

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 20.10.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 23.9.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	Einkommen	11.174,29 €	Einkommensteuer	45,82 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-2.896,79 €
			festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	-2.851,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Erkenntnispruches bildet.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt/Verfahren

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2014.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 beantragte die Beschwerdeführerin unter dem Titel Gewerkschaftsbeiträge, etc. (KZ 717) Werbungskosten (Mitgliedsbeitrag ÖGWG) in Höhe von 120 €, sowie unter dem Titel Krankheitskosten (KZ 730) eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastungen in Höhe von 17.862,12 € (Behandlungskosten Österreich 4.413,25 €, Psychotherapie/Coaching 3.528 €,

Medikamente 3.002,50 €, Sommerakademie 1.173,32 €, Systemische Heiltage Stein/Schweiz 1.746,13 €, Psychotherapie Stein/Schweiz 3.998,92 €).

Das Finanzamt anerkannte den Mitgliedsbeitrag ÖGWG nicht als Werbungskosten; weiters anerkannte es lediglich Krankheitskosten in Höhe von 6.259,60 € unter Anrechnung eines Selbstbehaltes von 2.323,19 € als außergewöhnliche Belastungen (Bescheid vom 23.9.2015). Auf die Bescheidsbegründung wird verwiesen.

In der am 20.10.2015 erhobenen Beschwerde ersuchte die Beschwerdeführerin um Berücksichtigung der nicht anerkannten Werbungskosten bzw. Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen und legte diverse Aufstellungen der Krankheitskosten mit den bezugnehmenden Honorarnoten und Rechnungen sowie eine ärztliche Bestätigung von Dr.med. T vom 29.10.2013 vor. Auf die näheren Ausführungen in der Beschwerde wird verwiesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.10.2015 anerkannte nunmehr das Finanzamt mit Ausnahme der Kosten für Sommerakademie, Systemische Heiltage und Psychotherapie Stein/Schweiz sämtliche andere geltend gemachte Krankheitskosten in Höhe von 10.943,75 € unter Anrechnung eines Selbstbehaltes von 2.303,19 € als außergewöhnliche Belastungen; hingegen berücksichtigte es den Mitgliedsbeitrag ÖGWG nicht als Werbungskosten. Auf die Begründung wird verwiesen.

Im Vorlageantrag vom 13.11.2015 verwies die Beschwerdeführerin auf die Notwendigkeit einer Mitgliedschaft bei der ÖGWG für die Eintragung in die Psychotherapeutenliste beim Ministerium für Gesundheit; hinsichtlich der Krankheitskosten wird auf die näheren Ausführungen im Vorlageantrag verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

### **Festgestellter Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin ist Psychotherapeutin; sie ist Mitglied der Österreichischen Gesellschaft für wissenschaftliche, klientenzentrierte Psychotherapie und personorientierte Gesprächsführung (ÖGWG). Aus den Statuten geht nicht hervor, dass sich die Gesellschaft ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befasst.

Von 30.1.2014 bis 31.12.2014 bezog die Beschwerdeführerin eine Berufsunfähigkeitspension; davor befand sie sich seit einem Jahr im Krankenstand. Das Krankheitsbild der Beschwerdeführerin ist nicht bekannt.

Die Beschwerdeführerin machte 2014 folgende beschwerdegegenständlichen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen geltend. Auf die diesbezüglich vorgelegten Beweismittel wird verwiesen.

- **23.7. bis 27.7. Holzöster Sommerakademie „Was ist mit dir, mein Herz? Liebe und lieben im helfenden und heilenden Tun“ 1.173,32 €** (Seminargebühr 504 €,

Diäten für 5 Tage incl. An- und Abreise 132 €, Fahrtkosten 366 km mit Pkw 153,72 €, Übernachtungskosten 4 Nächte 383,60 €)

- **26.8. bis 2.9. Stein/Schweiz Psychotherapie 2.514,13 €** (Therapiekosten 932,50 €, Diäten für 10 Tage incl. An- und Abreise 368 €, Fahrtkosten 1.052 km mit Pkw 441,84 €, Übernachtungskosten 9 Nächte 771,79 €)
- **14.10. bis 28.10. Stein/Schweiz Psychotherapie 1.484,79 €** (Therapiekosten 600 €, Diäten für 9 Tage incl. An- und Abreise 331,20 €, Fahrtkosten verrechnet bei den Systemischen Heiltagen, Übernachtungskosten 8 Nächte, anteilig 553,59 €)
- **16.10. bis 19.10. Stein/Schweiz Systemische Heiltage 1.746,13 €** (Seminargebühr 750 €, Diäten für 6 Tage 220,80 €, Fahrtkosten 1.052 km mit Pkw 441,84 €, Übernachtungskosten 5 Nächte anteilig 333,49 €)

Es liegt keine ärztliche Verordnung hinsichtlich dieser Aufwendungen vor.

Zudem besuchte die Beschwerdeführerin aufgrund einer ärztlichen Verordnung von Dr.med. T, Fachärztin für Psychiatrie, eine Psychotherapie bzw. Coaching bei Dr. S. Die Aufwendungen dafür in Höhe von 3.528 € wurden seitens des Finanzamtes anerkannt.

Die nach ärztlicher Verordnung entstandenen Behandlungskosten und benötigten Medikamente anerkannte das Finanzamt ebenfalls zur Gänze.

### **Beweiswürdigung**

Zum Beweis dafür, dass triftige medizinische Gründe für die geltend gemachten Krankheitskosten vorliegen hat die Beschwerdeführerin eine Bestätigung von Dr.med. T, Fachärztin für Psychiatrie, vom 29.10.2013 mit nachstehendem Inhalt vorgelegt.

*„ Frau Mag. S befindet sich in meiner Ordination in fachärztlicher Behandlung. Eine Psychotherapie bzw. ein Coaching ist indiziert.“*

Die Beschwerdeführerin legte keine ärztlichen Atteste hinsichtlich ihres Krankheitsbildes vor. Sie hat keine näheren Angaben hinsichtlich ihrer Krankheit gemacht. Es liegen keine Behandlungspläne hinsichtlich der Therapien in der Schweiz bzw. Holzöster vor.

Die weiteren Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der geltend gemachten Krankheitskosten erfolgten aufgrund der vorliegenden Beweismittel.

Die Daten hinsichtlich der ÖGWG wurden der vereinseigenen Homepage entnommen.

### **Rechtslage**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (Satz 1). Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (Satz 4).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 sind Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen auch Werbungskosten. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig: Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen

Interessen ihrer Mitglieder befassen. Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2). Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3). Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4 1. Satz).

## **Rechtliche Erwägungen**

### **ÖGWG-Mitgliedschaft**

Strittig ist, ob der Mitgliedsbeitrag zur ÖGWG als Werbungskosten anzuerkennen ist.

Die 1974 gegründete Österreichische Gesellschaft für wissenschaftliche, klientenzentrierte Psychotherapie und personorientierte Gesprächsführung (ÖGWG) ist ein österreichweit tätiger Mitglieder-, Bildungs- und Forschungsverein. Die Mitgliederzahl bewegt sich derzeit zwischen 500 und 600 Personen, wobei sich die Zusammenarbeit der Mitglieder vor allem in regionalen Arbeitsgruppen (RAG) zwischen drei und acht Personen und in den Regionalzentren (RZ) gestaltet. Die RAZ dienen der Intervision und dem Erfahrungsaustausch, während sich die RZ der darüber hinausführenden fachlichen Auseinandersetzung und Fortbildung widmen.

Die unter § 16 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 subsumierten Berufsverbände und Interessensvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen. Bei Berufsverbänden und Interessensvertretungen handelt es sich um Zusammenschlüsse von Personen, die denselben Beruf oder doch artverwandte, durch eine natürliche Interessengemeinschaft verbundene Berufe ausüben. Nicht als Berufsverbände und Interessensvertretungen gelten Institutionen, die nicht darauf ausgerichtet sind, speziell berufliche Interessen der Mitglieder zu fördern, sondern bei denen die Fördertätigkeit in einem nicht eindeutigen und damit losen Zusammenhang zur Berufstätigkeit steht. Unter „Wahrnehmung der beruflichen Interessen“ ist hiebei die

Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen der Mitglieder zB durch Beratung oder Aus- bzw. Weiterbildung, zu verstehen (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104). Neben Beiträgen zum Österreichischen Gewerkschaftsbund sind auch zB Beiträge an den Hausbesitzerverband und Beamtenverbände sowie zu Interessenvertretungen von Pensionisten (zB Seniorenbund, Pensionistenverband) abzugsfähig (LStR Rz 240, EStR Rz 1420; vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 16 Rz 15).

Nach den oben aufgestellten Kriterien handelt es sich bei der ÖGWG um keinen Berufsverband iSd § 16 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988. Wenn auch ein Teilbereich der ÖGWG sich mit der Aus- und Weiterbildung beschäftigt ist eine ausschließliche oder überwiegende Wahrnehmung der beruflichen Interessen der Mitglieder nicht gegeben. Der Mitgliedsbeitrag kann daher nicht als Werbungskosten abgezogen werden, selbst wenn eine Mitgliedschaft bei der ÖGWG für die Eintragung in die Psychotherapeutenliste beim Ministerium für Gesundheit notwendig ist.

#### Krankheitskosten

Strittig ist, ob die Sommerakademie in Holzöster, die Systemischen Heiltage und die Psychotherapie in der Schweiz als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind.

Die Erhaltung der Gesundheit gilt immer als zwangsläufig iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 (vgl. Doralt/Baldauf EStG, 2015, § 34 Tz 42). Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig.

Werden in Literatur – wie oben zitiert – und Judikatur Kosten, welche durch eine Krankheit entstehen, generell als außergewöhnlich im Sinne des § 34 bezeichnet, so muss auch hier untersucht werden, ob jede Ausgabe, welche in Zusammenhang mit einer Krankheit anfällt auch zwangsläufig im Sinne der zitierten Bestimmung ist. Die vom Kranken übernommenen Kosten müssen mit der Heilbehandlung bzw. Betreuung typischerweise verbunden sein (VwGH 26.4.2004, 2001/15/0109) und aus triftigen medizinischen Gründen getätigt werden (LStR, § 34 Rz 902). Dazu gehören die Kosten einer vom Arzt verordneten Therapie oder von Heilbehelfen (zB Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe).

Die triftigen medizinischen Gründe für eine Heilbehandlung sind nachzuweisen. Die Beschwerdeführerin gibt lediglich an, es sei ihr nach einem Jahr Krankenstand und einer darauffolgenden befristeten Pensionierung wichtig gewesen, wieder arbeitsfähig zu werden; sie habe deshalb Seminare besucht, die einerseits ihre Heilung unterstützt und andererseits einen Bezug zu ihrem Beruf als Psychotherapeutin gehabt hätten.

Es liegt kein ärztliches Attest hinsichtlich der Krankheit der Beschwerdeführerin vor sondern nur eine Bestätigung der behandelnden Fachärztin für Psychiatrie, in der sie eine fachärztliche Behandlung in ihrer Ordination bestätigt und eine Psychotherapie bzw. ein Coaching als indiziert ansieht. Bei einer solchen Bestätigung handelt es sich jedoch lediglich um eine Empfehlung und nicht um eine ärztliche Verordnung einer Behandlung.

Eine ärztliche Verordnung ist aber notwendig, um den Nachweis des Vorliegens triftiger medizinischer Gründe zu erbringen.

Den geforderten Nachweis hat die Beschwerdeführerin nicht erbracht, sodass für die geltend gemachten strittigen Behandlungen Zwangsläufigkeit gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 nicht vorliegt und damit eine Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastungen nicht gegeben ist.

Hingegen werden die weiteren geltend gemachten Krankheitskosten entsprechend der Beschwerdevorentscheidung (Behandlungskosten Österreich 4.413,25 €, Psychotherapie/ Coaching 3.528 €, Medikamente 3.002,50 €) als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

### **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.

Im gegenständlichen Fall wird über geltend gemachte Werbungskosten sowie Krankheitskosten abgesprochen. Zu den §§ 16 und 34 EStG 1988 liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab, die im Wege der freien Beweiswürdigung beurteilt wurden. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 22. Mai 2018