



GZ. RV/3534-W/11,  
GZ. RV/0037-W/12,  
GZ: RV/3282-W/12

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 29. November 2010, vom 20. Dezember 2011 und vom 23. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 10. November 2010, vom 7. Dezember 2011 und vom 17. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabenfestsetzungen erfolgen vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. November 2010 wurde die Berufungswerberin (im folgenden Text mit Bw. abgekürzt) zur Einkommensteuer für das Jahr 2009 veranlagt und die Abgabe mit einem Betrag von 4.747,92 € festgesetzt.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 29. November 2010 releviert die Bw., die von ihr über FinanzOnline geltend gemachten Werbungskosten (Gewerkschaftsbeitrag von 250,80 €,

Arbeitsmittel von 410,14 €, Fachliteratur von 233,27 €, Reisekosten von 94,40 €, Bildungskosten von 7.289,86 € und sonstige Werbungskosten von 100,00 €) hätten im Bescheid keine Berücksichtigung gefunden. Begründend wurde ins Treffen geführt, es handle sich bei den Werbungskosten um das Fachspezifikum zur Weiterbildung zur Psychotherapeutin. Im Rahmen dessen seien neben den verpflichtenden Seminaren und Kongressen (national und international) auch verpflichtende Einzeltherapiestunden und Supervisionsstunden zu absolvieren. Es werde eine hohe Kompetenz an Gesprächsführung erworben und die Kenntnisse würden als Klassenvorstand in einer Berufsbildenden Höheren Schule Verwendung finden.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Jänner 2011 ab und begründete dies zusammengefasst damit, dass durch die von der Bw. besuchten Kurse lediglich die Verbesserung in Gesprächsführung angestrebt und Aufwendungen, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst seien grundsätzlich keine Werbungskosten darstellen würden.

Im Vorlageantrag vom 29. Jänner 2011 führte die Bw. ergänzend aus, sie praktiziere unentgeltlich an zwei Tagen auf der Psychiatrischen Ambulanz im Spital und begleite 6-9 Patienten im Wochenrhythmus. So könnten die geforderten 600 Therapie-Stunden zur Erlangung des Therapeuten-Abschlusses innerhalb der vorgeschriebenen Frist gesammelt werden. Bezugnehmend darauf wurde die Bw. mit Schreiben vom 26. Mai 2011 aufgefordert, die geltend gemachten Werbungs- und Ausbildungskosten belegmäßig nachzuweisen. Außerdem wurde die Bw. davon in Kenntnis gesetzt, dass die von ihr beantragten Sonderausgaben und Werbungskosten aus "unerklärlichen Gründen nicht übernommen" worden seien.

Per Telefax vom 25. August 2011 wurde von der nunmehrigen steuerlichen Vertretung der Bw. ergänzend vorgebracht, dass der bisherige Sachverhalt irrtümlich irreführend dargestellt worden sei. Die Bw. beabsichtige seit Beginn der Ausbildung zum Psychotherapeuten, als selbständig tätige Psychotherapeutin mit eigener Praxis Patienten zu therapieren. Diese Tätigkeit solle in den ersten Jahren neben der beamteten Tätigkeit als AHS Lehrer ausgeübt werden, ein späterer Umstieg auf ausschließlich selbständige Tätigkeit sei nicht ausgeschlossen. Es liege somit nicht eine Ausbildung zu einer geänderten oder einer verwandten beruflichen (unselbständigen) Tätigkeit vor, sondern die Vorbereitungshandlung zu einer selbständigen Tätigkeit als Psychotherapeut. Die aufgewendeten Ausgaben seien nicht als Werbungskosten zur Tätigkeit als AHS Lehrerin, sondern als Betriebsausgaben zu Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zuzuordnen. Die klare Absicht, diese selbständige

Tätigkeit zu beginnen und wesentlich und unternehmerisch auszuüben, ergebe sich auch aus der Tatsache, dass die bis dahin als Beamtin vollzeitig ausgefüllte Stelle ab dem Zeitpunkt 09/2008 dauerhaft auf eine 75 % Lehrverpflichtung reduzierend abgeändert und die dadurch frei werdende Zeit in die Ausbildung zur Psychotherapeutin investiert worden sei. Bereits seit 2010 würden Patienten im Rahmen der durch fortgeschrittene Ausbildung zulässigen Eigentätigkeit therapiert, ab dem aktuellen Jahr 2011 werde die aktive Markttätigkeit auch auf entgeltlicher Basis ausgeübt. Somit werde eine Praxis angemietet und würden bereits 2011 Umsätze aus Psychotherapie erzielt. Die Aus- und Fortbildung werde mit der Zielsetzung der Eintragung in die Psychotherapeutenliste weiter fortgesetzt. Es werde daher beantragt, das Berufsbegehren dahingehend abzuändern, dass die Erklärungsart abgeändert und die Ausgaben 2009 im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit Detailbezeichnung "Psychotherapie" angesetzt würden.

In einem übermittelte die Bw. zum Ersten eine mit 25. August 2011 datierte Einkommensteuererklärung für 2009, in der die beantragten Sonderausgaben wie folgt aufgestellt wurden:

<b>Sonderausgaben</b>	
Versicherungsprämien	1.199,93 €
Wohnraumschaffung	2.571,11 €
Weiterversicherung	499,94 €
Spenden	284,00 €

Zum Zweiten wurden in der Beilage zur Einkommensteuererklärung über betriebliche Einkünfte für 2009 (negative) Einkünfte aus selbständiger Arbeit von – 8.378,47 € erklärt und diese wie folgt aufgeschlüsselt:

Afa	- 410,14 €
Reise- und Fahrtspesen	- 94,40 €
Übrige Betriebsausgaben	- 7.873,93 €
Summe Betriebsausgaben	- 8.378,47 €

In den elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen für 2010 und 2011 brachte die Bw. negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von - 7.050,56 € (2010) und von - 4.159,83 € (2011) zum Ansatz und beantragte den Abzug folgender Betriebsausgaben:

2010:

Afa Anlagevermögen	240,00 €
Reise- und Fahrtspesen	610,80 €
Übrige Betriebsausgaben	6.199,76 €

2011:

Afa Anlagevermögen	46,40 €
Mietspesen	480,00 €
Übrige Betriebsausgaben	6.643,43 €

In der Einkommensteuererklärung für 2011 wurden zudem Erlöse aus selbständiger Arbeit in Höhe von 3.010,00 € erklärt.

Über Aufforderung des Finanzamtes übermittelte die Bw. neben sonstigen Belegen für die beantragten Ausgaben den zwischen der Bw. und der Ausbildungseinrichtung abgeschlossenen Ausbildungsvertrag vom 5. Mai 2007, in dem es auszugsweise heißt:

*"1.1 Gegenstand des Vertrages ist die Ausbildung des/r AusbildungsteilnehmerIn zur PsychotherapeutIn im Rahmen des von der Ausbildungseinrichtung angebotenen psychotherapeutischen Fachspezifikums gemäß § 6 des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990 (in der Folge PthG).*

*1.2. Grundlage dieses Vertrags sind: das PthG..."*

Vorgelegt wurden auch:

der zwischen der Bw. und Dr.A am 5. Mai 2007 abgeschlossene Lehr- und Ausbildungsvertrag, als dessen Gegenstand die "selbständige Abhaltung von Ausbildungsveranstaltungen (Seminare; Gruppenselbsterfahrung, die in Ausbildungskursen abgehalten wird; etc) durch die Lehrperson im Rahmen der Ausbildung des Ausbildungskandidaten zum Psychotherapeuten iSd § 1 Psychotherapiegesetz" genannt wird,

die mit 28. Juni 2009 datierte und von der Ausbildungseinrichtung B ausgestellte Berechtigung zur eigenständigen psychotherapeutischen Tätigkeit unter Supervision,

Praktikumsbestätigungen vom 3. Juli 2009 und vom 30. Mai 2011;

Außerdem gab die Bw. im Begleitschreiben vom 7. Spetmber 2011 Ausbildungsort (B ) und die Lehrtherapeutin (Dr.A ) bekannt und stellte die Vorlage des Mietvertrages für einen Praxisraum in Annschrift, (Mietbeginn: 1.10.2011) in Aussicht.

Mit Bescheiden vom 7. Dezember 2011 und vom 17. Oktober 2012 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit einem Betrag von 3.508,13 € (2010) und von 4.434,00 € festgesetzt. Die von der Bw. beantragten Betriebsausgaben wurden verweigert, da nicht nachgewiesen worden sei, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Hauptberufes, d.h. einer Tätigkeit, die zumindest zu einem wesentlichen Teil zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes dienen sollte, abziele. Weil im Berufungsfall auch von Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO auszugehen sei, seien die Ausbildungskosten zur Psychotherapeutin nicht anerkannt worden.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2011 bzw. am 23. Oktober 2012 auf elektronischem Weg über FinanzOnline berief die Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 und führte bezugnehmend auf das Argument der Liebhaberei aus, es handle sich nicht um eine Tätigkeit, die nach der Verkehrsauffassung der Lebensführung zuzuordnen sei, sondern um eine Tätigkeit, die eindeutig Erwerbscharakter habe, sodass die Betriebsausgaben bis zum Feststehen einer allfälligen nachhaltigen Ertragslosigkeit abzugsfähig seien. Liebhaberei sei auszuschließen, da aktive Marktbearbeitung mit entsprechender Investition betrieben werde, und bereits die positive Umsatzentwicklung 2011 die langfristige Erzielung eines Totalgewinnes annehmen lasse. Es liege schon von der Typologie der Tätigkeit (Psychotherapeutische Praxis) keine von § 1 Abs. 2 LVO erfasste Tätigkeit vor. Anlaufverluste seien daher zu veranlassen, auch liege die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, vor und seien die Maßnahmen (fundierte Ausbildung, Ziel der Eintragung in die Psychotherapeutenliste, Ausbau der erzielten Umsätze mit hohen Steigerungsraten pro Jahr) dazu geeignet, eine langfristige Einkunftsquelle zu bewirken.

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

#### **Betriebsausgaben/Werbungskosten**

Strittig ist, ob die von der Bw. im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin aufgewendeten Kosten im Rahmen der Ermittlung des Einkommens für die Jahre 2009, 2010 und 2011 als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind oder nicht. Es gilt daher zunächst zu überprüfen, ob in dem hier zu beurteilenden Zeitraum von einer Aus- oder Fortbildung bzw. von einer Umschulungsmaßnahme im Sinne des EStG 1988 auszugehen ist. Die dafür maßgebenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 jeweils in der für den Berufungsfall relevanten Fassung stellen sich wie folgt dar:

Zufolge § 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt auszugsweise folgendes:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:..

10. 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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen."

Gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 1 und 2 lit. a EStG 1988 in der Fassung des Berufungszeitraumes dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

"1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) 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."

Bereits aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 4 EStG 1988 geht hervor, dass abzugsfähige Betriebsausgaben nur im Fall von betrieblich veranlassten Aufwendungen vorliegen können. Eine betriebliche Veranlassung ist begrifflich nur dann gegeben, wenn Ausgaben objektiv mit einer betrieblichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen bzw. im Interesse eines Betriebes getätigt werden (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.3.2004, Anm 59 zu § 4).

Der Werbungskostenbegriff deckt sich im Hinblick auf den Veranlassungszusammenhang mit dem Inhalt des Betriebsausgabenbegriffes (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Auflage, Rz 4 zu § 16, Seite 669). Auch Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 liegen nur dann vor, wenn Ausgaben durch eine Tätigkeit veranlasst sind, die auf die Erzielung von (hier außerbetrieblichen) Einkünften ausgerichtet ist (vgl. dazu

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.6.2007, Anm 1 zu § 16 oder Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Auflage, Rz 32 zu § 16, Seite 677).

Sowohl Betriebsausgaben als auch Werbungskosten können daher nur dann vorliegen, wenn sie mit der Erzielung von betrieblichen Einkünften bzw. Einkünften aus unselbständiger Arbeit in Zusammenhang stehen. Notwendige Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als Betriebsausgaben bzw. als Werbungskosten ist daher jedenfalls deren einkunftsquellenbezogene Veranlassung im Sinne eines wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen den Ausgaben und einer auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Tätigkeit. Hingegen sind abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dann nicht gegeben, wenn Aufwendungen geleistet werden, die nicht mit der Erzielung von Einkünften in Verbindung stehen. Hängen somit Aufwendungen nicht ursächlich mit einer Einkunftsquelle zusammen, so kommt ihnen auch nicht der Charakter von abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu. Jene Ausgaben, die ohne wirtschaftliche Verknüpfung mit Einnahmen geleistet werden, sind daher weder unter Betriebsausgaben noch unter Werbungskosten zu subsumieren, sondern dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Auch bei den in § 16 Abs. 1 EStG 1988 ausdrücklich angeführten Werbungskosten handelt es sich um Ausgaben, die mit einer auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte gerichteten Tätigkeit in Zusammenhang stehen. Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zählen Bildungsaufwendungen dann zu den Werbungskosten, wenn es sich um eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme oder eine umfassende Umschulung im Sinne dieser Bestimmung handelt.

Während unter Ausbildungskosten Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine nachfolgende Berufsausübung erst ermöglichen, zu verstehen sind, dienen Fortbildungskosten dazu, seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern, um im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden und somit seinen Beruf besser ausüben zu können (siehe VwGH 31.1.2002, 2001/15/0098; 17.12.2003, 2001/13/0123; 29.1.2004, 2000/15/0009; 24.6.2004, 2001/15/0184; 28.10.2004, 2001/15/0050; 22.11.2006, 2004/15/0143 oder Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.1.2005, Rz. 203/2 und 203/3 zu § 16).

Beiden gemeinsam ist jedoch, dass sie nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie im Zusammenhang mit einer bereits ausgeübten oder mit einer damit verwandten Tätigkeit stehen. Ob eine Tätigkeit mit der ausgeübten Tätigkeit artverwandt ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Von einer verwandten Tätigkeit wird jedoch dann

auszugehen sein, wenn Berufe gemeinsam am Markt angeboten werden oder Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordern (vgl. dazu VwGH 3.11.2005, 2003/15/0064 oder ÖStZ 1999, Seite 671).

Umschulungsaufwendungen sind hingegen dann abzugsfähig, wenn sie so umfassend sind, dass sie einen Einstieg in eine neue, mit der bisherigen Beschäftigung nicht verwandte, berufliche Tätigkeit ermöglichen (vgl. Hammerl, SWK-Heft 30, Seite 859). Werbungskosten können allerdings auch im Fall einer Umschulung nur auf Grund eines beruflichen Zusammenhanges vorliegen, welcher diesfalls dann gegeben sein wird, wenn das erlernte Wissen auch zukünftig beruflich verwendet werden soll.

Im Ergebnis sind Bildungsaufwendungen dann als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zum Abzug zuzulassen, wenn diese einerseits grundlegende oder vertiefende Kenntnisse in der ausgeübten bzw. einer damit verwandten Tätigkeit vermitteln oder andererseits zu einer künftigen Berufsausbildung in einem neuen Berufsfeld berechtigen. Grundlegende Voraussetzung ist daher das Vorliegen eines Veranlassungszusammenhanges mit einer aktuellen oder einer künftigen Betätigung zur Erzielung von Einkünften. (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.1.2005, Rz. 203/8 zu § 16). Ein bloß allgemein berufliches Interesse ist aber dafür noch nicht ausreichend. Es gilt nämlich zudem, die Grenze zwischen privatem und beruflichem Konnex insofern auszuloten, als jene Aufwendungen, die auch die private Lebensführung des Steuerpflichtigen betreffen, unter das in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 geregelte Abzugsverbot fallen.

Vor dem Hintergrund der dargelegten Rechtslage kann im Berufungsfall kein Zweifel darüber bestehen, dass die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zur Psychotherapeutin weder Aus- noch Fortbildungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellen. Schließlich vermag die von der Bw. gewählte Bildungsmaßnahme zwar in ihrem Beruf als AHS-Lehrerin verwertbar sein, grundlegende oder vertiefende Kenntnisse in der aktuell ausgeübten beruflichen Tätigkeit können jedoch keinesfalls vermittelt werden. Die Lehrgangsthemen sind allesamt nicht geeignet, den vom Gesetz geforderten berufsspezifischen Zusammenhang mit der vom Bw. konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit herzustellen. Ziel dieser Bildungsmaßnahme ist ja die Erlangung der Berechtigung zur eigenständigen psychotherapeutischen Tätigkeit.

Wird aber eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme ohne konkreten Bezug zu einem Dienstverhältnis besucht, besteht auch kein Veranlassungszusammenhang mit der bereits ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit. Von einem solchen Zusammenhang ist nämlich nur dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten oder einer damit



verwandten Tätigkeit konkret verwertet werden können (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143; 22.9.2005, 2003/14/0090 oder Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.1.2005, Rz. 203/4/1zu § 16). Als maßgebend wird dabei die konkrete Einkunftsquelle angesehen und nicht etwa ein abstraktes Berufsbild (vgl. ÖStZ 1999, 671). Da die vom Bw. besuchte Bildungsmaßnahme somit keine auf das Berufsfeld der Bw. spezifisch zugeschnittenen Inhalte erkennen lässt, kommt ein Abzug der Aufwendungen aus dem Titel einer Ausbildung bzw. Fortbildung nicht in Betracht.

Der von der Bw. beschrittene Weg ist jedoch nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates als "umfassende Umschulung" zur eigenständigen Berufsausübung als Psychotherapeutin zu beurteilen. So erlaubt es ihr die Absolvierung des Psychotherapeutischen Fachspezifikums jedenfalls, eine zweite berufliche Laufbahn einzuschlagen. Schließlich ist dieser Lehrgang in Österreich seit 1992 der erste Teil einer gesetzlich vorgegebenen zweistufigen Ausbildung zum Psychotherapeuten und berechtigt zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie.

Die Ausbildung zum Psychotherapeuten ist im Bundesgesetz vom 7. Juni 1990 über die Ausübung der Psychotherapie (Psychotherapiegesetz) gesetzlich geregelt. Die hier relevanten Bestimmungen des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990 (im folgenden mit PthG abgekürzt und in der hier maßgebenden Fassung wiedergegeben), haben folgenden Wortlaut:

#### "Artikel I

Bundesgesetz über die Ausübung der Psychotherapie (Psychotherapiegesetz):

#### Berufsumschreibung

§ 1. (1) Die Ausübung der Psychotherapie im Sinne dieses Bundesgesetzes ist 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.

(2) Die selbständige Ausübung der Psychotherapie besteht in der eigenverantwortlichen Ausführung der im Abs. 1 umschriebenen Tätigkeiten, unabhängig davon, ob diese Tätigkeiten freiberuflich oder im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausgeübt werden....

#### Ausbildung zum Psychotherapeuten

§ 2. Die selbständige Ausübung der Psychotherapie setzt die Absolvierung einer allgemeinen und einer besonderen Ausbildung voraus. Sowohl der allgemeine Teil (psychotherapeutisches Propädeutikum) als auch der besondere Teil (psychotherapeutisches Fachspezifikum) wird durch eine theoretische und praktische Ausbildung vermittelt...

## Psychotherapeutisches Fachspezifikum

§ 6. (1) Der theoretische Teil hat in einer Gesamtdauer von zumindest 300 Stunden, wobei zumindest 50 Stunden für eine Schwerpunktbildung in den unter Z 1 bis 3 genannten Bereichen je nach methodenspezifischer Ausrichtung vorzusehen sind, jedenfalls folgende Inhalte zu umfassen:...

## Voraussetzungen für die Ausbildung zum Psychotherapeuten

§ 10. (1) Das psychotherapeutische Propädeutikum darf nur absolvieren, wer...

(2) Das psychotherapeutische Fachspezifikum darf nur absolvieren, wer

1. eigenberechtigt ist,
2. das 24. Lebensjahr vollendet hat,
3. die schriftliche Erklärung einer psychotherapeutischen Ausbildungseinrichtung, daß eine Ausbildungsstelle für die Absolvierung des psychotherapeutischen Fachspezifikums, einschließlich des Praktikums gemäß § 6 Abs. 2 Z 2, zur Verfügung gestellt werden wird, vorlegt,
4. das psychotherapeutische Propädeutikum erfolgreich absolviert hat und entweder
5. die Voraussetzungen des Abs. 1 Z 4 oder
6. auf Grund seiner Eignung nach Einholung eines entsprechenden Gutachtens des Psychotherapiebeirates vom Bundeskanzler mit Bescheid zur Absolvierung des psychotherapeutischen Fachspezifikums zugelassen worden ist, soweit nicht bereits eine Zulassung gemäß Abs. 1 Z 5 erfolgt ist, oder
7. eine Ausbildung an einer Akademie für Sozialarbeit, an einer ehemaligen Lehranstalt für gehobene Sozialberufe, an einer Pädagogischen Akademie oder an einer mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Lehranstalt für Ehe- und Familienberater absolviert hat oder das Kurzstudium Musiktherapie oder einen Hochschullehrgang für Musiktherapie abgeschlossen hat oder
8. ein Studium der Medizin, der Pädagogik, der Philosophie, der Psychologie, der Publizistik- und Kommunikationswissenschaft oder der Theologie oder ein Studium für das Lehramt an höheren Schulen abgeschlossen hat oder
9. einen in Österreich nostrifizierten Abschluß eines ordentlichen Studiums im Sinne der Z 8 an einer ausländischen Universität nachweist.

## Voraussetzungen für die selbständige Ausübung der Psychotherapie

§ 11. Zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie ist berechtigt, wer

1. das psychotherapeutische Propädeutikum und das psychotherapeutische Fachspezifikum erfolgreich absolviert hat,
2. eigenberechtigt ist,
3. das 28. Lebensjahr vollendet hat,
4. die zur Erfüllung der Berufspflichten erforderliche gesundheitliche Eignung und Vertrauenswürdigkeit nachgewiesen hat und
5. in die Psychotherapeutenliste nach Anhörung des Psychotherapiebeirates eingetragen worden ist.

## Berufsbezeichnung

§ 13. (1) Wer zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie berechtigt ist, hat im Zusammenhang mit der Ausübung seines Berufes die Berufsbezeichnung "Psychotherapeut" oder "Psychotherapeutin" zu führen..."

Das von der Bw. besuchte Psychotherapeutische Fachspezifikum stellt demnach einen Teil der gesetzlich als zweistufig vorgesehenen Berufsausbildung zum Psychotherapeuten dar. Die erste Stufe ist das Psychotherapeutische Propädeutikum, darauf aufbauend folgt die zweite Stufe, das Fachspezifikum. Der von der Bw. eingeschlagene Bildungsweg stellt somit eine Stufe eines gesetzlich determinierten Berufszieles dar. Wer die Berechtigung zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie erlangen will, hat den im PthG nach Inhalt und Umfang vorgegebenen Weg zu beschreiten, dessen Ziel es ist, die fachliche Qualifikation dafür zu vermitteln. Das Gesetz selbst normiert die erfolgreiche Absolvierung des Psychotherapeutischen Fachspezifikums als Teil davon, weshalb der von der Bw. besuchte Lehrgang unter Bedachtnahme auf die Zielvorgabe des PthG als Umschulungsmaßnahme im Sinne des EStG 1988 gesehen werden muss.

Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen sind aber nach Absicht des Gesetzgebers insofern als vorweggenommene Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen, als die im Zusammenhang damit angefallenen Kosten zur Sicherung des künftigen Lebensunterhaltes des Steuerpflichtigen beitragen sollen. Aus dem klaren Gesetzestext des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 leitet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen als Werbungskosten demnach nur dann ab, wenn die Umschulungsmaßnahme einerseits derart umfassend ist, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht, die mit der bisherigen Tätigkeit nicht verwandt ist, und andererseits auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielt. Ob der Wille des Steuerpflichtigen darauf gerichtet ist, sich eine neue Einkunftsquelle durch die Ausübung eines anderen Berufes zu verschaffen, ist im Einzelfall anhand objektiver Kriterien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen (vgl. VwGH 15.9.2011, 2008/15/0321).

Im vorliegenden Berufungsfall wurde durch Vorlage kopierter Praktikumsbestätigungen und der "Berechtigung zur eigenständigen psychotherapeutischen Tätigkeit unter Supervision" die Zielstrebigkeit und das Bemühen um rasche und effiziente Absolvierung der Ausbildung nach außen erkennbar dokumentiert. Es erscheint nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates glaubhaft, dass die Bw. tatsächlich die Tätigkeit als Psychotherapeutin anstrebt und die Ausbildung nicht in ihrer privaten Sphäre liegt. Dafür spricht zum einen der Umstand, dass die bisherige Tätigkeit als AHS-Lehrerin auf eine 75 %ige Lehrverpflichtung herabgesetzt wurde und sogar die Absicht besteht, später ausschließlich als Psychotherapeutin zu arbeiten. Das Vorliegen einer ernst gemeinten erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit wird zudem dadurch unter Beweis gestellt, dass bereits im Jahr 2011 Erlöse aus der Psychotherapie unter Supervision erzielt wurden, sodass insgesamt von einer umfassenden Umschulungsmaßnahme auszugehen ist.

Inhaltlich schließt sich der Begriff der "umfassenden Umschulung" aber dem der "vorweggenommenen Werbungs- bzw. Betriebskosten" an. Die von der Bw. bekanntgegebenen und betragsmäßig im Übrigen unbestritten gebliebenen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Psychotherapeutin sind daher im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit als vorweggenommene Betriebsausgaben wie folgt einkommensmindernd zu berücksichtigen:

**2009:**

Afa Anlagevermögen	-410,14 €
Reise- u. Fahrtspesen	-94,40 €
Übrige Betriebsausgaben	-7.873,93 €
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</b>	<b>- 8.378,47 €</b>

**2010:**

Afa Anlagevermögen	-240,00 €
Reise- u. Fahrtspesen	-610,80 €
Übrige Betriebsausgaben	-6.199,763 €
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</b>	<b>- 7.050,56 €</b>

**2011:**

Erlöse aus Psychotherapie lt. Bw.	+3.010,00 €
Afa Anlagevermögen	-46,40 €
Miete und Pacht Aufwand	-480,00 €
Übrige Betriebsausgaben	-6.643,43 €
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</b>	<b>- 4.159,83 €</b>

**Sonderausgaben**

Die von der Bw. beantragten und laut Angaben des Finanzamtes versehentlich nicht berücksichtigten Sonderausgaben in Höhe von 1.199,93 €, 2.571,11 €, 499,94 € und 284,00 € werden im Rahmen der Ermittlung des Einkommens für das Jahr 2009 im gesetzlich vorgegebenen Höchstausmaß zum Abzug zugelassen.

**Verfahrensrecht**

Da im vorliegenden Fall die Eignung der Betätigung der Bw. als Psychotherapeutin zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses aufgrund der bisherigen Verluste ungewiss ist, erfolgt die Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO. Erst wenn es der Bw. gelingt, nachzuweisen, dass die Tätigkeit tatsächlich zur Erzielung von positiven Einkünfte geeignet ist, sind die diesbezüglichen Aufwendungen einer endgültigen Beurteilung zugänglich.

Die gesetzliche Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO erlaubt es nämlich der Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festzusetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 28. November 2012