

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 25.07.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1) Übergangsbestimmung

Mit Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 wurde das Bundesfinanzgericht mit 1.1.2014 installiert. Der Unabhängige Finanzsenat wurde mit 31.12.2013 aufgelöst.

Infolge Einrichtung des Bundesfinanzgerichtes ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs.1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2) Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) machte in seinem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 unter dem Titel „sonstige Werbungskosten“ Kosten für ein „Beruf coaching“ in Höhe von € 1.680,-- geltend. Nach Aufforderung des Finanzamtes um Vorlage eines belegmäßigen Nachweises übermittelte der BF die Honorarnote eines klinischen Psychologen für ein Beruf coaching in der Dauer von 12 Doppelstunden, welches als Diagnose eine Anpassungsstörung mit längerer depressiver Reaktion sowie Erschöpfungsdepression auf Grund jahrelanger beruflicher Überforderung in einer Führungsposition, ausweist.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 (Arbeitnehmerveranlagung) versagte das Finanzamt dem beantragten Werbungskostenabzug die steuerliche Anerkennung. Die erklärten Ausgaben seien als Krankheitskosten zu den außergewöhnlichen Belastungen zu zählen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist. Eine Berücksichtigung derselben war jedoch mangels Übersteigen des Selbstbehaltes von € 5.883,57 nicht möglich.

Der Bf brachte dagegen fristgemäß Berufung (nunmehr Beschwerde) ein und führte ergänzend aus, dass die in Anspruch genommene Behandlung durch berufliche Faktoren ausgelöst worden sei, berufsbezogenen Inhalts war und schwerpunktmäßig der Erhaltung und Sicherung des Arbeitsplatzes gedient hätte, weshalb die Aufwendungen eine berufliche Veranlassung hätten.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 22. August 2013 als unbegründet abgewiesen. Die vorgelegte Honorarnote beschreibe in der Diagnose eindeutig eine psychische Krankheit (Störung). Aus diesem Grund müssten allein aus der Systematik des Einkommensteuergesetzes die geltend gemachten Kosten unter den außergewöhnlichen Belastungen eingeordnet werden, weshalb eine Berücksichtigung als Werbungskosten nicht möglich sei.

Hierauf hat der Bf einen Vorlageantrag an den unabhängigen Finanzsenat gestellt.

Darin wurde im Wesentlichen ein enger Zusammenhang zwischen Beruf und Erkrankung behauptet und ausgeführt, dass es dem Bf Dank der professionellen Unterstützung von Mag. Psychologe möglich gewesen sei, den Arbeitsplatz zu erhalten und die Führungsposition zu bewahren. Des Weiteren hat der Bf einen „Klinisch-psychologischen Bericht zur Therapie“ des klinischen Psychologen und Gesundheitspsychologen Mag. Psychologe vom 2. September 2013 vorgelegt, der folgenden Inhalt hat:

„Diagnose:

*ICD 10: F 43.21 Anpassungsstörung mit längerer depressiver Reaktion,
ICD 10 F.32.9 Erschöpfungsdepression*

Epikrise :

Herr Bf. nahm auf Grund reaktiv- depressiver Symptomatik mit Antriebslosigkeit, Schlafstörungen, Traurigkeit und Gereiztheit mein klinisch-psychologisches Angebot vom 13. März bis 11. April 2012 in Anspruch. Der Klient erschien verlässlich zu den Terminen, war sehr motiviert und konnte sein primäres Therapieziel, die Erhaltung und Sicherung des Arbeitsplatzes, erreichen.

Anamnese:

Erkrankungen bei Therapiebeginn:

Depressive Symptomatik mit sozialem Rückzug; Antriebslosigkeit, Verlust von Freude, Schlafstörungen, Gereiztheit

Vorgeschichte:

Herr Bf. habe bei der X Bank AG die Abteilung Handel/Treasury geführt. Aufgrund der 100% Übernahme durch die YBank im Februar 2010 sei es zu einem Managementwechsel verbunden mit einer deutlichen Orientierung zu starkem Wachstum bei straffer Kostenstruktur gekommen. In weiterer Folge habe diese zu Umstrukturierungen der Arbeitsprozesse und im Personalbereich geführt. Die Abteilung Handel/Treasury sei durch den Abzug von Mitarbeitern degradiert und die Führungsposition von Herrn Bf. abgewertet worden, indem der Klient aus Platzmangel sein eigenes Büro verloren habe und in ein Mehrpersonenbüro mit starker Lärmentwicklung gewechselt sei. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Anpassungsstörung mit höchster Wahrscheinlichkeit ausschließlich als Reaktion auf die beruflichen Stressfaktoren anzusehen ist.

Verlauf:

Klinisch-psychologischer Bericht:

Herr Bf. hat das klinisch-psychologische Angebot (Entspannung, Stressbewältigung, Modifikation dysfunktionaler Denkweisen) in Anspruch genommen und war im Kontakt kooperativ und motiviert. In der Therapie wurden vor allem berufsspezifische Themen wie Umgang mit Belastungen (im Sinn von Stressbewältigungsstrategien und Einstellungsänderungen), Selbstwert, Abgrenzung und eigener Energiehaushalt behandelt. Er setzte sich im Zuge der therapeutischen Prozesse vor allem mit seiner belastenden Arbeitssituation und der daraus resultierenden Überlastung und Erkrankung auseinander. Weitere Kernthemen stellten die Wahrnehmung und der Ausdruck eigener Gefühle, Wünsche und Bedürfnisse dar. Eigene Leistungsansprüche und Grenzen konnten gesehen und die Möglichkeiten der Abgrenzung angedacht werden. Weiters arbeitete er an der Aktivierung seiner Ressourcen. Im Laufe der Therapie konnte der Klient Energie und Kraft gewinnen. Er erlebte sich zunehmend gelassener und konnte neue Perspektiven gewinnen. Die depressive Episode war am Ende der Therapie bereits abgeklungen.“

Das Bundesfinanzgericht übermittelte an den Bf am 17. Juni 2015 einen Vorhalt folgenden Inhalts:

"1) Haben Sie bei Ihrer Krankenkasse um (teilweisen) Ersatz für die streitgegenständlichen Kosten der Krankenbehandlung (wegen diagnostizierter Erschöpfungsdepression und Anpassungsstörung mit längerer depressiver Reaktion) angesucht?

- Wenn nein, wird um Aufklärung ersucht, weshalb kein derartiges Ansuchen gestellt wurde.*
- Eine Bestätigung Ihrer Krankenkasse, ob - und gegebenenfalls in welcher Höhe - Ersatz hierfür geleistet wurde, ist beizubringen.*

2) Mag. Psychologe führt in seinem klinisch -psychologischen Bericht vom 2.9.2013 ua. aus, dass Sie durch den Abzug von Mitarbeitern degradiert worden seien und Ihre Führungsposition abgewertet worden wäre, indem Sie Ihr eigenes Büro verloren

und in ein Mehrpersonenbüro mit starker Lärmentwicklung gewechselt hätten. Es könne davon ausgegangen werden, dass die Anpassungsstörung ausschließlich als Reaktion auf die beruflichen Stressfaktoren anzusehen sei.

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (ua. 9.12.1992, 91/13/0094) gehören Krankheitskosten grundsätzlich zu den gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung. Als Werbungskosten sind Krankheitskosten nur dann absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht.

*Eine psychische Störung stellt keine typische Berufskrankheit eines Bankangestellten dar. Es liegt daher an Ihnen, **durch eine schriftliche Bestätigung** des im Therapiebericht dargestellten Sachverhaltes **seitens des Arbeitgebers** den Nachweis zu führen, dass ein eindeutiger Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf besteht."*

In Beantwortung dieses Vorhalts teilte der Bf mit Eingabe vom 2. Juli 2015 mit, dass die Beibringung einer derartigen Bestätigung des Arbeitgebers aus folgenden Gründen nicht opportun und auch nicht realistisch sei. Beim Arbeitgeber handle es sich um ein Kreditinstitut, auf Grund dieser Profession erscheine die Befähigung für derartige "psychologische Zusammenhänge und Erkenntnisse keinesfalls gegeben. Allein der Versuch eine solche Bestätigung beim Arbeitgeber einzufordern, kann sich unmittelbar als jobgefährdend herausstellen und in weitere Folge existenziell auswirken. Kein Arbeitgeber wäre bereit, eine derartige Bestätigung auszufertigen, da dies einem "Schuldeingeständnis" gleichkomme, die Erkrankung des Arbeitnehmers ausgelöst zu haben. Erkrankungen mit Symptomen eines "Burn-Out" wären mittlerweile nachweislich in ursächlichem Zusammenhang mit dem Arbeitsleben sehen, könnten nach Auffassung des Bf durchaus eine "typische Berufskrankheit" eines Bankangestellten darstellen.

In der Anlage wurde ein Schreiben der Salzburger GKK vom 20.4.2012 übermittelt, in welchem dem Bf mitgeteilt wurde, dass eine Kostenerstattung für die eingereichte Wahlarztrechnung mangels Eintragung des Mag. Psychologe im Hauptverband Wien als klinischer Psychologe, nicht zulässig sei.

3) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Streitpunkt bildet ausschließlich die Frage, ob das in Rechnung gestellte Honorar für 12 Doppelsitzungen bei einem Psychologen im Ausmaß von € 1680,- in der Zeit vom 13.3. bis 11.4.2012 wegen einer diagnostizierten Erschöpfungsdepression des Bf zum Werbungskostenabzug berechtigt.

Unstrittig ist, dass der Bf, ein Bankangestellter, die von ihm in der Einkommensteuererklärung 2012 als *Werbungskosten* begehrten Aufwendungen tatsächlich getragen hat. Ein Kostenersatz durch die Salzburger Gebietskrankenkasse wurde nicht geleistet.

4) Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 16 EStG 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.

§ 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 und Rehabilitation usw. erforderliche Aufwendungen stellen eine Voraussetzung der betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit dar; sie sind aber nach der Klarstellung der § 20 Abs. 1 Z 1 EStG mangels Veranlassungszusammenhang nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar.*

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, dh. Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen/beruflichen Veranlassung, sind insgesamt nicht abzugsfähig. (vgl. u.a. auch Behinderung bzw. Krankheiten, VwGH 22.12.04, 2002/15/0011; Aufrechterhaltung der Körperfunktionen bzw. Körperertüchtigung, VwGH 17.9.97, 94/13/0001, Jakom 6, EStG, § 20, Anm. 3 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. Atzmüller/ Lattner in Wiesner/ Grabner/Wanke, EStG 1988, § 16, Anm. 29.)

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) vom 9. September 1955 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.

Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes handelt es sich bei der Krankheit des Bf, einer Erkrankung mit Symptomen eines "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. eine berufliche Mitveranlassung bestehen kann, ohne dass jedoch der Kausalzusammenhang so eindeutig wie bei den typischen Berufskrankheiten geklärt wäre bzw. eine solche Krankheit vorliegt.

Die gegenständlich diagnostizierte gesundheitliche Beeinträchtigung kann grundsätzlich jeden Steuerpflichtigen unabhängig von der Art des konkret ausgeübten Berufes im Laufe seines Lebens treffen. Es ist eine Tatsache, dass viele andere Berufsgruppen ebenfalls einem diesbezüglichen Risiko ausgesetzt sind, zumal wahrscheinlich beinahe jedermann

im Laufe eines Arbeitslebens mit gewissen Veränderungen und Umstrukturierungen konfrontiert wird und überdies sicherlich ein nicht unerheblicher Anteil der berufstätigen Bevölkerung die Arbeit in Großraumbüros zu verrichten hat.

Insgesamt konnte kein ausschließlich beruflich veranlasster Zusammenhang der vom Bf. geltend Krankheitskosten dargetan werden, sodass diese Aufwendungen auf Grund der obigen Ausführungen nicht als Werbungskosten Berücksichtigung zu finden hatten, vielmehr erfolgte die Qualifizierung derselben durch das Finanzamt als außergewöhnliche Belastung zu Recht. Dem Beschwerdebegehren konnte somit nicht entsprochen werden.

5) Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig, weil das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Die Erhebung einer ordentlichen Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Einerseits ist die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung bereits hinreichend beantwortet worden und andererseits hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Salzburg-Aigen, am 10. Juli 2015