

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 06.03.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 07.02.2013, betreffend Einkommensteuer 2011, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner Einkommensteuererklärung für 2011 bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Ausgaben für Arbeitsmittel in Höhe von 44,80 € und sonstige Werbungskosten in Höhe von 1.511,76 € geltend.

Die Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 2.7.2012 zunächst erklärungskgemäß.

Mit Schreiben vom 2.11.2012 ersuchte das Finanzamt den Bf., die Werbungskosten in Höhe von 1.511,76 € belegmäßig nachzuweisen und den Zusammenhang dieser Kosten mit der beruflichen Tätigkeit genau zu dokumentieren.

Im Antwortschreiben vom 10.1.2013 gliederte der Bf. die Werbungskosten wie folgt auf:

	€
(1) Kurkosten (Burn Out)	378,00
(2) Berufskoaching	
Facharztkosten	718,84
Facharztkosten	160,00
Facharztkosten	220,00
(3) Betriebsratsumlage	34,92
	1.511,76

Zur beruflichen Veranlassung der Kosten teilte der Bf. dem Finanzamt Folgendes mit:

Er arbeite in leitender Stellung im österreichischen xxxxxbankensektor. Dieser habe sich seit der allgemeinen Finanzkrise in schwerwiegenden Schwierigkeiten befunden, welche schließlich zur Teilverstaatlichung geführt hätten.

Im Zuge der daraus resultierenden beruflichen Anforderungen und Spannungen habe er eine Burn-Out Situation erlitten.

Er habe alle Anstrengungen daran gesetzt, die Arbeitsfähigkeit wiederzuerlangen und zu erhalten. Dazu habe ein hoch professionelles Beruf coaching gedient, welches von zwei Fachärzten für Psychiatrie und Neurologie gemeinsam (Team) durchgeführt werde.

Ohne diese Aufwendungen sei davon auszugehen, dass er zumindest im Veranlagungsjahr 2011 kein steuerliches Einkommen erzielt hätte.

Dem Schreiben des Bf. vom 10.1.2013 waren die Rechnung über die Kurkosten, Honorarnoten betreffend die Facharztkosten (von zwei Fachärzten für Psychiatrie und Neurologie) sowie eine fachärztliche Bestätigung vom 3.12.2012 angeschlossen. In letzterer wird von einem der beiden Fachärzte für Psychiatrie und Neurologie bestätigt, dass sich der Bf. seit März 2011 bei ihm in Therapie befindet und diese vornehmlich der Erhaltung seiner Arbeitsfähigkeit dient.

Weiters lag dem Schreiben des Bf. vom 10.1.2013 ein Zeitungsartikel, welcher die wirtschaftlichen Schwierigkeiten im österreichischen xxxxxbankensektor zum Thema hat, bei.

Mit Bescheid vom 7.2.2013 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 2.7.2012 gemäß § 299 BAO auf.

Im neuen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 7.2.2013 wurden nur die Ausgaben für Arbeitsmittel in Höhe von 44,80 € und die Betriebsratsumlage in Höhe von 34,92 € als Werbungskosten anerkannt. Da der Gesamtbetrag in Höhe von 79,72 € den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,00 € nicht überstieg, wurde im Einkommensteuerbescheid 2011 nur der Pauschbetrag in Höhe von 132,00 € berücksichtigt. Die Kurkosten und die Facharztkosten in Höhe von insgesamt 1.476,84 € wurden vom Finanzamt nicht als Werbungskosten, sondern als im Wege einer außergewöhnlichen Belastung abzugsfähige Krankheitskosten beurteilt. Da dieser Betrag den zu berücksichtigenden Selbstbehalt in Höhe von 11.636,79 € nicht überstieg, wurde im Einkommensteuerbescheid 2011 keine außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht.

Der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 7.2.2013 Berufung (nunmehr: Beschwerde) mit folgender Begründung:

Dem Finanzamt sei insofern beizupflichten, als Aufwendungen für Beruf coaching nicht schon per se Werbungskosten darstellten. Richtig sei, dass steuerliche Werbungskosten vorliegen können, soweit der Abgabepflichtige dartut, dass eine berufliche Veranlassung gegeben ist. Mit anderen Worten, es komme auf die Umstände des Einzelfalles an.

Hierzu erhebe er seine Ausführungen zum Ergänzungsersuchen vom 2.11.2012 nochmals ausdrücklich zum neuerlichen Sachverhaltsvorbringen. Darüber hinausgehend möchte er zur beruflichen Veranlassung und der konkreten Notwendigkeit zur Tätigkeit dieser

Aufwendungen auf die damals tatsächlich gegebene Situation zurückkommen: Der Status sei jener des Vorliegens eines Burn Outs gewesen, akut sei die Fortführung der bisherigen Erwerbstätigkeit gefährdet gewesen und habe es einer effizienten Intervention zur Stabilisierung und Wiedererlangung der Arbeitsfähigkeit bedurft. Konkret hätte sich die Alternative ergeben, die Sache kippen zu lassen und in eine unabsehbare Phase der Erwerbsunfähigkeit einzutreten. Die weitere Alternative wäre gewesen, ein Sabbatical anzustreben, welches allerdings einseitig nicht erzwingbar gewesen wäre und das per se noch nicht zur erforderlichen Stabilisierung geeignet erschien. Sohin sei als letzte und dann tatsächlich praktizierte Variante die geblieben, durch eine sofortige Inanspruchnahme externer Hilfe, nach dem Motto, so viel wie erforderlich und so wenig, um nicht über das Ziel hinauszuschießen, vorzugehen.

Die hier angewandten Methoden könnten als State of the Art bezeichnet werden und hätten tatsächlich auch Früchte getragen, die der Absicherung und Wiedererlangung der beruflichen Tätigkeit gedient hätten und damit auch den unternehmerischen Anforderungen gerecht geworden seien. Zum Coaching selbst sei anzumerken, dass es sich hier um eine nicht allgemein abstrakt konzipierte Coachingleistung gehandelt habe, sondern dass diese unternehmenssituativ, prophylaktisch in Bezug auf unternehmerische Entscheidungen (z.B. im unternehmensstrategischen Bereich), wie auch reflexiv konzipiert gewesen sei.

Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes sei von einer erfolgreichen, ausschließlich oder fast ausschließlich beruflichen Veranlassung der Werbungskosten auszugehen.

Demgegenüber wäre es rechtlich völlig unzutreffend, diese Ausgabenpositionen als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren, weil dort eine andere Zielrichtung vorliege. Der Gleichheitsgrundsatz gebiete es, Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln. Das Vergleichsbeispiel der Erfassung unter außergewöhnliche Belastung würde die Ungleichbehandlung krass zum Ausdruck bringen. Eine solche Qualifikation wäre daher auch verfassungsrechtlich zu sanktionieren.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. 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.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 enthält somit ein Abzugsverbot für unverzichtbare Aufwendungen der Lebensführung des Steuerpflichtigen wie Bekleidung, Ernährung, Wohnung, ärztliche

Versorgung und Rehabilitation. Die Bedeutung dieser Gesetzesbestimmung liegt in einer Kausalitätsbegrenzung von Aufwendungen: Einkünfte kann nur derjenige erzielen, dessen elementare Lebensbedürfnisse soweit befriedigt sind, dass er arbeiten kann. Für Nahrung, Kleidung, Unterkunft, Ausbildung, Krankheit, Rehabilitation usw. erforderliche Aufwendungen stellen eine Voraussetzung der betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit dar; sie sind aber nach der Klarstellung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 mangels Veranlassungszusammenhang nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar (vgl. Jakom/Vock EStG, 2017, § 20 Rz 3 ff).

Die Gesetzesbestimmung der Z 2 enthält ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich absetzbar machen können. Gemischte Aufwendungen, d.h. Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen/beruflichen Veranlassung, sind insgesamt nicht abzugsfähig (vgl. u.a. zu Behinderung bzw. Krankheiten VwGH 22.12.04, 2002/15/0011; zur Aufrechterhaltung der Körperfunktionen bzw. Körperertüchtigung VwGH 17.9.97, 94/13/0001; Jakom/Vock EStG, 2017, § 20 Rz 11 ff).

Nach herrschender Ansicht können Krankheitskosten eines Steuerpflichtigen als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, soweit es sich bei diesen Aufwendungen weder um Betriebsausgaben noch um Werbungskosten handelt. Krankheitskosten sind grundsätzlich Kosten der Lebensführung.

Aufwendungen im Zusammenhang mit Krankheiten kommen nur dann als Werbungskosten in Betracht, wenn es sich um typische Berufskrankheiten handelt (z.B. Staublung eines Bergarbeiters) oder ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit besteht (z.B. nach einem Arbeitsunfall im Betrieb oder auf Grund einer beruflichen Verwendung des Kfz). Andere Krankheitskosten sind als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 abzugsfähig (vgl. Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 1988, § 16 Anm. 29, „Krankheitskosten“).

Lehre und Rechtsprechung verlangen somit als Voraussetzung für eine Abzugsfähigkeit als Werbungskosten oder Betriebsausgaben das Vorliegen einer „typischen Berufskrankheit“ (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0325).

Bei einer Berufskrankheit handelt es sich um eine Krankheit, die durch die berufliche (versicherte) Tätigkeit verursacht worden ist und nach dem geltenden Recht und auch formal als Berufskrankheit anerkannt wird. Als solche Krankheiten gelten im österreichischen Recht die in der Anlage zum Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) bezeichneten Krankheiten.

Die Einschränkung der Berufskrankheiten auf die Anlage 1 des § 177 ASVG dient dazu, die Berufskrankheiten von den sogenannten Volkskrankheiten abzugrenzen, welche jedermann unabhängig von der jeweilig ausgeübten Berufstätigkeit treffen können.

Eine Berufskrankheit im Sinne des § 177 ASVG liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Bei einer „Berufskrankheit“ handelt es sich um einen Rechtsbegriff und nicht um einen medizinischen Fachbegriff. Eine Erkrankung, die nach medizinisch-naturwissenschaftlichen Erkenntnissen beruflich bedingt ist, ist nicht zwangsläufig zugleich eine Berufskrankheit. Vielmehr muss das Krankheitsbild auch von der Rechtsordnung als Berufskrankheit anerkannt sein. Die Unterscheidung ist insofern von Bedeutung, als anerkannte Berufskrankheiten durch die Sozialversicherung finanziell entschädigt werden, wobei eben das Listenprinzip gilt.

Die Einschränkung der Berufskrankheiten auf die Anlage 1 des § 177 ASVG dient demzufolge dazu, die *Berufskrankheiten* von den sogenannten *Volkskrankheiten* abzugrenzen, welche jedermann unabhängig von der jeweilig ausgeübten Berufstätigkeit treffen können. Um eine Krankheit als „typisch“ einstufen zu können, muss sie im Sinne des Sprachgebrauches als charakteristisch für eine bestimmte Berufsgruppe sein, der sie zugeschrieben werden soll. Krankheitskosten müssen demnach nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzeln in jenem Beruf haben, der die Einnahmen vermittelt, um als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt werden zu können. Um einen Umstand als „typisch“ qualifizieren zu können, muss dieser im Sinne des allgemeinen Sprachgebrauches als charakteristisch bzw. kennzeichnend für eine bestimmte Art bzw. Sparte, der er zugeschrieben werden soll, sein (vgl. BFG 10.7.2015, RV/6100468/2013).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes handelt es sich bei der gegenständlichen Beeinträchtigung des Bf. durch ein „Burn-Out“ um ein Leiden, welches zwar hinsichtlich der Entstehung und Entwicklung durch die berufliche Belastung als einem Faktor unter mehreren gefördert oder verschlimmert werden bzw. für das eine berufliche Mitveranlassung bestehen kann, ohne dass jedoch der Kausalzusammenhang so eindeutig wie bei den typischen Berufskrankheiten geklärt wäre, bzw. eine solche Krankheit vorliegt. In eine Burn-Out-Situation kann grundsätzlich jeder Steuerpflichtige - unabhängig von der Art des konkret ausgeübten Berufes - im Laufe seines Lebens kommen. Auch viele andere Berufsgruppen sind infolge hoher Stressbelastung einem diesbezüglichen Risiko ausgesetzt. Die eigene Stressbewältigung des Steuerpflichtigen fällt in den Bereich der Erhaltung bzw. Verbesserung der eigenen Gesundheit und somit in den Bereich der persönlichen Lebensführung (vgl. BFG 10.7.2015, RV/6100468/2013; BFG 22.4.2015, RV/5101210/2011; jeweils betreffend Kosten einer Burn-Out Behandlung).

Die geltend gemachten Kurkosten und Facharztkosten stellen somit keine Werbungskosten dar; vielmehr erfolgte die Qualifizierung derselben durch das Finanzamt als außergewöhnliche Belastung zu Recht.

Der Gleichheitssatz gebietet nicht, Ungleiches gleich zu behandeln. Burn-Out und typische Berufskrankheiten sind nicht Gleiches, sondern Ungleiches. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung als außergewöhnliche Belastung bzw. als Werbungskosten ist daher nicht gleichheitswidrig.

Dem Beschwerdebegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall vor, da es zur gegenständlichen Rechtsfrage (Abzugsfähigkeit der Kosten einer Burn-Out Behandlung als Werbungskosten) keine völlig einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt.

Wien, am 20. Dezember 2017