



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 15. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch OR Dr. Walter Klang, vom 19. September 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist als Apothekerin in einer öffentlichen Apotheke in Wien angestellt. Wie aus der Aktenlage ersichtlich ist, unterzog sie sich neben ihrer Tätigkeit als Apothekerin seit dem Jahr 2000 einer Ausbildung als Psychotherapeutin (Existenzanalyse und Logotherapie). Auch im Jahr 2002 machte die Bw. die durch die Ausbildung entstandenen Kosten als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend. Das Finanzamt erkannte diese Kosten nicht als Werbungskosten aus nichtselbstständiger Arbeit an und verwies diesbezüglich auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001. Diese lautet: "Da es sich in Ihrem Fall um Ausbildungskosten handelt, (keine berufsspezifische Fortbildung), konnten Ihre Aufwendungen nicht berücksichtigt werden."

Die Bw. erhob Berufung:

"Bezüglich meiner Einkommensteuererklärung erhebe ich folgenden Einspruch : Ich bin der Meinung, dass es sich bei den in meiner Einkommensteuererklärung angeführten Werbungskosten zur Ausbildung im Bereich der Existenzanalyse und Logotherapie um Ausbildungskosten für die Tätigkeit als Psychotherapeutin handelt. Meiner Ansicht nach besteht ein Zusammenhang mit der konkret ausgeübten Tätigkeit als Pharmazeutin

beziehungsweise einer verwandten Tätigkeit, siehe § 16 Lohnsteuerrichtlinie, Randziffer 358 :
1. Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Von einer verwandten Tätigkeit ist auszugehen, wenn die Tätigkeiten im Wesentlichen gleichgelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern (z.B. Fleischhauer und Koch, Elektrotechniker und EDV- Techniker).

In meinem Tätigkeitsbereich als Pharmazeutin kommt es nicht darauf an, Medikamente um jeden Preis an den Kunden zu bringen - als wesentlich sehe ich und zeigt sich in über 20 Jahren Berufspraxis eine Beratung, die die Anliegen des Kranken ernst nimmt, bei der ich nicht selten den Kunden ohne Verkauf eines Medikaments wegschicke, an einen Arzt, eine Institution ... verweise.

Genauso besteht ein Teil meiner Tätigkeit als Pharmazeutin darin, mir die Klagen über bestehende Symptome genau anzuhören, hinter denen nicht selten ganz anderes stecken kann, wie zum Bespie! Schwierigkeiten im Berufsleben, Partnerkrisen, Probleme mit den Kindern, Angstzustände, Depressionen oder depressive Erschöpfungszustände, und die Kunden unter Umständen darauf hinzuweisen. In der Rege! sind die Menschen sehr dankbar über solche Verweise, dass ihre Symptome auch eine sehr kräftige Reaktion des Körpers auf schwierige Situationen sein könnten und es wichtig wäre, diese Situation einer Lösung zuzuführen.

Parallel dazu gehört aber bei einer Psychotherapeutin ein fundiertes Wissen im Umgang mit Medikamenten, das für eine Therapie und den Umgang mit dem kranken Menschen von ausschlaggebender Bedeutung ist. So ergänzen und überschneiden sich das Fachwissen der Pharmazeutin mit dem Fachwissen der Psychotherapeutin.

Daher lege ich Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 19.9.2003, eingelangt am 22. 9. 2003, ein.

Meine Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Ausbildungskosten zur Existenzanalyse und Logotherapie. Ich ersuche um eingehende Prüfung und Beurteilung, da ich bei ablehnendem Bescheid mich an die zweite Instanz wenden werde."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Abzugsfähigkeit von **Ausbildungskosten** der Bw., einer angestellten Apothekerin, zur **Psychotherapeutin**.

Fest steht, dass bis zur Änderung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das BGBl. I 106/1999, wobei in den ersten Absatz eine neue Ziffer 10 eingefügt wurde, der Abzug von Berufs**ausbildungskosten** als Werbungskosten nicht in Frage kam.

Die mit Wirksamkeit ab der Veranlagung für das Jahr 2000 eingefügte Ziffer 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet wie folgt:

"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 Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden

(höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen."

Mit dem BGBl. 155/2002 wurde – mit Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr 2003 – der erste Satz der Z. 10 wie folgt geändert:

"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen."

Da im vorliegenden Fall jedoch die Einkommensteuer für das Jahr 2002 in Streit steht, war § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 noch in der Fassung gem. BGBl. I 106/1999 anzuwenden.

Die Begründung des Finanzamtes, welches offenbar von einer Nichtabzugsfähigkeit sämtlicher Ausbildungskosten auszugehen scheint, erweist sich insoweit als verfehlt, da ab der Veranlagung 2000 auch **Ausbildungskosten**, welche aber mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen müssen, als Werbungskosten abzugsfähig sein können.

Im Gegensatz zur erst ab 2003 gültigen Bestimmung, die die Kosten für eine Berufsaus- und -fortbildung unabhängig vom bisher ausgeübten Beruf als Werbungskosten zuzulassen scheint, müssen die Ausbildungs- und Fortbildungsmaßnahmen lt. Z. 10 in der Fassung des BGBl. I 106/1999 eine Tätigkeit ermöglichen, die mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit im Zusammenhang steht.

Die Bw. vermeint in ihrer Berufung einen solchen Zusammenhang zwischen der bisher und wohl auch weiterhin ausgeübten Tätigkeit – als eine in einer öffentlichen Apotheke angestellte Apothekerin – und der (zukünftigen?) Tätigkeit als Psychotherapeutin zu erkennen. Sie geht in ihrer Berufung davon aus, dass es sich bei den Berufen einer in einer öffentlichen Apotheke (angestellten) Apothekerin und einer Psychotherapeutin um verwandte Berufe handelt. Als Apothekerin müsse sie sich die verschiedenen Klagen über Symptome ihrer KundInnen anhören, die in manchen Fällen Reaktionen des Körpers auf schwierige Lebenssituationen seien, auf die sie die KundInnen hinweise, welche ihr dafür dankbar seien. Die Bw. weist weiters darauf hin, dass auch eine Psychotherapeutin ein fundiertes Wissen im Umgang mit Medikamenten verfügen müsse, was für eine Therapie und den Umgang mit den kranken Menschen von ausschlaggebender Bedeutung sei. Solcherart würden sich ihrer Auffassung nach das Fachwissen der Pharmazeutin mit dem Fachwissen der Psychotherapeutin überschneiden.

Zur Beurteilung, ob es sich bei den betroffenen Berufen um verwandte Berufe im Sinne der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung handelt oder nicht, zog der UFS einerseits die Bestimmungen des Psychotherapiegesetzes BGBl. I 361/1990 in der geltenden Fassung, insbesondere die §§ 1-3 und 6, sowie die Aussagen der Österreichischen Apothekerkammer auf ihrer Homepage über das Berufsbild eines Apothekers an einer öffentlichen Apotheke (<http://www.apotheker.or.at>) anstelle des Apothekengesetzes, RGBl. 5/1907 in der geltenden Fassung, das bezüglich des Berufsbildes keine verwertbaren Aussagen liefert, heran.

"§ 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 Propädeutikum

§ 3. (1) Der theoretische Teil hat in einer Gesamtdauer von zumindest 765 Stunden jedenfalls folgende Inhalte zu umfassen:

1. Grundlagen und Grenzbereiche der Psychotherapie einschließlich der Supervision, insbesondere eine Einführung in die Problemgeschichte und Entwicklung der psychotherapeutischen Schulen, in die tiefenpsychologischen, systemischen, lerntheoretischen und kommunikationstheoretischen Konzepte in der Dauer von zumindest 120 Stunden, in die Persönlichkeitstheorien in der Dauer von zumindest 30 Stunden, in die allgemeine Psychologie und die Entwicklungspsychologie in der Dauer von zumindest 60 Stunden, in die Rehabilitation und die Sonder- und Heilpädagogik in der Dauer von zumindest 30 Stunden, in die psychologische Diagnostik und Begutachtung in der Dauer von zumindest 60 Stunden und in die psychosozialen Interventionsformen in der Dauer von zumindest 60 Stunden;
2. Grundlagen der Somatologie und Medizin, insbesondere eine Einführung in die medizinische Terminologie in der Dauer von zumindest 30 Stunden, in die klinischen Sonderfächer der Medizin unter besonderer Berücksichtigung der Psychiatrie, der Psychopathologie und der Psychosomatik aller Altersstufen, vor allem im Hinblick auf die Kinder- und Jugendlichenpsychotherapie und die Gerontopsychotherapie in der Dauer von zumindest 120 Stunden, in die Pharmakologie unter besonderer Berücksichtigung der Psychopharmakologie und der psychotropen Wirkung von Pharmaka in der Dauer von zumindest 45 Stunden und in die Erste Hilfe in der Dauer von zumindest 15 Stunden;
3. Grundlagen der Forschungs- und Wissenschaftsmethodik in der Dauer von zumindest 75 Stunden;
4. Fragen der Ethik in der Dauer von zumindest 30 Stunden;

5. Rahmenbedingungen für die Ausübung der Psychotherapie, insbesondere eine Einführung in die institutionellen, gesundheitsrechtlichen und psychosozialen Rahmenbedingungen in der Dauer von zumindest 90 Stunden.

(2) Der praktische Teil hat in einer Gesamtdauer von zumindest 550 Stunden jedenfalls folgende Inhalte zu umfassen:

1. Einzel- oder Gruppenselbsterfahrung in der Dauer von zumindest 50 Stunden;
2. Praktikum im Umgang mit verhaltensgestörten oder leidenden Personen in einer im psychosozialen Feld bestehenden Einrichtung des Gesundheits- oder Sozialwesens unter fachlicher Anleitung und Aufsicht des Leiters dieser Einrichtung oder eines Stellvertreters in der Dauer von zumindest 480 Stunden samt
3. begleitender Teilnahme an einer Praktikumssupervision in der Dauer von zumindest 20 Stunden.

.....

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:

1. Theorie der gesunden und der psychopathologischen Persönlichkeitsentwicklung in der Dauer von zumindest 60 Stunden;
2. Methodik und Technik in der Dauer von zumindest 100 Stunden;
3. Persönlichkeits- und Interaktionstheorien in der Dauer von zumindest 50 Stunden;
4. psychotherapeutische Literatur in der Dauer von zumindest 40 Stunden.

(2) Der praktische Teil hat in einer Gesamtdauer von zumindest 1.600 Stunden, wobei zumindest 100 Stunden für eine Schwerpunktbildung in den unter Z 1 und 4 genannten Bereichen je nach methodenspezifischer Ausrichtung vorzusehen sind, jedenfalls folgende Inhalte zu umfassen:

1. Lehrtherapie, Lehranalyse, Einzel- oder Gruppenselbsterfahrung in der Dauer von zumindest 200 Stunden;
2. Erwerb praktischer psychotherapeutischer Kenntnisse und Erfahrungen im Umgang sowohl mit verhaltensgestörten als auch leidenden Personen unter fachlicher Anleitung eines zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie berechtigten Psychotherapeuten durch ein Praktikum in einer im psychotherapeutisch-psychosozialen Feld bestehenden Einrichtung des Gesundheits- oder Sozialwesens in der Dauer von zumindest 550 Stunden, davon zumindest 150 Stunden innerhalb eines Jahres in einer facheinschlägigen Einrichtung des Gesundheitswesens, samt
3. begleitender Teilnahme an einer Praktikumssupervision in der Dauer von zumindest 30 Stunden;
4. psychotherapeutische Tätigkeit mit verhaltensgestörten oder leidenden Personen in der Dauer von zumindest 600 Stunden, die unter begleitender Supervision in der Dauer von zumindest 20 Stunden zu erfolgen hat."

Das **Berufsbild des Apothekers**, wie es der Homepage der Österreichischen Apothekerkammer entnommen werden kann, lautet wie folgt:

"Der Gesetzgeber erteilt dem Apotheker den Auftrag, die ordnungsgemäße Versorgung der Bevölkerung mit Arzneimitteln sicherzustellen. Dazu hält der Apotheker Arzneimittel im notwendigen Umfang und in erforderlicher Qualität bereit und bietet dazu, sowie zur

Gesundheitsförderung und -vorsorge Information und Beratung an. Der Apotheker übt seine Aufgaben in verschiedenen Tätigkeitsbereichen aus, insbesondere in der Apotheke, im Krankenhaus, in der Industrie, in Prüfinstitutionen, beim Bundesheer, an der Universität, im Umweltschutz.

Bei der Erfüllung seines gesetzlichen Auftrages trägt der Apotheker ein besonderes Maß an Verantwortung und ist zu besonderer Sorgfalt verpflichtet.

Arzneimittelabgabe:

Fachgerechtes Expedieren von ärztlichen Verschreibungen, (Wechselwirkung mit anderen Arzneimitteln, Beginn der Therapiebegleitung), Abgabe von Arzneimitteln und Beratung im Rahmen der Selbstmedikation (fachliche Beratung, Anleitung und Unterstützung bei der Anwendung, Verweisen an den Arzt, wenn von einer Selbstmedikation abzuraten ist) etc.

Arzneimittelinformation

Hilfe zum richtigen Umgang mit Arzneimitteln, Hintergrundinformation über die Arzneimitteltherapie, Vermeidung und Meldung von Arzneimittelzwischenfällen ("Rote Hand": Arzneimittelinformations- und -meldesystem des Bundesministeriums), Information über Schutzimpfungen, Auskünfte über Beschaffung von Arzneispezialitäten aus dem Ausland, Information über komplementär- und veterinärmedizinische Arzneimittel u.v.a.m. Arzneimittelinformation und -beratung gegenüber Ärzten, Spitälern, Gesetzesvertretern, Medien und anderen öffentlichen Institutionen.

Arzneimittelherstellung

Individuelle Herstellung von Einzelrezepturen, genau auf die Bedürfnisse des jeweiligen Patienten abgestimmt, aseptische Herstellung von Arzneimitteln, Herstellung von Sirupen, Tinkturen, Teemischungen, Salbenmischungen, Zäpfchen, Kapseln und diversen apothekeneigenen Spezialitäten

Weitere Tätigkeitsbereiche

Information zur Körperpflege und Hygiene sowie zu Ernährungsfragen und der Anwendung von Diätetika, Identitäts- und Qualitätsprüfung von Arzneistoffen, Fachgerechte Entsorgung von Arzneimitteln, Bereitstellen von Geräten zur Selbstkontrolle und Screening (Blutdruck-, Gewichtskontrolle u.a.), Betreuung von Suchtkranken, wesentliche Mitwirkung am Substitutionsprogramm, Mitwirkung bei Vorsorgekampagnen, Versorgung von Krankenhäusern, Alten- und Pflegeheimen und Arztpraxen mit Arzneimitteln, Vorsorge für Krisen und Notfälle, Beteiligung an der Aus-, Weiter- und Fortbildung sowie der Prüfung von Apothekern und der pharmazeutisch-kaufmännischen Assistenten, Mitwirkung in Ethikkommissionen

Apothekenbetriebsorganisation:

Eine hochwertige Apothekeneinrichtung und moderne Ausstattung der Betriebsräumlichkeiten, eine leistungsfähige Betriebsorganisation und der Einsatz moderner Technologien sind die technische und organisatorische Voraussetzung. Die Einhaltung der Apothekenbetriebsordnung ist Voraussetzung für einen leistungsfähigen Apothekenbetrieb und die Abgabe vorschriftsmäßig aufbewahrter, voll wirksamer Arzneimittel."

Aus dem Vergleich der beiden Berufsbilder geht eindeutig hervor, dass sich die derzeit ausgeübte Tätigkeit der Bw. als angestellte Apothekerin in einer öffentlichen Apotheke von der einer Psychotherapeutin ganz erheblich unterscheidet.

Während die hauptsächliche Tätigkeit einer angestellten Apothekerin die Ausgabe von Medikamenten, sei es auf Grund einer ärztlichen Verschreibung oder ohne eine solche bei rezeptfreien Medikamenten, von Kosmetika oder Desinfektionsmitteln und die damit im

Zusammenhang stehende Beratung der Klienten neben der Bestellung und teilweise noch die Herstellung einzelner Präparate umfasst, ist dies bei einer Psychotherapeutin 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.

Der Unabhängige Finanzsenat (=UFS) geht daher davon aus, dass die im Zug der Ausbildung zur Psychotherapeutin gewonnen Kenntnisse nur im unwesentlichen Umfang im Rahmen der derzeit ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Für eine gewissenhafte Erfassung eines psychisch verursachten Krankheitsbildes bleiben nach der allgemeinen Erfahrung im Zuge der Tätigkeit einer Apothekerin im normalen Betrieb weder Raum noch Zeit und wäre eine Therapie ohne Einwilligung des Patienten zudem rechtlich auch gar nicht zulässig.

Der Hinweis der Bw., wonach eine Psychotherapeutin ebenso wie eine Apothekerin über ein fundiertes Wissen im Umgang mit Medikamenten verfügen müsse, vermag angesichts der Tatsache, dass das Studium der Pharmazie 5 Jahre beträgt, die Ausbildung einer Psychotherapeutin im Rahmen des Psychotherapeutischen Propädeutikums lediglich eine Einführung in die Pharmakologie unter besonderer Berücksichtigung der Psychopharmakologie und der psychotropen Wirkung von Pharmaka in der Dauer von mindestens 45 Stunden umfasst, nicht zu überzeugen.

Aus all dem ergibt sich klar dass es sich um keine Fortbildungskosten für den derzeit ausgeübten Beruf der Bw. handelt, sondern dass vielmehr Ausbildungskosten vorliegen. Ausbildungskosten können gemäß der eingangs erwähnten Gesetzesstelle ab der Veranlagung des Jahres 2000 jedoch nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit oder mit einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen. Von einer verwandten Tätigkeit kann jedoch weder auf Grund der allgemeinen Erfahrung, noch auf Grund des jeweils ganz erheblich verschiedenen Berufsbildes und auch nicht auf Grund der in diesen Berufen tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten gesprochen werden. Da diese gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorliegen, fallen die geltend gemachten Ausbildungskosten unter die nichtabzugsfähigen Kosten gemäß § 20 Abs. Z. 2 lit. a EStG 1988.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. November 2004