

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., Gde X, S-Straße-xx, vertreten durch die XYZ Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Gd Y, F-Straße-yy, über die Beschwerde vom 27. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Ge Z, H-Straße-zz, vom 28. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2) Der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 gemäß § 299 BAO und der damit verbundene Einkommensteuerbescheid 2016 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) jeweils vom 28. Juni 2018 werden wegen absoluter Nichtigkeit aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit ihrer am 22. Juni 2017 bei der Abgabenbehörde elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 beantragte sie ua. unter dem Titel "*Krankheitskosten (inkl. Zahnersatz)*" die Berücksichtigung von Krankheitskosten (KZ 730) iHv 11.017,33 € als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt.

Nach Durchführung eines abgabenbehördlichen Vorhalteverfahrens (vgl. entsprechendes Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 21.8.2017) wurde die Bf. mit Bescheid vom 28. Februar 2018 zur Einkommensteuer für das Jahr 2016 veranlagt; dabei anerkannte die Abgabenbehörde ua. Krankheitskosten iHv "nur" 3.632,78 € (bei einem Selbstbehalt von 3.491,42 €) als außergewöhnliche Belastung und ließ dabei ua. Aufwendungen für zwei von Dr. XY vorgenommene Operationen (1. OP: 2.449,00 €; 2. OP: 3.951,00 €) unberücksichtigt.

Nach entsprechender Verlängerung der Rechtsmittelfrist (vgl. diesbezüglichen Bescheid vom 12.4.2018) erhob die steuerliche Vertretung der Bf. mit Schreiben vom 27. April 2018 gegen diesen Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 Beschwerde, wandte sich konkret gegen die Nichtberücksichtigung der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für die von Dr. XY vorgenommenen Operationen und gab dazu unter Vorlage einer Bestätigung der Vorarlberger Gebietskrankenkasse (VGKK) über die Erstattung von Kosten der Krankenbehandlung, einem entsprechenden Aktengutachten der VGKK (vertrauensärztlicher Bericht) sowie der beiden diesbezüglichen Honorarnoten an, dass es sich diesbezüglich jedenfalls nicht um Ausgaben im Zusammenhang mit kosmetischen Maßnahmen handle. Die zweite Operation stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit der ersten (von der VGKK befürworteten) Heilbehandlung und diene allein der Verbesserung der Sehfähigkeit der Bf.; dafür habe es allerdings seitens der Krankenkasse keine Kostenerstattung gegeben.

Mit Einkommensteuerbescheid 2016 (Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO) vom 4. Mai 2018 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise Folge und änderte den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 vom 28. Februar 2018 insofern ab, als es nunmehr die Kosten der in Rede stehenden ersten Operation iHv 2.449,00 € nach Abzug der von der VGKK erstatteten Kosten iHv 162,69 € anerkannte und dementsprechend die als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Krankheitskosten mit 5.919,19 € (bei einem Selbstbehalt von 3.491,42 €) ansetzte; auf die entsprechenden bescheidbegründenden Ausführungen der Abgabenbehörde wird an dieser Stelle verwiesen.

In der Folge beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. mit Schriftsatz vom 29. Mai 2018, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und im Konkreten auch die Kosten des zweiten operativen Eingriffs bzw. der endoskopischen Brauenhebung iHv 3.951,00 € als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Dazu führte sie unter Verweis auf die Bestätigung von Dr. XY vom 23. Mai 2018 aus, dass es sich auch bei diesem operativen Eingriff um eine medizinisch notwendige Heilbehandlung handle, die im Zuge der Blepharoplastik durchgeführt worden sei.

Mit Vorlagebericht vom 26. Juni 2018 legte das Finanzamt schließlich - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei führte die Abgabenbehörde noch zusätzlich aus, dass es sich bei der 2. (Folge-)OP (endoskopische Brauenhebung) um einen Eingriff aus rein

kosmetischen Gründen handle, weshalb die entsprechenden Kosten nicht steuerlich absetzbar seien.

Mit Bescheid vom 28. Juni 2018 hat das Finanzamt schließlich die obgenannte Beschwerdevorentscheidung für das Jahr 2016 vom 4. Mai 2018 gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit diesem aufhebenden Bescheid gleichzeitig (mit selben Datum) den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (neue Sachentscheidung) verbunden. Mit dieser *"neuen"* Beschwerdevorentscheidung 2016 vom 28. Juni 2018 hat die Abgabenbehörde nunmehr die Kosten der 2. OP (Endostirnlift bei Brauenptose iHv 3.951,00 €) als unvermeidbare Folgekosten der medizinisch notwendigen 1. OP (Oberlidbepharoplastik) anerkannt und damit dem Beschwerdebegehren stattgegeben.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Nach § 300 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2016, BGBl. Nr. I 117/2016, können ab Vorlage der Beschwerde (§ 265) bzw. ab Einbringung einer Vorlageerinnerung (§ 264 Abs. 6) bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdevorentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Sie können solche Bescheide, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erweist, nur dann aufheben,

- a) wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht nach Vorlage der Beschwerde zugestimmt hat und
- b) wenn das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet hat und
- c) wenn die Frist (lit. b) noch nicht abgelaufen ist.

§ 300 BAO bringt den Grundsatz der Trennung von Justiz und Verwaltung für das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Abgabensachen zum Ausdruck. Zentraler Normzweck ist die Vermeidung einer gleichzeitigen Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichts. Zudem wird durch das damit normierte Eingriffsverbot sichergestellt, dass die Verwaltung der Justiz keinen bei ihr anhängigen Fall ohne deren Zustimmung entziehen kann (Sperrwirkung des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens).

Der Beginn der Wirkung des § 300 BAO wurde mit dem AbgÄG 2016 nach hinten verschoben. Während bis zum 31. Dezember 2016 bereits *"ab Stellung des Vorlageantrages bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde"* ein behördliches Eingriffsverbot bestand, wurde dieses ab 1. Jänner 2017 grundsätzlich auf den **Zeitpunkt der tatsächlichen Vorlage der Bescheidbeschwerde** als ersten Anknüpfungspunkt

verschoben. Damit wurde die (zunächst abgeschaffte) "2. BVE" wieder möglich, weil die Abgabenbehörde auf Basis des Vorlageantrags - ohne weitere Voraussetzungen - ihre erste BVE gemäß § 299 BAO beheben und neuerlich entscheiden kann [vgl. dazu auch Ritz, BAO⁶, § 300 Tzen 2 ff; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 300 Anm 1 ff (Stand 1.1.2017, rdb.at); Fischerlehner, Abgabenverfahren² (2016) § 300 Anm 1 ff].

Angesichts dieser klaren Abgrenzung zwischen abgabenbehördlicher und verwaltungsgerichtlicher Entscheidungsbefugnis in § 300 BAO, das in Rede stehende Verbot abgabenbehördlicher Maßnahmen (Abänderungen, Aufhebungen) mit Beschwerde angefochtene Bescheide (und allfällige Beschwerdeentscheidungen) betrifft, die Abgabenbehörden sohin *nach Beschwerdevorlage* keine (weitere) BVE erlassen darf, und dem Umstand, dass im konkreten Fall die Beschwerdevorlage bereits am **26. Juni 2018** erfolgte, hat die Abgabenbehörde mit ihren Bescheiden vom 28. Juni 2018 (Aufhebung gemäß § 299 BAO, "*neue*" Beschwerdeentscheidung) zweifelsfrei ihre Zuständigkeit - mit der in § 300 Abs. 1 BAO normierten Rechtsfolge der absoluten Nichtigkeit dieser Bescheide - überschritten und waren diese rechtswidrig erlassenen Behördenakte daher aufzuheben.

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat das Finanzamt mit der aufzuhebenden ("*neuen*") Beschwerdeentscheidung 2016 vom 28. Juni 2018 die Kosten der 2. OP (Endostirnlift bei Brauenptose) iHv 3.951,00 € als unvermeidbare Folgekosten der medizinisch notwendigen 1. OP (Oberlidbepharoplastik) eingestuft, folgedessen den Abzug dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung mit Abzug eines Selbstbehaltes zugelassen und damit auch dem allein (noch) strittigen Beschwerdepunkt Folge gegeben. Der erkennende Richter des Bundesfinanzgerichtes schließt sich dieser Einschätzung der Abgabenbehörde an; dies auf Grund folgender Überlegungen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen in der dort näher geregelten Weise zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich, sie erwachsen aus tatsächlichen bzw. bei Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (vgl. dazu zB Jakom/Vock EStG, 2017, § 34 Rz 90 unter "*Krankheitskosten*", und die dort zit. VwGH-Judikatur; Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 34 Anhang II-ABC Tz 35).

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in *direktem* Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. *Nicht* abzugsfähig sind daher etwa Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, weiters für Verhütungsmittel, für Stärkungsmittel und zur Nahrungsergänzung, auch Kosten für eine Verjüngungskur, für eine Frischzellenbehandlung sowie für Schönheitsoperationen. Kosmetische Behandlungen (Operationen) sind nur dann zwangsläufig, wenn sie zur Wiederherstellung nach Verletzungen bzw. Verunstaltungen und der Gefahr psychischer Defekte erfolgen bzw. **medizinisch indiziert** sind. Ein mit dem medizinisch notwendigen Eingriff einhergehender Verschönerungseffekt schadet dabei nicht, sofern eben der Eingriff nicht allein ästhetischen Bedürfnissen dient (vgl. dazu auch Jakom/Vock EStG, 2017, § 34 Rz 90 unter "*Krankheitskosten*" bzw. "*Kosmetische Behandlung/Operation*" mwN; Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78 unter "*Krankheitskosten*" mwN; Fellner in UFSjournal 2011, 174).

Unter Blepharochalasis (sog. Schlupflid) versteht man überschüssiges, schlaffes Hautgewebe im Oberlidbereich. Schlupflider sind in den meisten Fällen ein rein kosmetisches Problem; ist aber ein solches Schlupflid sehr ausgeprägt, kann es auch eine obere bzw. seitliche Gesichtsfeldeinschränkung und damit eine Minderung des Sehvermögens bewirken. Blepharoptosis bezeichnet ein krankhaftes Herabhängen des gesamten Oberlids mit entsprechend verengter Lidspalte.

Eine medizinische Notwendigkeit einer Oberlidstraffung im Wege einer Operation (Blepharoplastik) liegt somit dann vor, wenn durch das Herabhängen des Oberlids eine erhebliche Gesichtsfeldeinschränkung verursacht wird (daneben kann der Patient uU auch unter einem Druck- und Fremdkörpergefühl sowie unter psychischen Beschwerden bzw. Depressionen leiden). In solchen ausgeprägten Fällen werden idR Kosten der Operation von der gesetzlichen oder privaten Krankenversicherung übernommen (Indizwirkung).

Zu einem Hautüberschuss im Bereich der Oberlider kann es auch durch ein übermäßiges Absinken der Augenbraue (Brauenptose idR verursacht durch Hautalterung und Erschlaffung des Stirngewebes) führen; eine gleichzeitig vorliegende Blepharochalasis wird dadurch noch verstärkt. Kommt zu einem Schlupflid gleichzeitig noch eine Brauenptose hinzu, so erfordert dies häufig eine Oberlidstraffung **und zusätzlich** eine

Brauenhebung; bei einer bloßen Hautstraffung könnten funktionelle und kosmetische Probleme auftreten.

Im konkreten Fall ist entsprechend der vom behandelnden Arzt vorgenommenen Befundung ("*Visusbeeinträchtigung durch eine Blepharochalasis, -ptosis*" und "*Brauenptose bds*") und des sich daraus ergebenden Ausmaßes bzw. der Schwere des Falles (besonders stark ausgeprägte beidseitige Schlupflider, beidseitig ausgeprägte herunterhängende Augenbrauen und einer damit verbundenen Einschränkung des Gesichtsfeldes bzw. des Seevermögens) von einer Krankheit im oben dargelegten Sinne auszugehen, waren die aus medizinischen Gründen zur Heilung der Krankheit erforderlichen und zweifelsfrei auch tauglichen Behandlungen (operative Oberlidstraffung *und* als Zusatzbehandlung Brauenhebung/Endostirnlift) jedenfalls in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit, wurden die Behandlungsleistungen (Operationen) von einem Arzt vorgenommen und deren medizinische Indikation vom diesem auch bestätigt (die medizinische Notwendigkeit der ersten Operation findet im Übrigen auch darin ihre Bestätigung, als diesbezüglich gegenüber der Krankenversicherung ein Anspruch auf Kostenersatz bestand; vgl. dazu auch die entsprechenden Honorarnoten vom 15.6.2016 bzw. vom 16.8.2016, die Bestätigung der VGKK über die Erstattung von Kosten der Krankenbehandlung vom 28.9.2016, das Aktengutachten der VGKK vom 26.7.2016; Bestätigung des behandelnden Arztes vom 23.5.2018). Auf Grund dieser Überlegungen waren daher die diesbezüglich geltend gemachten (nachgewiesenen) Behandlungskosten iHv gesamt 6.400,00 € - abzüglich des von der VGKK erstatteten Behandlungsbetrages von 162,69 € - als außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) abzugsfähig.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. August 2018