



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat X im Beisein der Schriftführerin P. über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA, vertreten durch M., betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 13. April 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 machte sie Verluste gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 in Höhe von € 18.319,91 geltend. Demgegenüber setzte das zuständige Finanzamt (FA) den Verlustabzug mit € 1.764,80 fest, ohne dies näher zu begründen.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 eingebrachten Berufung legte die Bw. dar, dass sie im Jahr 1996 einen Gewerbebetrieb als Physioenergetikerin eröffnet habe. Der Gewinn sei gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden, der daraus verbleibende Anlaufverlust belaufe sich per 31. Dezember 2003 auf € 1.764,80.

Da dieser Gewerbebetrieb nicht den gewünschten Erfolg gebracht habe, habe sich die Bw. ab dem Jahr 2002 entschieden, eine Ausbildung zur Psychotherapeutin zu beginnen, um nach abgeschlossener Ausbildung einen neuen Betrieb zu eröffnen. Die Vorbereitungsmaßnahmen

für diese Betriebseröffnung seien bereits im Jahr 2002 mit dem Beginn der Ausbildung zur Psychotherapeutin gesetzt worden und hätten im Jahr 2005 mit der Einrichtung von Praxisräumlichkeiten und Aufnahme der Tätigkeit als Psychotherapeutin geendet. Der ursprüngliche Gewerbebetrieb als Physioenergetikerin sei aufgegeben und der neue Betrieb in völlig veränderter Form geführt worden.

Es werde daher beantragt, den Verlustvortrag wie folgt abzuändern:

restlicher Anlaufverlust aus den Jahren 1996 bis 1998	€	1.764,80
neuerliche Betriebseröffnung ab 2002 daher		
Anlaufverlust 2002	€	10.306,96
Anlaufverlust 2003	€	8.012,45
Anlaufverlust 2004 (verrechnet mit anderen Einkünften)	€	0,00
Summe Anlaufverlust per 31.12.2004	€	<u>20.084,21</u>

Mit Berufungsvorentscheidung wies das FA die Berufung als unbegründet ab:

„Steuerpflichtige, die den Gewinn aus einem Betrieb durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, können gem. § 18 Abs. 7 EStG 1988 Anlaufverluste, d.h. Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, soweit sie nicht im selben Veranlagungsjahr ausgeglichen werden können, in den Folgejahren als Sonderausgaben abziehen.

Ihre in der Berufung dargelegten Vorbereitungshandlungen für einen neuen Betrieb können nicht als Anlaufverluste qualifiziert werden, da es laut Aktenlage nicht zu einer konkreten Zuordnung des Aufwandes kam, sondern dieser als Fortbildung bzw. Weiterbildung in Ihrem bereits bestehenden Beruf integriert ist und es somit zu einer schrittweisen Änderung bzw. Erweiterung Ihres Tätigkeitsbereiches kommt. Die Verluste aus 2002 und 2003 können daher nicht als neuerliche Anlaufverluste qualifiziert werden.“

Daraufhin stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und legte dar, dass der Beruf der Physioenergetikerin, den sie zuvor ausgeübt habe, mit dem nunmehrigen Beruf der Psychotherapeutin tatsächlich überhaupt nichts zu tun habe. Es handle sich hier um zwei vollkommen verschiedene Berufszweige und auch vollkommen verschiedene Ausbildungswege. Der Beruf der Physioenergetikerin sei mit dem Beruf der Psychotherapeutin ebenso wenig vergleichbar wie der Beruf eines Arztes mit dem eines Technikers. Da es sich somit um eine komplett neue betriebliche Tätigkeit als Psychotherapeutin handle, seien die Anlaufverluste nach Eröffnung des neuen Betriebes 2002 in Höhe von insgesamt € 20.084,21 steuerlich zu berücksichtigen.

Über Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenats wurde die Bw. aufgefordert, hinsichtlich der in den Jahren 2002 bis 2003 erzielten Erlöse aus Gewerbebetrieb von € 340,92

(2002) bzw. € 570,00 (2003) sowie der im Jahr 2004 erzielten Erlöse aus Gewerbebetrieb von € 700,00 und Erlöse aus selbständiger Arbeit von € 24.000,00 darzulegen, welche konkreten Leistungen diesen Erlösen zugrunde liegen und dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Weiters wurde die Bw. ersucht, die in den Jahren 2002 bis 2004 geltend gemachten Aufwendungen zu detaillieren und auch diese durch Vorlage von Belegen nachzuweisen.

In Beantwortung der Anfrage teilte die Bw. mit, dass sich die o. a. Honorare von € 340,92, € 570,00 sowie von € 700,00 auf Erlöse für durchgeführte Tätigkeiten aus der Feng-Shui Beratung (Gewerbeschein für Kinesiologie) beziehen. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 24.000,00 seien für die Tätigkeit als Geschäftsführerin bei der Firma O. GmbH erzielt worden. Ergänzend werde angemerkt, dass die Umsätze aus der Tätigkeit als Psychotherapeutin im Jahr 2005 bereits € 5.040,00, im Jahr 2006 € 36.717,61 und im Jahr 2007 € 62.938,03 betragen hätten.

In der am 13. April 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter einen Aktenvermerk vom 12. April 2010, betreffend die Aufgabengebiete der Physioenergetik und der Psychotherapie, vor:

Die PHYSIOENERGETIK wird auch holisitische Kinesiologie genannt und gehört in den Bereich des „ENERGETIKERS“. Es handelt sich dabei ausschließlich um die Behandlung zum energetischen Ausgleich des Körpers und hat mit Psychotherapie überhaupt nichts zu tun. Man darf nur mit gesunden Menschen arbeiten, nicht mit kranken. Es gibt keine genormte Ausbildung in Österreich, da es nur ein Anmeldegewerbe ist.

Physioenergetik ist eine Testmethode aus der Kinesiologie, die einen Körperreflex benützt, den Armlängenreflex nach Raphael Van Assche, auch kurz „AR“ genannt. Während der Testung liegt der Patient auf dem Rücken und streckt die Arme über den Kopf nach hinten. Der Therapeut beurteilt die Armlänge durch leichten Zug.

Der Testvorgang ist wie ein Dialog zwischen Untersucher und dem Körper der Testperson zu sehen – der Untersucher stellt dem Körper Fragen, indem er bestimmte Organe, Projektionszonen, Reflexpunkte berührt oder Testsubstanzen auflegt, und der Körper antwortet mit einer Verkürzung oder einem Gleichbleiben der Armlänge. So ist es möglich, durch sehr differenzierte Testabläufe verborgene Ursachen aufzudecken und diese auf körperlicher Ebene zu behandeln.

Selbstverständlich ist eine vorausgehende schulmedizinische Abklärung empfehlenswert bzw. unbedingt notwendig, um Krankheiten auszuschließen, die einer schulmedizinischen Behandlung bedürfen.

PSYCHOTHERAPIE, eine anerkannte Therapiemethode. Ganz anders ist die Psychotherapie zu verstehen, die ausschließlich psychische, also seelische, Probleme behandelt. Der Beruf des Psychotherapeuten ist seit 1990 in Österreich durch das Psychotherapeutengesetz geregelt.

Die Psychotherapie ist eine Profession, die genaue Ausbildungsrichtlinien hat und vom Gesundheitsministerium in Österreich anerkannt ist. Psychotherapeut ist nur, wer das sechsjährige Studium erfolgreich abgeschlossen hat und in die Liste des Gesundheitsministeriums als solcher eingetragen ist. Psychotherapeuten sind den Ärzten von ihren Befugnissen her gleichgestellt, weil sie kranke Menschen behandeln dürfen. Behandelt werden dabei

psychische und psychosomatische Indikationen. Jede Krankenkasse in Österreich übernimmt einen Teil der Psychotherapiekosten bzw. gibt es eine bestimmte Anzahl von Plätzen, wo Patienten ausschließlich Psychotherapie auf Krankenschein bekommen.

Psychotherapie bedeutet wörtlich übersetzt Behandlung der Seele beziehungsweise von seelischen Problemen. Sie bietet Hilfe bei Störungen des Denkens, Fühlens, Erlebens und Handelns. Dazu zählen psychische Störungen wie Ängste, Depressionen, Essstörungen, Verhaltensstörungen bei Kindern und Jugendlichen, Süchte und Zwänge.

Ergänzend brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass das Studium der Psychotherapie mindestens sechs Jahre dauere. Erst nach rund vier Jahren Studium, Absolvierung der vorgeschriebenen Anzahl von Praxisstunden sowie einer staatlichen Prüfung, habe die Bw. ihre Praxis im Jahre 2005 eröffnet. Die Bw. habe nunmehr das Studium in Mindestzeit abgeschlossen.

Seitens der Vertreterin des Finanzamtes wurde auf die bisherigen Ausführungen, insbesondere die Berufungsvorentscheidung, verwiesen und die Abweisung der Berufung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. betrieb seit dem Jahr 1996 einen Gewerbebetrieb als Physioenergetikerin. Die diesbezügliche Gewerbeberechtigung für „Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit unter Anwendung kinesiologicalischer Methoden mittels der Methode von Dr. Bach sowie Feng Shui (Energieerhöhung bei Räumen)“ datiert vom 11. Juli 1996. Nach den Angaben in der Berufung wurde dieser Betrieb aufgegeben, um einen neuen Betrieb zu eröffnen. Die Vorbereitungshandlungen für diese Betriebseröffnung seien bereits im Jahr 2002 mit dem Beginn der Ausbildung zur Psychotherapeutin gesetzt worden und hätten im Jahr 2005 mit der Einrichtung von Praxisräumlichkeiten und der Aufnahme der Tätigkeit als Psychotherapeutin geendet. Die in den Jahren 2002 und 2003 erzielten Anlaufverluste sowie der Restverlust aus dem aufgegebenen Gewerbebetrieb, seien daher gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Die Verlustermittlung muss durch ordnungsmäßige Buchführung erfolgen und die Verluste dürfen nicht bereits bei der Veranlagung für vorangegangene Kalenderjahre berücksichtigt worden sein. Die Höhe der Verluste ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln. Die Vortragsdauer dieser Verluste ist unbeschränkt.

Nach Abs. 7 leg. cit. sind Anlaufverluste, d.h. Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstanden sind, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, entsprechend Abs. 6 zu berücksichtigen.

Im Erkenntnis vom 30. November 1993, 93/14/0156, teilte der Verwaltungsgerichtshof die von *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 18 Tz 112, vertretene Meinung, dass der Begriff *Betriebseröffnung* an Hand des Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG 1988 auszulegen sei. Es gehe dabei um die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen, im Speziellen um die Einräumung des Verlustvortrages in der typischen Verlustsituation bei Beginn einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit. Dies spreche dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 leg. cit. all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung anzunehmen ist. Dies sei dann der Fall, wenn ein Betrieb neu begründet oder ein bestehender Betrieb übernommen (Kauf, Erbgang, Schenkung) und in völlig veränderter Form weitergeführt werde. Eine neue Betriebseröffnung sei auch dann anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt worden sei, die Tätigkeit aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt werde.

Nach Ansicht der Bw. ist mit dem Beginn ihrer Ausbildung zur Psychotherapeutin im Jahr 2002 der Tatbestand der „Betriebseröffnung“ gegeben bzw. ist dieses Studium als Vorbereitungshandlung für die Betriebseröffnung zu sehen.

Dazu ist zunächst anzumerken, dass den Ausführungen der Bw. nicht zu entnehmen ist, zu welchem Zeitpunkt sie den Gewerbebetrieb als Physioenergetikerin konkret aufgegeben hat, zumal sie – laut Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des UFS – in den Jahren 2002 bis 2004 jedenfalls noch Erlöse aus diesem Gewerbebetrieb von € 340,92, € 570,00 sowie von € 700,00 erzielt hat.

Diesen Erlösen hat die Bw. in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen diverse Ausgaben gegenübergestellt – u. a. die Position „Aus- und Fortbildungskosten“ (2002 € 6.087,83; 2003 € 5.542,00). Wie aus den dem UFS vorgelegten Unterlagen hervorgeht, handelt es sich dabei um Seminarbeiträge an der Lehranstalt für Systemische Familientherapie und Kosten der „*Lehreinzelselbsterfahrung*“. Des Weiteren hat die Bw. Ausgaben für *Therapieartikel, Kammerumlage und Pflichtbeiträge, Pflichtversicherungsbeiträge, Rechts- und Beratungskosten, Reisespesen, Buchführung, Fachliteratur, Mietgliedsbeiträge, Spesen des Geldverkehrs und Versicherungen* geltend gemacht. Es ist dem FA beizupflichten, dass aus dieser Darstellung jedenfalls nicht zu entnehmen war, dass ein Betrieb aufgegeben und ein neuer Betrieb eröffnet wurde, sondern vielmehr davon auszugehen war, dass die Bw. eine Ausbildung bzw. gegebenenfalls auch eine Umschulung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 7 EStG

1988 unternommen hat. Da die Bw. die o. a. Ausgaben trotz Aufforderung auch im Verfahren vor dem UFS weder detailliert noch belegmäßig nachgewiesen hat, war eine verursachungsgerechte Zuordnung zwar nicht möglich, was allerdings keinen Einfluss auf den Ausgang des Berufungsverfahrens hat.

Anzumerken ist, dass seitens des Berufungssenates nicht in Zweifel gezogen wird, dass der Beruf der Psychotherapeutin sich vom Beruf der Physioenergetikerin wesentlich unterscheidet und die Bw. die Bildungsmaßnahmen in der „ernsthaften Absicht“ auf die Ausübung eines neuen Berufes unternommen hat. Die in diesem Zusammenhang angefallenen Ausgaben wären daher jedenfalls als Umschulungskosten zu qualifizieren. Im Hinblick auf die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2002 (-10.306,96 €) und 2003 (-8.012,45 €) konnten diese allerdings aus steuerlicher Sicht nicht verwertet werden.

Eine Geltendmachung dieser Ausgaben als Anlaufverluste im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 ist jedoch nach Auffassung des Berufungssenates nicht möglich.

Anlaufverluste im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen. Zu den typischen Aufwendungen, die schon vor Betriebseröffnung anfallen, zählen z. B. Aufwendungen zur Anschaffung von Betriebsmitteln, Mietzahlungen für ein Geschäftslokal, Kosten der Einrichtung oder Adaptierung eines Geschäftslokals usw. Eine zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss jedenfalls erkennbar sein.

Entgegen der von der Bw. vertretenen Auffassung stellen die im Zusammenhang mit der Psychotherapieausbildung in den Jahren 2002 und 2003 angefallenen Aufwendungen keine Vorbereitungshandlungen für eine Betriebseröffnung dar. Vielmehr ist davon auszugehen und wurde dies in der mündlichen Verhandlung auch vom steuerlichen Vertreter der Bw. bestätigt, dass erst nach Erreichen eines bestimmten Studienerfolgs, der Absolvierung der vorgeschriebenen Anzahl von Praxisstunden sowie der Ablegung einer staatlichen Prüfung die Eröffnung einer psychotherapeutischen Praxis überhaupt ermöglicht wird.

Dies ergibt sich im Übrigen auch aus dem Psychotherapiegesetz. Nach § 11 leg. cit. ist zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie berechtigt, wer

- das psychotherapeutische Propädeutikum und das psychotherapeutische Fachspezifikum erfolgreich absolviert hat,
- eigenberechtigt ist,
- das 28. Lebensjahr vollendet hat,
- die zur Erfüllung der Berufspflichten erforderliche gesundheitliche Eignung und Vertrauenswürdigkeit nachgewiesen hat und

- in die Psychotherapeutenliste nach Anhörung des Psychotherapiebeirates eingetragen worden ist.

Erst wenn alle diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist die Berechtigung gegeben, den Beruf des Psychotherapeuten selbständig auszuüben und gegebenenfalls eine eigene Praxis zu eröffnen. Keinesfalls ist bereits mit Beginn einer Ausbildung der Tatbestand der „Betriebs-eröffnung“ gegeben.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist daher davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall eine Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 erst im Jahr 2005 – mit der Erlangung der Berufsberechtigung, der Anmietung und Einrichtung von Praxisräumlichkeiten und dem erstmaligen Anbieten von psychotherapeutischen Leistungen – stattgefunden hat.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 26. April 2010