



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/1281-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Pokorny & Taibel OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien betreffend Umsatz-, Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird betreffend Umsatzsteuer 2000 als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000 wird abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Lehrer und erzielt daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben hat er Einkünfte aus Vermietung. Darüber hinaus macht er in der Einkommensteuererklärung 2000 einen Verlust von ATS 38.050,07,-- aus selbständiger Arbeit geltend. Laut Einnahmen – Ausgaben – Rechnung betragen die Einnahmen 0,--.

Die Ausgaben setzen sich zusammen aus

ATS 605,--	Gebühren
ATS 1103,--	Porto- und Telegrammgebühren
ATS 11101,67	Fachliteratur
ATS 6840,90	Reise- und Fahrtkosten
ATS 14480,--	Aus- und Fortbildung
ATS 3919,50	Verschiedene Aufwendungen
ATS 38050,07	Summe

In der Umsatzsteuererklärung beantragt er ausschließlich Vorsteuern in Höhe von ATS 2.531,53,--.

Das Finanzamt (FA) setzte im Umsatzsteuerbescheid die Vorsteuern mit 0,-- und im Einkommensteuerbescheid die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ebenfalls mit 0,-- fest.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, hinsichtlich der Abweichungen von den Steuererklärungen werde auf die Vorjahresbegründung verwiesen.

Die abweisende Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 8. Mai 2003 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Bw. für das Jahr 1999 lautete:

“Der Bw. ist Lehrer und machte in der Einkommensteuererklärung 1999 einen Verlust von ATS 149.229,-- aus selbständiger Arbeit geltend. In der Umsatzsteuererklärung beantragte er ausschließlich Vorsteuern in Höhe von ATS 6.186,78,--.

In einem Vorhalt forderte das Finanzamt (FA) den Bw. auf, eine detaillierte Beschreibung der Tätigkeit vorzulegen, die Ursachen für das Entstehen der Verluste darzulegen, zu erläutern, welche Maßnahmen ergriffen wurden, um das Betriebsergebnis zu verbessern und eine Prognoserechnung nachzureichen. In der Beantwortung wurde ausgeführt, der Bw. sei einerseits als Lehrer tätig und andererseits als Ausstellungsleiter. Da diese Tätigkeit momentan keinen Gewinn abwerfe, habe er zusätzlich eine Ausbildung zum Psychotherapeuten begonnen, die voraussichtlich im Juni 2003 abgeschlossen sein werde.

Die Ursache der Verluste liege darin, dass derzeit bei einer möglichen Auftragserteilung für eine Ausstellung nicht abgeschätzt werden könne, ob dieser Auftrag auch erteilt werde.

Als Maßnahme zur Verbesserung würden weitere Kontakte in diesem Bereich geknüpft und versucht, die Vorlaufzeiten zu verkürzen.

Es sei bereits in den Jahren 2001/2002 mit Gewinnen zu rechnen, ab 2003 mit solchen, die die bisherigen Verluste aufbrauchen.

Im Einkommensteuerbescheid des Streitjahres wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit ATS 0,-- angesetzt, der Gesamtbetrag der Vorsteuern und somit die Umsatzsteuer wurde mit € 0,-- festgesetzt.

In der Begründung wurde ausgeführt, der Bw. beziehe als Lehrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben hätte er als Ausstellungsgestalter in den Jahren 1994 bis 1999 durchgehend Verluste in der Höhe von mehr als ATS 400.000,-- erzielt. Diesen Verlusten seien Einnahmen iHv ca ATS 250.000,-- gegenübergestellt, wobei im Jahr 1998 Einnahmen von ATS 800,-- und im Jahr 1999 überhaupt keine Einnahmen erzielt worden seien. Die Verluste in diesen beiden Jahren hätten ATS 109.600,-- und ATS 149.000,-- betragen. Zusätzlich sei die Ausbildung zum Psychotherapeuten begonnen worden, die im Jahr 2003 abgeschlossen sein werde.

Die bisherige Entwicklung der Verluste und die fehlenden Verbesserungsmaßnahmen ließen nicht erwarten, dass bei gleichbleibender Bewirtschaftungsart Gewinne zu erzielen seien. Die Betätigung sei daher steuerlich irrelevant; die damit iZ stehenden Ausgaben seien als Ausgaben der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig. Ebenso wenig seien die Vorsteuern abzugsfähig.

In der Berufung wurde vorgebracht, die bereits eingeleiteten Verbesserungs- und Umstrukturierungsmaßnahmen ließen in Zukunft sehr wohl Gewinne erwarten. Der Bw. habe bereits 1997 die Ausbildung zum Psychotherapeuten begonnen, die 2003 vollständig abgeschlossen sein werde. Seit November 2001 habe er als selbständiger Psychotherapeut einen eigenen Praxisraum und damit beginnende Einnahmen.

Da die im Streitjahr angesetzten Betriebsausgaben (mit Ausnahme der Kilometergelder) im direkten Zusammenhang mit der Ausbildung zum Psychotherapeuten stünden, werde die Absetzbarkeit dieser Kosten beantragt. Der Verlust vermindere sich daher auf ATS 76.078,80,--.

In der abweisenden BVE des FA wurde iw ausgeführt, dass die Tätigkeit als Psychotherapeut keine Verbesserungs- und Umstrukturierungsmaßnahme iZm der Tätigkeit als Ausstellungsleiter sei. Die beiden Tätigkeiten seien getrennt zu betrachten. Die geltend gemachten Kosten für die Ausbildung zum Psychotherapeuten seien keine Kosten, die der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten in den bisher ausgeübten Berufen dienten. Sie seien als Ausbildungskosten zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen, gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt, die Ausbildung zum Psychotherapeuten sei erfolgt, um eine Praxis zu eröffnen (EsA) um iZm der bisherigen Tätigkeit als Lehrer in den psychologischen Schuldienst (EnsA) einzusteigen

Es werde beantragt, 60% der als Betriebsausgaben beantragten Kosten als Werbungskosten anzusetzen, da es sich um Fortbildungskosten handle und diese Einkünfte voraussichtlich überwiegen. Festgestellt wird, dass der Sachverhalt, wie er von den Parteien vorgetragen wurde, unbestritten und zT aktenkundig ist und vorliegender Entscheidung zu Grunde gelegt wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG idfd Streitjahr geltenden Fassung sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 16 Abs. 1 leg. cit. sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

In der Berufung werden die im direkten Zusammenhang mit der Ausbildung zum Psychotherapeuten stehenden Kosten beantragt. Auch in der Vorhaltsbeantwortung werden die Ausbildungskosten zum Psychotherapeuten explizit angeführt.

Ausbildungskosten sind nach einhelliger Lehre und Judikatur keine abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

Demgegenüber handelt es sich um abzugsfähige Fortbildung, wenn der Stpfl seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten müssen mit dem bisher ausgeübten Beruf in Zusammenhang stehen.

Wie das FA richtig ausführt, steht die Tätigkeit als Psychotherapeut in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit als Ausstellungsleiter. Vielmehr handelt es sich um Kosten zur Erlangung eines völlig neuen Berufsbildes und Tätigkeitsbereichs.

Die beantragten, im direkten Zusammenhang mit der Ausbildung zum Psychotherapeuten stehenden Ausbildungskosten sind daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 EStG dar.

Im Vorlageantrag wird nun beantragt, 60% dieser Kosten als Werbungskosten anzusetzen, da der Bw. die Ausbildung zum Psychotherapeuten absolviere, um ua in den psychologischen Schuldienst einzusteigen.

Dies hätte Auswirkungen auf die Einkünfte aus nSA.

Aber auch bei diesem Sachverhalt liegen keine Fortbildungskosten vor. Fortbildungskosten setzen voraus, dass der Stpl einen Beruf ausübt und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten bei Ausübung eben dieses Berufes dienen (s. VwGH 18.3.1986, 85/14/0156). Es muss Berufsidentität gegeben sein.

Im vorliegenden Fall erzielt der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer.

Die Tätigkeit als Psychotherapeut liegt nicht im Rahmen des Berufsfeldes "Lehrer". Psychotherapeut ist ein eigenständiger Beruf, der dann in verschiedenen Berufsfeldern ausgeübt werden kann. Die Ausbildung erfolgt nach dem Psychotherapiegesetz, BGBl 361/1990 idgF.

Gemäß § 1 leg. cit. ist die Ausübung der Psychotherapie die nach einer allgemeinen und besonderen Ausbildung erlernte, umfassende, bewusste und geplante Behandlung von psychosozial oder auch psychosomatisch bedingten Verhaltensstörungen und Leidenszuständen mit wissenschaftlich-psychotherapeutischen Methoden in einer Interaktion zwischen einem oder mehreren Behandelten und einem oder mehreren Psychotherapeuten mit dem Ziel, bestehende Symptome zu mildern oder zu beseitigen, gestörte Verhaltensweisen und Einstellungen zu ändern und die Reifung, Entwicklung und Gesundheit des Behandelten zu fördern.

Gemäß § 2 leg. cit. besteht die selbständige Ausübung der Psychotherapie in der eigenverantwortlichen Ausführung dieser Tätigkeiten, unabhängig davon, ob diese Tätigkeiten freiberuflich oder im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausgeübt werden.

Daher würde die Tätigkeit des Bw. im psychologischen Schuldienst aufgrund der Ausbildung zum Psychotherapeuten und nicht aufgrund der Ausbildung zum Lehrer erfolgen. Es handelt sich um einen anderen Beruf, nämlich um den des Psychotherapeuten.

Der Lehrer hingegen vermittelt auf pädagogisch geschulte Art und Weise Wissen bzw. Fertigkeiten und bewertet die Kenntnisse der Schüler darüber.

Die Arbeit an einer Schule als Schulpsychologe macht einen Psychotherapeuten in dieser Funktion noch nicht zum Lehrer. Auch der Schularzt ist Arzt und nicht Lehrer.

Ob nach Beendigung der Ausbildung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus selbständiger Arbeit vorliegen werden, ist für die Beurteilung als Ausbildungs- oder Fortbildungskosten daher irrelevant.

Die Arbeit als Schulpsychologe würde der Bw. aufgrund seiner Ausbildung zum Psychotherapeuten ausüben. In den Bereich des Schulpsychologen fällt die fachkundige Beratung und Anleitung der Schüler, Eltern und Lehrer bei auftretenden Schulproblemen, ein dem Berufsbild des Lehrers keinesfalls identer Tätigkeitsbereich.

Im übrigen handelt es sich bei dem Vorbringen, in den psychologischen Schuldienst einsteigen zu wollen, um eine nicht konkretisierte Absichtserklärung des Bw.

Ob allenfalls ein artverwandter Beruf vorliegen könnte, braucht im Streitjahr nicht geprüft zu werden.

Die Berufung war daher abzuweisen."

In der Berufung betreffend das Streitjahr wird i.w. vorgebracht, durch das StRefG 2000 habe sich ab Veranlagung 2000 die Rechtslage verändert. Es seien jetzt nicht nur Fortbildungskosten, sondern auch Ausbildungskosten in einem artverwandten Beruf abzusetzen.

Im Sinne der Ergänzung in beiliegendem Vorlageantrag zur E 99 würden ebenfalls 60% der als Betriebsausgaben beantragten Kosten als Werbungskosten beantragt. Bei den EsA handele es sich um die Ausbildung in einem artverwandten Beruf (bisher Lehrer mit schulpsychologischer Tätigkeit), nun auch artverwandte Tätigkeit als Psychotherapeut.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des FA wurde auf die Berufungsentscheidung für das Jahr 1999 vom 8. Mai 2003 verwiesen.

Der Bw. stellte den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und führte i. w. aus, dass sich die Gesetzeslage geändert habe. In der zit. BE habe der UFS ausdrücklich darauf verwiesen, dass nicht zu prüfen sei, ob allenfalls ein artverwandter Beruf vorliege. Dies sei aber ab 2000 entscheidend. Der Bw. sei als Lehrer durch diese Ausbildung nun auch schulpsychologisch tätig – also in einem artverwandten Beruf. Es werde daher um Anerkennung von 60% der beantragten Kosten als Werbungskosten und von 40% als Betriebsausgaben ersucht; weiters um ATS 1.012,61,-- an Vorsteuer.

Vorgelegt wurde eine Bestätigung der Direktion des Gymnasiums X., wonach der Bw. an dieser Schule im Rahmen seiner Lehrverpflichtung zur besonderen Betreuung für verhaltensauffällige Schüler eingesetzt werde. Da eine entsprechende Ausbildung in den dafür zuständigen Instituten für diesen Schultyp (ORG) gar nicht und nur für APS-Lehrer im Rahmen der Fortbildung angeboten werde, sei es notwendig gewesen, einen anderen Weg zu beschreiten. Erst diese Ausbildung ermögliche es dem Bw., seine Aufgaben der Situation entsprechend

auszuführen. Aus diesem Grund sei für die Aus- und Fortbildung auch jeweils eine Dienstfreistellung ausgesprochen worden.

Das FA ersuchte den Bw., die vorgelegte Bestätigung zu ergänzen und stellte zwei Fragen:

"Werden verhaltensauffällige Schüler im Gymnasium X. im Vergleich mit anderen Mittelschulen besonders betreut?

Worin besteht die besondere Betreuung verhaltensauffälliger Schüler durch den Bw., für die er im Rahmen seiner Lehrverpflichtung eingesetzt ist (Art und Umfang dieser Tätigkeit)?"

Als Vorhaltsbeantwortung wurde ein Schreiben der Direktion des Gymnasiums X. vorgelegt, in dem ausgeführt wird:

"Der Bw. arbeitet seit 1991 als Fachlehrer für Bildnerische Erziehung und Bildnerisches Gestalten am Gymnasium X.

Darüber hinaus betreut er seit dem Schuljahr 2000 verhaltensauffällige Schüler in seiner Qualifikation als Psychotherapeut in Ausbildung unter Supervision für Kathartym – imaginative Psychotherapie, die er in der ÖGATAP (Österreichische Gesellschaft für Autogenes Training und allgemeine Psychotherapie) erworben hat.

Er führt therapeutische Einzelgespräche unter Einsatz der kathartymen Psychotherapie als Methode. Der Zeitraum der Behandlung kann aus einer kurzfristigen Krisenintervention von wenigen Stunden bestehen, aber auch eine in sich abgeschlossene Kurztherapie in einem Umfang circa 30 Stunden beinhalten. Diese psychotherapeutische Betreuung von Schülern ist auf Grund der besonderen Situation dieses Schulstandortes notwendig und ist in dieser Art derzeit einmalig in Österreich.

Diese therapeutische Arbeit wird mit zwei wöchentlichen schulautonomen Werteinheiten entgolten, die Teil seiner Lehrverpflichtung sind.

Die Supervision der am Gymnasium X. geleisteten Therapiestunden erfolgt vierzehntägig und bezahlt der Bw. aus eigener Tasche."

Ferner wurde ein Schreiben vom Bw. vorgelegt, welches als "Mündliche Vermietungsvereinbarung des Praxisraumes in den Räumlichkeiten der P.-gasse", bezeichnet wurde. Demnach sei zwischen G. M. als Vermieterin und dem Bw. als Mieter eine mündliche Vereinbarung getroffen worden, wonach für die Benutzung des Raumes ein Viertel des realen Umsatzes als Miete zu entrichten sei, die Betriebskosten seien darin enthalten. Die Bezahlung erfolge nach Bedarf und jeweiliger Abrechnung. Die Übereinkunft gelte so lange, bis eine andere Vereinbarung getroffen werde bzw. einer der Vertragspartner die Aufhebung des

Vermietungsvertrages wünsche.

Ferner wurde eine Bescheinigung eines Facharztes für Psychotherapeutische Medizin vom 20. 12. 2001 vorgelegt, wonach der Bw. im Jahr 2001 im Rahmen seiner beruflichen Fort- und Weiterbildung an einer Gruppe "Katathym Imaginative Psychotherapie" in Wien teilgenommen habe und dafür den Betrag von ATS 17.400,-- bezahlt habe.

Ferner legte der Bw. einen Zahlungsbeleg über entrichtete Miete im November 2001 und einige Zahlungsbelege betreffend KIP Lehrtherapie im Jahr 2001 vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw. arbeitet seit 1991 u.a. als Fachlehrer für Bildnerische Erziehung und Bildnerisches Gestalten am Gymnasium X. Darüber hinaus betreut er seit dem Schuljahr 2000 verhaltensauffällige Schüler in seiner Eigenschaft als Psychotherapeut in Ausbildung unter Supervision für Kathathym – imaginative Psychotherapie, die er in der ÖGATAP (Österr. Gesellschaft für Autogenes Training und allgemeine Psychotherapie) erworben hat. Er führt therapeutische Einzelgespräche durch, wobei der Zeitraum der Behandlung aus einer kurzfristigen Krisenintervention von wenigen Stunden, aber auch eine in sich abgeschlossene Kurztherapie von ca. 30 Stunden betragen kann.

Diese therapeutische Arbeit wird mit zwei wöchentlichen schulautonomen Werteinheiten entgolten, die Teil der Lehrverpflichtung des Bw. sind.

Dies bedeutet, dass der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner psychotherapeutischen Tätigkeit bezieht.

Die geltend gemachten Kosten von ATS 38.050,-- (s.o.), Ausbildung, Fachliteratur, Porto etc., Fahrtkosten, verschiedene Aufwendungen) stehen im direkten Zusammenhang mit der Ausbildung zum Psychotherapeuten.

Die ÖGATAP ist ein durch das Psychotherapiegesetz autorisierter Verein, um u.a. in Katathym Imaginativen Psychotherapie (KIP) auszubilden. Durch diese Ausbildung wird die eigenständige Behandlung von Patienten mit psychischen und physischen Leidenszuständen ermöglicht. Es handelt sich um ein Ausbildungscurriculum mit umfangreichen theoretischen und praktischen Teilen. Nach erfolgreicher Ablegung des Therapeutenkolloquiums wird der Therapeutenstatus verliehen. Dieser berechtigt zur selbständigen Behandlung von Patienten

mit der Methode KIP. Es kann die Eintragung in die beim BMGF geführte Liste der anerkannten Psychotherapeuten erfolgen.

Während der Ausbildung kann der Praktikantenstatus verliehen werden, welcher zur psychotherapeutischen Tätigkeit unter Supervision berechtigt. Ein Praktikum im Ausmaß von 550 Stunden bei anerkannten Institutionen ist verpflichtend vorgesehen.

Der Bw. begann mit der Ausbildung 1997. Diese ist im Streitjahr noch nicht abgeschlossen. Er ist zur psychotherapeutischen Tätigkeit unter Supervision berechtigt und führt diese Tätigkeit als vorgeschriebenes Praktikum im Rahmen der Ausbildung am Gymnasium X. durch.

Der Bw. plant darüber hinaus, eine eigene Praxis zu eröffnen. Er hat im Streitjahr weder einen Praxisraum noch Einnahmen aus selbständiger Arbeit.

Die vorgelegte "Mündliche Vermietungsvereinbarung" führte im Streitjahr nicht zur Anmietung eines Raumes, sondern allenfalls erst 2001. Die vorgelegte Bescheinigung vom 20. 12. 2001 und die Zahlungsbelege betreffend KIP-Lehrtherapie betreffen Ausgaben des Jahres 2001.

Dieser Sachverhalt gründet auf den vorgelegten Bescheinigungen der Direktion des Gymnasiums X. und den Vorbringen des Bw.

Dass die geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Psychotherapeuten stehen, ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw. betreffend 1999 und der Vergleichbarkeit der Ausgabenpositionen in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 1999 und 2000. Die Ausführungen über die ÖGATAP wurden der Homepage des Vereins entnommen.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG i. d. F. d. Streitjahr geltenden Fassung sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 16 Abs. 1 leg. cit. sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 i.d.F. ab 1.1.2000 sind Werbungskosten auch:

„Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvor-

schrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen."

Dem Bw. ist insofern Recht zu geben, dass sich die Rechtslage seit 1999 geändert hat. Nunmehr sind auch Ausbildungskosten im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten.

Vorher ist aber zu prüfen, ob grundsätzlich Ausbildungs- oder Fortbildungskosten vorliegen. Fortbildungskosten setzen voraus, dass der Stpl. einen Beruf ausübt und die Bildungsmaßnahmen der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten bei Ausübung eben dieses Berufes dienen (s. VwGH 18.3.1986, 85/14/0156). Es muss Berufside ntität gegeben sein.

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

Im vorliegenden Fall erzielt der Bw. einerseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer.

Andererseits erzielt er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Psychotherapeut in der Schule, da die psychotherapeutischen Behandlungen zur Lehrverpflichtung des Bw. gehören. Im Gesamtentgelt des Bw., das er für die Tätigkeit am Gymnasium X. erhält, ist ein Anteil für die Tätigkeit als Psychotherapeut enthalten.

Die Tätigkeit als Psychotherapeut liegt nicht im Rahmen des Berufsfeldes "Lehrer". (s. oben im Erwägungsteil der kursiv abgedruckten Berufungsentscheidung betreffend 1999). Die Berufsfelder sind nicht ident.

Allerdings liegen im vorliegenden Fall bei den Einkünften aus n.s.A. Fortbildungskosten vor. Dies kann nämlich nur in Bezug auf einen bestimmten Steuerpflichtigen beurteilt werden. (s. E. d. VwGH 10. 5. 1994, Zl. 93/14/0182). Was für den, der einen Beruf erst anstrebt, Berufsausbildung ist, kann für den bereits Berufstätigen Berufsbildung sein.

Der Bw. ist seit 2000 als Psychotherapeut tätig. Er übt diese Tätigkeit im Rahmen seiner Ausbildung als vorgeschriebenes Praktikum aus und erzielt daraus nichtselbständige Einkünfte. Somit liegen zwar grundsätzlich Ausbildungskosten vor, da der Beruf des Psychotherapeuten vom Bw. erlernt wird. Im speziellen Fall werden diese aber zu Fortbildungskosten, da der Bw. bereits als Psychotherapeut tätig ist. Es steht außer Zweifel, dass die beantragten Bildungsmaßnahmen der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten bei Ausübung eben dieses Berufes dienen. Die Bildungsmaßnahmen sind sogar vorgeschrieben, um den Beruf weiter

ausüben zu können. Dass der Bw. die Tätigkeit nicht als eingetragener Psychotherapeut, sondern als Praktikant unter Supervision durchführt, ändert nichts an den erzielten Einkünften. Die Ausgaben dienen gerade der Sicherung der Einnahmen. Absolvierte der Bw. nicht in einer bestimmten Zeit die vorgeschriebenen Ausbildungsmodule, würde er die Berechtigung, als Psychotherapeut tätig zu sein verlieren.

Es werden daher antragsgemäß 60% der beantragten Kosten i.H.v. ATS 22.830, -- als zusätzliche Werbungskosten anerkannt.

(Die Berechnung erfolgt in Euro und Schilling).

Anders verhält es sich mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Es sind im Jahr 2000 keine Einnahmen erzielt worden und nicht einmal Vorbereitungshandlungen getätigt worden. Es wurde im Streitjahr kein Büro oder Behandlungsraum angemietet. Die Ausbildungskosten zum Psychotherapeut können somit keine Betriebsausgaben sein, da der Bw. den Beruf des selbständigen Psychotherapeuten nicht ausübt. In diesem Fall können die Ausbildungskosten nicht zu Fortbildungskosten "mutieren." Es handelt sich um Kosten für die Erlangung von Kenntnissen für die Berufsausübung.

Es handelt sich auch nicht um die Ausbildung in einem artverwandten Beruf. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn die Tätigkeiten üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten i.w. gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern.

Beide Voraussetzungen sind nicht gegeben. Die Tätigkeit eines Lehrers und eines Psychotherapeuten werden üblicherweise nicht gemeinsam am Markt angeboten. Im gegenständlichen Fall ist das Angebot am Gymnasium X. nach Angaben der Direktion "einmalig in Österreich"; üblich ist es nicht. Üblicherweise eröffnen Psychotherapeuten eine selbständige Praxis, während Lehrer in Schulen unterrichten, an denen es im Regelfall keine gemeinsamen psychotherapeutischen Angebote gibt.

Gleich gelagerte Kenntnisse sind nicht gefordert. (S. dazu oben die kursiv abgedruckte Berufungsentscheidung 1999, wo die völlig getrennten Berufsfelder detailliert beschrieben werden).

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit bleiben daher unverändert bei 0,--; die Vorsteuer kann mangels Betriebsausgabencharakter nicht anerkannt werden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 29. März 2004