



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Werner Gossar, Steuerberater, 1190 Wien, Weimarer Straße 93/3, vom 10. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 19. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist selbständig und nichtselbständig tätiger Arzt.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2003 wurde ein Verlust aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von € -10.829,80 erklärt und vom Finanzamt mangels Einnahmen diese Verluste nicht anerkannt.

In der Berufung wurde eingewendet, dass der Bw. Arzt und gleichzeitig Psychotherapeut in Ausbildung und Supervision sei. Eine Eintragung in die Psychotherapeutenliste wäre im Jahre 2003 noch nicht möglich gewesen. Erst im Jahre 2004 würden erste Einnahmen erzielt

werden. Der Bw. legte Belege betreffend die Fortbildung und Literatur sowie eine Prognoserechnung wie folgend dargestellt zum Nachweis vor:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Verlust/Gewinn
2004	500	3500	-3000
2005	3000	3500	-500
2006	5000	4000	1000
2007	20000	5000	15000
2008	40000	15000	25000
2009	50000	20000	30000
2010	60000	25000	35000

Ein weiterer Vorhalt des Finanzamtes vom 25. Februar 2005 mit Fragen betreffend die Weiterführung der nichtselbständigen und selbständigen Tätigkeit, bezüglich der Einnahmen aus der Tätigkeit als Psychotherapeut im Jahre 2004/2005, dem Ort der Ausübung der Tätigkeit als Psychotherapeut, bzw. weiters um Erläuterung der Aufwendungen betreffend „Lehranalyse und Daseinsanalytisches Institut“ und Studienbeitrag Uni Wien sowie Nachweis der Telefon-, Miet und Werbeaufwendungen, wurde nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. September 1999, Zl. 94/13/0245 ist die Tätigkeit eines Psychotherapeuten, der kein Universitätsstudium mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen hat, steuerrechtlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu beurteilen. Personen mit einer anderen akademischen Ausbildung oder ohne akademische Ausbildung sind danach nicht freiberuflich tätig, und zwar auch dann nicht, wenn sie aufgrund des PsychotherapieGesetzes als Psychotherapeuten tätig sein können.

Nach der Berufsumschreibung in § 1 Abs. 1 PsychotherapieG 1990 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“*.

Psychotherapeutische Arbeit zielt auf die Linderung von Belastungen und Problemen oder Heilung von seelischen Krankheiten ab. Psychotherapeuten therapieren die "Seelen" der Menschen. Wie die Erforschung der Ursachen und Erscheinungsformen seelischer Störungen, ihre Diagnose und Verhütung, ist auch die Behandlung seelischer Störungen dem medizinischen Fachgebiet der Psychiatrie zuzuordnen (Website, wissen.de-Lexikon). In diesem Sinne findet die Tätigkeit eines Psychotherapeuten in einem Teilbereich der Heilberufe statt. Nach ständiger Rechtsprechung handelt es sich bei der Tätigkeit als Psychotherapeut steuerrechtlich um eine gewerbliche Tätigkeit und nur dann um eine selbständige Tätigkeit, wenn das Hauptfach Psychologie abgeschlossen wurde (VwGH 15.9.1999, 94/13/0245).

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr gültigen Fassung BGBI I 2004/180 stellen 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, Werbungskosten dar.

Um Fortbildung handelt es sich, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Ausbildungskosten sind dagegen als "Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine erstmalige Berufsausübung ermöglichen" bzw. als "Aufwendungen zur Erlernung eines anderen Berufes" definiert (z.B. VwGH 28.10.2004, 2004/15/0118).

Weiters sind Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf im Zusammenhang stehen, abzugsfähig. Verwandte Berufe sind entsprechend der Verkehrsauffassung zu bestimmen, wenn z.B. diese Tätigkeiten üblicherweise am Markt gemeinsam angeboten werden. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahmen mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeit verwertet werden können.

Im vorliegenden Fall liegt folgender Sachverhalt vor. Der Bw. ist seit 2001 selbständig und nichtselbständig tätig und seit dem Jahre 2003 Angestellter am Krankenhaus A. Der Bw. erklärte in den Jahren 2001 bis 2003 weiters Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Arztpraxis) und beantragte für das Jahr 2003 Aufwendungen für Fortbildung betreffend eine Ausbildung zum Psychotherapeuten in Höhe von € 4.226,12 sowie für Fachliteratur und Zeitschriften in Höhe von € 1.449,89 als Fortbildungskosten. Der Bw. absolvierte lt. vorgelegten Belegen und Unterlagen im Jahre 2003 „Lehranalysen 1-12/03“ am Ö. Institut für Psychotherapie, wobei anzumerken ist, dass lt. vorgelegten Unterlagen darüber hinaus der Name des Bw. im

Sekretariat des genannten Institutes aufscheint. Die Ausbildung wäre lt. Bw. erst im Jahr 2004 zum Tragen gekommen und erfolgte eine Eintragung in die Psychotherapeutenliste im Jahre 2003 noch nicht.

Lt. Berufungsschreiben ist der Bw. fertiger Mediziner und gleichzeitig Psychotherapeut in Ausbildung und Supervision, wobei zum Nachweis der zukünftigen Einkünfte als Psychotherapeut eine Prognoserechnung vorgelegt wurde. Abgabenerklärungen ab dem Jahre 2004 wurden jedoch in der Folge nicht eingereicht und auch der Fragenvorhalt des Finanzamtes bezüglich der Einnahmen als Psychotherapeut für die Jahre 2004 und 2005 nicht beantwortet.

Die geltend gemachten Aufwendungen betreffen die Teilnahme an Lehranalyseveranstaltungen und sind lt. vorgelegten Unterlagen ca. 100 Stunden Lehranalyse vor bzw. zu Beginn der Ausbildung zum Psychotherapeuten für die Aufnahmeprüfung nötig. Die Dauer der Ausbildung beträgt lt. vorgelegten Unterlagen insgesamt 5 Jahre. Mit Abschluss der Ausbildung wird das Diplom „Psychotherapeut“ erhalten. Die Ausbildung hat zu umfassen:

- Theoretische Ausbildung: Besuch von Vorlesungen und Seminaren, die von der Ausbildungskommission (400 Stunden). Analytische Anthropologie und Psychotherapie, Vorlesungen zur Psychosomatik, Psychopathologie des Erwachsenenalters, Kindes- und Jugendalters, Literaturseminar (viersemestrig), Praxis mit besonderer Berücksichtigung der vergleichenden Traumdeutung (viersemestrig), OPD-Training, Einarbeitung in die Fachliteratur und Rezeption der neueren Entwicklung.
- Praktische Ausbildung: mindestens 900 Psychotherapiestunden selbständiger psychotherapeutischer Tätigkeit. Mindestens 2 Therapien im Sinne einer Analyse über längere Zeit (ca. 6 Monate). Psychotherapeutisches Praktikum von mindestens 550 Stunden im direkten fachlichen Kontakt mit psychisch Kranken, davon ca. 150 Stunden innerhalb eines Jahres in einer facheinschlägigen Einrichtung des Gesundheitswesens.
- Supervision (125 Einzelkontrollen, 125 Gruppenkontrollen), Praktikumssupervision 30 Stunden

Zum vorliegenden Sachverhalt ist somit festzustellen, dass der Bw. somit lt. Abgabenerklärung 2003 Aufwendungen für Lehranalysen für den Beginn einer Ausbildung als Psychotherapeut geltend machte, jedoch nicht bekannt gegeben wurde, ob die Ausbildung zur Gänze absolviert und Einkünfte aus dieser Tätigkeit erzielt wurden. Lt. Bw. handelt es sich um Ausbildungskosten für die Tätigkeit als Psychotherapeut. Die diesbezüglich erworbenen Kenntnisse betreffen neben der Tätigkeit als Arzt einen speziellen Teilbereich der Heilberufe. Es liegen somit nicht Aufwendungen betreffend Fortbildung im bisherigen Beruf vor, sondern Ausbildung in einem neuen Beruf, die aufgezeigten Bildungsmaßnahmen gehen über die bloße Fortentwicklung der im bisherigen Beruf erworbenen Kenntnisse hinaus.

Das Einkommensteuerrecht kennt weiters auch den Begriff der "vorweggenommenen Werbungskosten". Vorweggenommene Werbungskosten liegen vor, wenn vor Erzielung von

Einnahmen aus einer Tätigkeit Aufwendungen anfallen, die durch die spätere Einnahmenerzielung konkret veranlasst sind. Dazu führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.12.1999, 97/15/0148, aus, vorweggenommene Werbungskosten können vorliegen, wenn sie sich mit der angestrebten "auf Einkunftszielung gerichteten Tätigkeit" in einem ausreichend bestimmten Zusammenhang befinden. Es muss mit einem entsprechenden Maß an Gewissheit anzunehmen sein, dass der neue Beruf ausgeübt werden kann. Entsprechend können Aufwendungen vor Beginn einer betrieblichen (werbenden) Tätigkeit Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewinnbetriebes tatsächlich beabsichtigt ist. Die Abzugsfähigkeit setzt voraus, dass ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen besteht (vgl. Doralt, Kommentar, § 4, Tz 235 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Neben den geltend gemachten Ausbildungskosten ist der Behörde jedoch nicht bekannt, ob der Bw. Maßnahmen gesetzt hat, die die Absicht, künftig als Psychotherapeut tätig zu sein, bereits in den nachfolgenden Jahren erkennen lassen. Lt. Aktenlage ist weder der Abschluss der Ausbildung noch weitere Ausbildungskosten in den Folgejahren bekannt und ob daraus Einnahmen erzielt wurden. Der Bw. legte seit dem Jahre 2004 keine Abgabenerklärungen vor und wurden Vorhalte betreffend erzielte Einnahmen nicht beantwortet. Ob die Tätigkeit als Psychotherapeut ausgeübt wird, ist auch keiner Adresse und Telefonnummer von Praxisräumlichkeiten im Telefonbuch (Branchenverzeichnis: Psychotherapie) entnehmbar.

Es besteht somit kein ausreichend konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und der Tätigkeit als Therapeut. Es gibt keine Hinweise, dass der Bw. seine Tätigkeit als Therapeut tatsächlich absolvierte und die berufsspezifisch ausgerichteten Kurse tatsächlich auf die Ausübung der Tätigkeit abzielen. Die ausdrücklich genannte Tatbestandsvoraussetzung des "Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes" stellt jedoch darauf ab, dass Sachverhaltstatbestände vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen.

Nachdem vom Bw. zwar eine Prognoserechnung für die Jahre 2003 bis 2010, jedoch keine Abgabenerklärungen und Einnahmen in den Folgejahren ab 2004 vorgelegt bzw. bekannt gegeben wurden, ist auch nicht ersichtlich und ungewiss, ob und wann die Berufstätigkeit als Psychotherapeut abgeschlossen und aufgenommen wurde. Bei dieser Sachlage ist ein hinreichender Zusammenhang der Ausbildungskosten mit künftigen Einnahmen als Psychotherapeut, wie er für den Abzug vorweggenommener Werbungskosten Voraussetzung wäre, nicht erwiesen. Das Finanzamt hat daher die beantragten Ausbildungskosten zum Psychotherapeuten zu Recht nicht anerkannt.

Bezüglich der Aufwendungen für Fachliteratur wird ausgeführt, dass diese zur Berufsausübung, -fortbildung oder Weiterbildung als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben grundsätzlich anzuerkennen sind. Jedoch sind die Ausgaben für die Anschaffung von Werken allgemein bildenden Inhaltes nicht abzugsfähig. Die Aufwendungen für Fachliteratur und Zeitschriften in Höhe von € 495,95 und € 77,5 sind daher mangels Nachweis bzw. als nichtmedizinische Bücher nicht anzuerkennen.

Die (negativen) Einkünfte aus selbständiger Arbeit errechnen sich daher für 2003 abzüglich der Aufwendungen für Fortbildung und nicht anzuerkennender Fachliteratur mit einem Verlust von € -6.030,23.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. Jänner 2008