübung der Osteopathie sei in Österreich weder verboten noch strafbar. Die Ansicht der Behörde, dass es ohne eine gesetzliche Regelung grundsätzlich nicht zulässig sei, diese Tätigkeit auszuüben, sei unrichtig. In einem liberalen Rechtssystem (wie durch unsere Bundesverfassung geregelt) sei grundsätzlich die Ausübung jeder Tätigkeit zulässig, soweit sie nicht explizit verboten sei. Die Abgabenbehörde selbst führe aus, dass die Tätigkeit weder gesetzlich geregelt noch verboten sei. Daher sei diese Tätigkeit zulässig. Hier biete sich der Vergleich mit der Erteilung von Privatunterricht (Nachhilfe) an. Auch diese Tätigkeit sei weder gesetzlich geregelt noch verboten und daher zulässig.

In seiner Stellungnahme führte der Bw. ergänzend aus, dass statistische Angaben in den Mitgliedstaaten der EU das wachsende Interesse an den nichtkonventionellen medizinischen Richtungen wie z.B. Osteopathie bestätigten. 20% - 50% der Bevölkerung würden nicht-konventionelle Medizin in Anspruch nehmen. Ziel sei es, dass sich konventionelle und nicht konventionelle medizinische Disziplinen zum Nutzen des Patienten ergänzten.

Eine medizinische Basisqualifikation als Arzt/Ärztin sei nicht Bedingung für eine Osteopathieausbildung. Die Ausbildung richte sich an Interessierte, insbesondere an Berufe des medizinischen und paramedizinischen Bereiches. Medizinische Kenntnisse und eigene Arbeitserfahrung im therapeutischen Bereich seien vorteilhaft, aber nicht Bedingung. Jeder Teilnehmer habe sich in die anatomische Materie einzuarbeiten (z.B. unterstützend der Besuch der Heilpraktikerausbildung).

Die Qualitätsgarantie bei den nichtkonventionellen medizinischen Disziplinen werde durch eine angemessene Ausbildung und durch eine Diplomprüfung abgesichert. Sämtliche Ausbildungskosten habe der Auszubildende selbst zu tragen.

Aus dem Mitgliederverzeichnis der „Österreichischen Gesellschaft für Osteopathie“ sei ersichtlich, dass in Österreich sehr wohl eine Vielzahl von Osteopathen nach absolvierter Osteopathieausbildung praktiziere. Die wenigsten davon seien Mediziner mit Arztdiplom. Darüber hinaus gäbe es eine Vielzahl praktizierender Osteopathen ohne Mitgliedschaft.

Daraus lasse sich schließen, dass die Ausübung der Osteopathie nicht ausschließlich den Ärzten vorbehalten sei. Die Unterschiedlichkeit der Rechtslage in den einzelnen Mitgliedstaaten der EU führe zu einer ungleichen Behandlung der europäischen Staatsbürger. Die Nichtexistenz eines Berufsbildes in einem Mitgliedstaat dürfe bei Vorliegen einer europäischen

Richtlinie nicht die Ausübung dieses Berufes in einem anderen Mitgliedstaat unterbinden. Durch die leider fehlende gesetzliche Regelung in Österreich werde die Ausübung der Osteopathie (Osteopathen ohne Arztdiplom) „geduldet“.

Mit Ergänzungsersuchen vom 1. Oktober 2009 ersuchte die Berufungsbehörde um Information darüber, ob der Bw. eine medizinische Basisqualifikation als Arzt oder Physiotherapeut habe sowie um Vorlage von Zeugnissen, Diplomen oder Zertifikaten. Darüber hinaus ersuchte die Behörde um Nachweis darüber, dass die am Osteopathie Institut München absolvierte Ausbildung den Bw. zur Ausübung des Berufes des Osteopathen in Österreich berechtige.

Mit Eingabe vom 23. Oktober 2009 teilte der Bw. mit, dass er keine medizinische Berufsqualifikation als Arzt oder Physiotherapeut habe. Die Zeugnisse betreffend die Ausbildung in Deutschland seien angefordert worden und würden in den nächsten Wochen nachgereicht werden. Betreffend die Berufsberechtigung in Österreich habe der Bw. eine Anfrage bei der Wirtschaftskammer sowie beim Land Niederösterreich gestellt. Nach Vorliegen allfälliger schriftlicher Auskünfte würden diese unverzüglich an die Berufungsbehörde weitergeleitet.

Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt wurden weder Zeugnisse noch andere Unterlagen an den Unabhängigen Finanzsenat übermittelt.

In der am 15. Dezember 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung bringt der Bw. ergänzend vor, dass er seine Ausbildung zum Osteopathen deshalb in Deutschland mache, weil dort die Ausbildung gemäß internationaler Normen des europäischen Osteopathieverbandes erfolge und der Bw. eine international gültige Ausbildung anstrebe. Die in Österreich angebotene Osteopathie Ausbildung entspreche nicht diesen internationalen Normen.

Der Bw. beabsichtigt, den Beruf des Osteopathen in Österreich auszuüben, da sich die österreichische Gesellschaft für Osteopathie seit Jahren intensiv für die gesetzliche Reglementierung des Berufsstandes der Osteopathen in Österreich einsetze und ein Durchbruch angeblich für das Jahr 2010 vorgesehen sei. Doch selbst wenn es nicht gelingen sollte, ein eigenes Berufsgesetz für Osteopathen zu erwirken, beabsichtige der Bw. die Ausbildung des Heilmasseurs nachzuholen, um über diese Schiene den Beruf des Osteopathen in Österreich dennoch ausüben zu können.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Bw. absolviert neben seiner Tätigkeit als Notfallsanitäter eine Ausbildung zum Osteopathen am Osteopathie Institut München. Unbestritten ist, dass die dafür geltend gemachten Ausbildungskosten im Zusammenhang mit der bisher seitens des Bw. ausgeübten Tätigkeit als Notfallsanitäter mangels Artverwandtschaft weder abzugsfähige Aus- noch Fortbildungskosten darstellen.

Vielmehr ist strittig, ob die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Osteopathen abzugsfähige Umschulungskosten und damit Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG darstellen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Hingegen dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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 Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handelt es sich um **vorweggenommene Werbungskosten**. Aus dem klaren Gesetzestext des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahmen

1) **derart umfassend** sind, dass sie einen Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglichen, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist.

2) auf die **tatsächliche Ausübung** dieser neuen beruflichen Tätigkeit abzielen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 25.6.2000, 95/14/0134, VwGH 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Im gegenständlichen Fall absolviert der Bw. eine Ausbildung zum Osteopathen am Osteopathie Institut der Medizin und Lebenskunst Akademie in München.

Osteopathie ist als eigenständige, medizinisch wissenschaftliche und ganzheitliche Behandlungsmethode in Österreich nicht gesetzlich reglementiert, d.h. nach österreichischem Recht existiert für Osteopathen derzeit kein eigenes Berufsgesetz. Die in Österreich tätigen Osteopathen üben die Osteopathie auf der Grundlage des Berufsgesetzes ihres jeweiligen medizinisch-therapeutischen **Basisberufes** aus. Als Basisberufe gelten der Beruf des Humanmediziners (für diesen gilt das Ärztegesetz) und der des Physiotherapeuten (für diesen

gilt das Bundesgesetz über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste (MTD-Gesetz)).

Die Ausbildung zum Osteopathen ist daher in Österreich nicht Teil der staatlich geregelten Ausbildungen im Gesundheitswesen sondern erfolgt privat. Die privaten Ausbildungseinrichtungen lassen zur Ausbildung lediglich Ärzte und Physiotherapeuten zu und sehen die Osteopathie Ausbildung als Zusatzausbildung zum Medizinstudium oder zur Physiotherapie Ausbildung an. Die Berufsberechtigung in einem in Österreich anerkannten medizinischen Basisberuf (Arzt oder Physiotherapeut) stellt somit eine Aufnahmevoraussetzung für die Zulassung zur Osteopathie Ausbildung in Österreich dar.

Im streitgegenständlichen Fall ist der Bw. – wie er selbst vorbringt - weder Arzt noch Physiotherapeut. Mangels medizinischer Basisqualifikation ist der Bw. daher in Österreich nicht zur Osteopathie Ausbildung zugelassen.

Der Bw. hingegen absolviert seine Ausbildung zum Physiotherapeuten in Deutschland am Osteopathie Institut der Medizin und Lebenskunst Akademie in München. Hier richtet sich die Ausbildung zwar insbesondere an Berufe des medizinischen und paramedizinischen Bereiches, doch knüpft sie die Aufnahme an keine Bedingungen. Die Ausbildung ist für alle interessierten Teilnehmer offen ([http://www.medizin-und-lebenskunst.de/osteopathie\\_ausbildung\\_voraussetzungen.htm](http://www.medizin-und-lebenskunst.de/osteopathie_ausbildung_voraussetzungen.htm)).

Die Ausbildung ist in ein Basis- und Aufbaustudium unterteilt und vermittelt seinen Teilnehmern das Wissen und das Verständnis, aber auch die praktischen Fähigkeiten, die man für den Beruf als Osteopath braucht (vgl. [http://www.medizin-und-lebenskunst.de/osteopathie\\_ausbildung.htm](http://www.medizin-und-lebenskunst.de/osteopathie_ausbildung.htm)). Da das Osteopathie-Institut München seine Ausbildungsteilnehmer auf die Anforderungen des Berufes eines Osteopathen vorbereitet, kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei der vom Bw. gewählten Ausbildung um eine **umfassende Umschulungsmaßnahme** handelt, die grundsätzlich den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht.

Für die Abzugsfähigkeit von umfassenden Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten wird vom Gesetzgeber in der Z 10 des § 16 EStG 1988 jedoch weiters gefordert, dass die Aufwendungen der umfassenden Umschulungsmaßnahmen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die Beweggründe für eine Umschulung können unterschiedlichster Natur sein. Sie können durch äußere Umstände hervorgerufen werden, in einer Unzufriedenheit im bisherigen Beruf gelegen sein oder einem Interesse an einer beruflichen Neuorientierung entspringen. Der Steuerpflichtige muss aber in der Lage sein nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass er

tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufs abzielt

(vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16 Anm. 143*).

Dazu bringt der Bw. vor, dass auf Grund der hohen körperlichen und psychischen Belastung seiner Tätigkeit als Notfallsanitäter beim AMSÖ die Aufrechterhaltung eines qualitativ hohen Levels nicht möglich sei. Zudem habe er in Zukunft vor, seinen privaten Status zu ändern, da die Tätigkeit im Turnusdienst mit dem Bild eines Familienlebens nicht in Einklang zu bringen sei.

Aus der ausdrücklich genannten Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" des § 16 Z 10 EStG ist grundsätzlich zu schließen, dass Umstände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen müssen.

Es ist also ein konkret geplanter Zusammenhang der Bildungsmaßnahme mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit erforderlich, wobei die tatsächliche Absicht der Einnahmenerzielung im Zusammenhang mit einer Ausbildung je nach Fall unterschiedlich schwierig zu dokumentieren ist.

Berufungsgegenständlich ist zu prüfen, ob es dem Bw. mit einer abgeschlossenen deutschen Osteopathieausbildung überhaupt möglich sein wird, den Beruf des Osteopathen in Österreich auszuüben.

Dazu ist zu sagen, dass die Ausübung von Gesundheitsberufen in Österreich einer Berufsberechtigung bedarf. Im Falle einer außerhalb Österreichs erworbenen Qualifikation ist eine Anerkennung durch die zuständigen österreichischen Behörden vor der Berufsausübung unabdingbar.

Nach erfolgreichem Abschluss seiner Osteopathieausbildung am Osteopathie Institut der Medizin und Lebenskunst Akademie in München wird der Bw. daher im Falle einer geplanten Berufsausübung in Österreich einen **Antrag auf Berufszulassung** an das Bundesministerium für Gesundheit, Familie und Jugend stellen müssen. Eine Berufszulassung basiert auf den europäischen Richtlinien über Berufsankennungsregeln.

Da eine Berufsberechtigung zur freiberuflichen Ausübung der Osteopathie oder der Tätigkeit als Osteopath im Rahmen eines Dienstverhältnisses in Österreich an die Voraussetzung des medizinischen Basisberufes (Arzt oder Physiotherapeut) geknüpft ist, welche der Bw. nicht erfüllt, besteht für diesen selbst nach erfolgreich abgeschlossener Ausbildung keine Berechtigung zur Ausübung des Berufes des Osteopathen in Österreich.



Damit scheitert die Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG an der Unmöglichkeit der tatsächlichen Ausübung des mit der Umschulungsmaßnahme angestrebten neuen Berufes in Österreich.

Wie bereits oben ausgeführt, entspricht es dem Prinzip des Einkommensteuergesetzes, dass bei vorweggenommenen Werbungskosten die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen müssen.

Da auf Grund der gegebenen Umstände und der derzeitigen Gesetzeslage bereits zum gegenwärtigen Zeitpunkt feststeht, dass der Bw. mangels Berufszulassung zur freiberuflichen Ausübung der Osteopathie in Österreich keine Einnahmen aus dieser Tätigkeit erzielen wird können, können die geltend gemachten Umschulungsaufwendungen nicht als vorweggenommene Werbungskosten anerkannt werden.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 17. Dezember 2009