

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, gegen den **Einkommensteuerbescheid 2010** des Finanzamtes FA vom 30. September 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) reichte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 am 31. Mai 2011 elektronisch bei der zuständigen Abgabenbehörde ein.

Seinen Angaben in der Erklärung zufolge übt er den Beruf eines Versicherungskaufmannes aus.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens erging der Einkommensteuerbescheid am 30. September 2011.

Begründend wurde - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - angeführt, dass die C-Rechnung vom 1. Dezember 2010 nicht als Werbungskosten akzeptiert worden sei. Anerkannt worden sei ein Betrag von 517,83 Euro. Als Werbeaufwand sei ein Betrag von 813,85 Euro angesetzt worden (zwei Rechnungen des D-Shops seien zum Teil vom Dienstgeber vergütet worden). Kosten für Supervision seien keine Werbungskosten. Es handle sich dabei auch nicht um eine außergewöhnliche Belastung, weil das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehle.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte der Bf ein, dass die C-Rechnung einen Computerschreibtisch beinhalte, der ausschließlich zu Hause im Versicherungsbüro verwendet werde.

Bei den Kosten für Werbeaufwand sei die Vergütung des Dienstgebers bei den angeführten Beträgen bereits berücksichtigt worden.

Die Supervision sei dringend nötig gewesen, um den Beruf auch weiterhin vollständig und korrekt ausführen zu können; die Kosten dafür seien daher abzugsfähig.

Entsprechend einem Aktenvermerk wurde der Bf telefonisch darauf hingewiesen, dass auf der Rechnung von C vom 1. Dezember 2010 tatsächlich "Beleuchtung", "Schmuck" sowie "Diverses" aufscheine.

Zur Vergütung des Dienstgebers für den Werbeaufwand gab der Bf an, dass seiner Meinung nach die Ersätze doppelt abgezogen worden seien. Nach Klärung dieses Sachverhaltes werde er den Sachbearbeiter des Finanzamtes informieren.

Zu den Ausgaben für die Supervision wurde dem Bf, nachdem dieser vorgebracht hatte, dass ihm der Arzt dazu geraten habe, mitgeteilt, dass diese Kosten allenfalls, sofern eine ärztliche Verordnung vorgelegt werden würde, eine außergewöhnliche Belastung darstellen, diese aber geringer als der abzuziehende Selbstbehalt sein würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Bezuglich der Supervision und der C-Rechnung werde auf das mit dem Bf geführte Telefonat verwiesen. Bis dato habe der Bf keine weiteren Angaben zu den erhaltenen Ersätzen und deren Gegenrechnung bei den Werbemitteln gemacht, sodass diesbezüglich von der Richtigkeit des angefochtenen Bescheides auszugehen sei.

In einem fälschlich wiederum als Berufung bezeichneten Vorlageantrag vom 12. Dezember 2011 wandte sich der Bf abermals – ohne Erstattung eines weiteren Vorbringens – gegen die Nichtanerkennung der Kosten für die Supervision als Werbungskosten.

In einem Aktenvermerk vom 16. Jänner 2012 wurde festgehalten, dass vom Anbieter der Supervision bis dato keine ergänzende Bescheinigung, aus der die berufliche Notwendigkeit (Absetzbarkeit) hervorgehe, ausgestellt worden sei.

Nach den beiden im Akt befindlichen Honorarnoten der E OG, Wirtschaftspsychologie und Kommunikation, vom 14. Juni 2010 und 9. August 2010 waren dem Bf für zehn bzw. fünf Einheiten Supervision zur Angestelltentätigkeit 960 Euro und 480 Euro in Rechnung gestellt worden.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 8. Juli 2014 wurde dem Bf zur Kenntnis gebracht, dass für die Berücksichtigung der beantragten Kosten für die Supervision als Werbungskosten der Nachweis eines unmittelbaren Zusammenhangs mit seiner beruflichen Tätigkeit erforderlich sei und es dazu detaillierter Angaben bedürfe. Der Bf wurde daher aufgefordert, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

1) Nach einem Vermerk eines Mitarbeiters des Finanzamtes wurde Ihnen die Inanspruchnahme der Supervision von einem Arzt angeraten. Aus welchen Gründen bzw. auf Grund welchen Krankheitsbildes erfolgte dieser Rat? Lag zum Zeitpunkt, als die Kosten für die Supervisionen entstanden, eine ärztlich diagnostizierte Erkrankung vor?

Vorhandene Unterlagen (Arztbescheinigung, Arztkonsultationen, Befunde oder allenfalls eine eigene eingehende Sachverhaltsdarstellung) wären zur Einsicht vorzulegen.

2) Legen Sie bitte die genauen Umstände dar, die zur Inanspruchnahme der Supervision geführt haben.

3) Handelte es sich bei den in Anspruch genommenen Einheiten um Einzelsitzungen? Falls nein, wer nahm an diesen Sitzungen teil?

4) Beschreiben Sie bitte genau Ihre beruflichen Aufgaben und legen Sie dar, welche beruflichen Probleme, Konflikte oder sonstigen Themen mit Hilfe der Supervision bearbeitet bzw. gelöst worden sind.

5) Welche konkreten Inhalte wurden vermittelt? Auf welche Weise war das erworbene Wissen bei Bewältigung der beruflichen Anforderungen einsetzbar?

Maßgeblich ist, inwieweit das Erlernte im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden konnte. Beschreiben Sie die Umsetzung an Hand von Beispielen!

6) Erhielten Sie Kostenersätze (Krankenkasse, Zusatzkrankenversicherung, allenfalls Arbeitgeber, sonstige)?

Legen Sie sämtliche Ihnen zur Verfügung stehenden Beweismittel vor, die geeignet sind, den Zusammenhang zwischen den Supervisionseinheiten und Ihrer beruflichen Tätigkeit zu belegen (Aufzeichnungen über die Sitzungen und deren Ablauf, Inhaltsverzeichnis betreffend die einzelnen Einheiten, Aufstellung der behandelten Themen, Gesprächsprotokolle o.ä.)

Der Bf gab dazu an:

1) Er habe seinen Hausarzt aufgesucht, weil er nachts nicht mehr habe schlafen können. Er habe Herzrasen, erhöhten Blutdruck und Magenschmerzen gehabt. Im Zuge einer Gesundenuntersuchung sei keine organische Erkrankung festgestellt worden. Auch eine Untersuchung bei einer Fachärztein für Herz- und Kreislauferkrankungen habe zu keinen Feststellungen geführt, weshalb der Hausarzt zu einer Supervision geraten habe. Auch ein damaliger Arbeitskollege habe den Rat zu einer Supervision gegeben, da er einige Zeit davor unter den gleichen Symptomen gelitten habe. Auch bei ihm habe der Arzt keine physische Erkrankung feststellen können, und der Zustand dieses Kollegen habe sich nach der Supervision ebenfalls erheblich gebessert.

Zum Zeitpunkt der Supervision sei eine ärztlich diagnostizierte Erkrankung nicht vorgelegen.

2) Die Umstände seien unter Punkt 1) bereits erläutert.

3) Bei etwa der Hälfte der Sitzungen sei seine Ehefrau anwesend gewesen.

4) Der Bf sei zum Zeitpunkt der Supervision 26 Jahre als Außendienstmitarbeiter der F-Versicherung beschäftigt gewesen. In diesen 26 Jahren habe er sich einen beträchtlichen Kundenstock aufgebaut, woraus sich eine Menge Arbeit und auch Probleme ergeben würden. Durch die damals wesentlichen, nur wenig positiven Veränderungen am Versicherungsmarkt sei dieser Beruf um einiges schwieriger geworden, wodurch sich immer öfter Stresssituationen ergeben hätten. Durch die Supervision habe er in einigen Bereichen eine andere Sichtweise bekommen, wodurch sich sein Zustand langsam gebessert habe.

5) Durch die Supervision sei seine Einstellung verändert worden. Dadurch sei es wieder leichter gefallen, den Beruf ordentlich auszuüben und die vorhandenen positiven Aspekte dieses Berufes wieder zu erkennen.

6) Kostenersatz sei nicht gewährt worden.

Auf telefonische Anfrage der Richterin teilte der Bf mit, dass im Zusammenhang mit der Supervision keinerlei schriftliche Unterlagen existierten.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind 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. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob den Aufwendungen für Supervision Werbungskosteneigenschaft zukommt, ob es sich um nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988) oder um Krankheitskosten gemäß § 34 EStG 1988 handelt.

Rechtliche Würdigung:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung gehören dazu ua. auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit.

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1766 BglNr XX. GP, 37, ergibt sich, dass im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige Fortbildung anzusehen sind, die nicht spezifisch einer bestimmten

beruflichen Tätigkeit, sondern zugleich verschiedenen beruflichen Bereichen dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen.

Gleichermaßen ergibt sich aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 25.4.2013, 2010/15/0019), wonach eine berufliche Fortbildung vorliegt, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Von einer begünstigten Bildungsmaßnahme ist jedenfalls dann auszugehen, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Nach einem weiteren Erkenntnis (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0226) müssen die erworbenen Kenntnisse in einem **wesentlichen** Umfang im Rahmen der beruflichen Tätigkeit verwertet werden können. Kann demnach ein vermitteltes Wissen in gleicher Weise für den Bereich der Lebensführung wie auch für eine breite Palette von Erwerbstätigkeiten dienlich sein, dürfen in diesem Zusammenhang entstandene Aufwendungen nur dann zu Werbungskosten führen, wenn im Einzelfall ein konkreter Bedarf festgestellt werden kann.

Dem gegenüber dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988).

Diese gesetzliche Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufs eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können. Eine Regelung, der zufolge Aufwendungen der Lebensführung nur bei jenen Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könnten, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkunftszielung gegeben ist, würde gegen den Gleichheitssatz verstößen.

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss daher ein strenger Maßstab angelegt werden (Jakom/Baldauf EStG, 2014, § 20 Rz 11).

Legen Bildungsmaßnahmen einen Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nahe, weil sie beispielsweise soziale Fähigkeiten vermitteln oder der Persönlichkeitsentwicklung dienen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198).

Notwendigkeit ist dabei nicht im Sinne einer unerlässlichen Bedingung zu verstehen, sondern es kommt vielmehr darauf an, ob die gesamten Aufwendungen objektiv gesehen

eindeutig für den Beruf des Abgabepflichtigen sinnvoll sind (UFS 7.10.2008, RV/1742-W/08, mit Hinweis auf VwGH 12.4.1994, 91/14/0024).

Es ist daher in jedem Fall zu prüfen, ob die Aufwendungen beruflich, privat oder gemischt veranlasst sind.

Die Frage der beruflichen oder privaten Bedingtheit von Bildungsmaßnahmen ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten.

§ 34 EStG 1988 trifft eine gesetzliche Regelung für außergewöhnliche Belastungen.

Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die durch eine Krankheit verursachten Aufwendungen sind außergewöhnlich und aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Berücksichtigungsfähige Ausgaben im Zusammenhang mit einer Erkrankung liegen jedoch nur dann vor, wenn sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, das heißt, einen nach der Einkommenshöhe und dem Familienstand ermittelten Selbstbehalt übersteigen.

Nach § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 darf die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Anwendung der dargestellten Rechtslage auf den festgestellten Sachverhalt:

Nach obigen Ausführungen liegt eine begünstigte Bildungsmaßnahme dann vor, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Der Bf brachte vor, dass ihm die Supervision "in einigen Bereichen eine andere Sichtweise der Situation" eröffnet habe und sich seine "Einstellung verändert" habe.

Mit diesen sehr allgemein gehaltenen Angaben kam der Bf dem Erfordernis, die berufliche Veranlassung der Supervisionssitzungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen, nicht ausreichend nach.

Da laut Angaben des Bf schriftliche Unterlagen nicht vorhanden sind, war er nicht in der Lage, die angeforderten Unterlagen zur Beweisführung vorzulegen.

Eine Dokumentation der Supervisionssitzungen und deren Inhalt fehlt zur Gänze. Für das Bundesfinanzgericht war es nicht möglich, nachzuvollziehen, welche Problembereiche in den 15 Supervisionssitzungen bearbeitet und auf welche Weise diese gelöst wurden bzw. welches Wissen dem Bf in den Supervisionssitzungen vermittelt wurde und inwieweit er dieses Wissen im Beruf bei Auftreten spezifischer Gesprächs-, Konflikt- und Stresssituationen anzuwenden vermochte.

Welche konkreten Kenntnisse, geänderten Einstellungen und neuen Einstellungen dem Bf ermöglichten, welchen beruflichen Anforderungen besser entsprechen zu können, konnte ebenso wenig festgestellt werden wie die Art und Weise, mit der der Bf neue Interaktionsmodelle verinnerlichte und effizient in seiner beruflichen Tätigkeit umsetzte.

Insbesondere legt die Teilnahme der Ehepartnerin des Bf an etwa der Hälfte der Supervisionssitzungen die Vermutung nahe, dass er eine umfassende Persönlichkeitsentwicklung und Veränderung seiner Einstellungen und damit positive Impulse sowohl für den beruflichen als auch den privaten Bereich angestrebt hat.

Im vorliegenden Fall unterblieb eine nachvollziehbare, durch entsprechende Unterlagen untermauerte Darlegung der berufsspezifischen Inhalte der Supervisionssitzungen und der konkreten Umsetzung im Beruf, weshalb die Aufwendungen für die Supervision - mangels klarer Abgrenzung zwischen beruflichem und privatem Bereich - als nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren waren.

Nach den Angaben des Bf lag darüber hinaus eine diagnostizierte Krankheit nicht vor, sodass die Ausgaben für die Supervisionssitzungen auch nicht als Krankheitskosten im Sinne des § 34 EStG anzusehen waren.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine **Revision nicht zulässig**, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall war keine Rechtsfrage strittig, sondern war der vorliegende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung zu beurteilen.

Linz, am 1. August 2014