



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Adr, vertreten durch Mag. Siegfried Metzler, Steuerberater, 6900 Bregenz, Dorf Rieden 7, vom 3. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, jeweils vom 8. Mai 2008, betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 31.1.2008 sowie betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Bescheid über die gemäß § 299 BAO verfügte Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 31.1.2008 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 2) Die Berufung gegen den mit dem aufhebenden Bescheid verbundenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 8.5.2008 wird als gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

Nach Aufhebung des Erstbescheides gemäß § 299 BAO lehnte das Finanzamt im neuen Sachbescheid den Abzug der für eine Sonderklassebehandlung als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten ab. Es führte begründend aus, die in Streit stehenden Kosten seien weder aus tatsächlichen, noch aus rechtlichen, noch aus sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, weshalb eine Berücksichtigung wie beantragt nicht in Frage komme.

Der Berufungswerber brachte Berufung sowohl gegen den Aufhebungsbescheid, als auch gegen den neuen Sachbescheid ein. Er erläuterte, im dreizehnten Lebensjahr bei einem

Fahrradsturz eine Schulterverletzung erlitten zu haben. Aufgrund der schlechten medizinischen Versorgung in der Nachkriegszeit sei die aufgerissene Hautstelle nur schlecht verheilt. Mit zunehmendem Alter habe sich die Hautschwächung im Schulterbereich verschlimmert. Im Zuge anderer Erkrankungen und von Krankenhausaufenthalten sei die Wunde wieder aufgeplatzt. Es bestehe eine ständige Infektionsgefahr. Auf Anraten des Hautarztes Dr. L sei der Berufungswerber zur Durchführung eines komplizierten, zweiteiligen, chirurgischen Eingriffes schließlich an Primarius Dr. K am LKH F verwiesen worden. Dadurch seien Kosten in Gesamthöhe von 5.704,64 € angefallen. Sie setzten sich zusammen aus Aufzahlung für Sonderklasse/Zweibettzimmer in Höhe von 2.423,86 €, Beitrag für den Härtefonds von 12,41 € sowie Arzthonoraren von 3.268,37 €.

Die Abgabenbehörde I. Instanz habe im angefochtenen Einkommensteuerbescheid nicht erläutert, warum die Zwangsläufigkeit nicht vorliege. Der Berufungswerber vertrete die Meinung, dass höhere Aufwendungen als solche, die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckt sind, zu berücksichtigen seien, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen anfielen und ohne sie erhebliche gesundheitliche Nachteile zu erwarten seien. Der Spruch des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides (Erstbescheides) vom 31.1.2008 sei daher richtig gewesen und die Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 299 BAO entbehre der Rechtsgrundlage. Er beantrage, den Aufhebungsbescheid wiederum aufzuheben und die geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

In der Folge erging unter der Überschrift *"Einkommensteuerbescheid 2006, Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO"* eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Sie wurde damit begründet, dass die Notwendigkeit der Beiziehung eines Primararztes und die Unterbringung in einem Sonderklassezimmer aus Sicht der Behörde nicht gegeben seien. Das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit liege wohl hinsichtlich der Krankheit, nicht aber hinsichtlich der Sonderklassebehandlung vor.

Unter Aufrechterhaltung des schon bisher Vorgebrachten und Betonung, dass die Vornahme des komplizierte Eingriffes auf fachärztlichen Rat der hohen Kompetenz des Primarius Dr. K anempfohlen worden war, brachte der Berufungswerber einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Dr. K behandle ausschließlich Patienten der Sonderklasse, weshalb die Operation unumgänglich die Buchung der Sonderklasse voraussetzte. Gleichzeitig reichte der Berufungswerber nachstehendes Schreiben des Hautfacharztes Dr. L ein:

Herr W wurde im Jänner 2006 erstmals in meiner Ordination vorstellig.

Es bestand zu diesem Zeitpunkt ein großes Narbenulcus im Bereich der Schulter. Primär wurde über einen längeren Zeitraum ein konservativer Behandlungsansatz gewählt, der aber zu keiner wesentlichen Besserung des klinischen Bildes führte. Aufgrund der Beschwerden des Patienten, der Einschränkung der Lebensqualität sowie des immanenten Infektionsrisikos entschloß man sich nach Ausschluß einer karzinogenen Genese zur plastischen Deckung des Ulcus an der Abtlg. für Plastische Chirurgie am LKH Feldkirch.

Diese Vorgehensweise ist als ultima ratio medizinisch als absolut notwendig einzustufen. Eine sinnvolle Alternative bestand nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Aufhebungsbescheid

Die Abgabenbehörde I. Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO, BGBl. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 124/2003 auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde I. Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus. Die gilt umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (Ritz, BAO Kommentar³, § 299, Rz 9 ff).

Der aufhebende Bescheid und der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid sind rechtlich **zwei Bescheide**, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Werden beide Bescheide angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden.

Aus der Begründung des Aufhebungsbescheides müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) die Aufhebungsgründe hervorgehen. Da eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, sind auch die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (Ritz, BAO Kommentar³, § 299, Rz 40).

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat im Streitfall nicht zwischen der Anfechtung des aufhebenden Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO und der Anfechtung des neuen Sachbescheides (Einkommensteuerbescheid vom 8.5.2008) unterschieden. Vielmehr wurde pauschal über den "Einkommensteuerbescheid 2006" abgesprochen (siehe Berufungsvorentscheidung). Richtigerweise wäre zuerst über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid, in der Folge über die gegen den Einkommensteuerbescheid zu entscheiden gewesen.

Der Aufhebungsbescheid enthält als Begründung lediglich eine formelhafte Wiedergabe des Gesetzeswortlautes, die Darstellung der Gründe für die Ermessensübung fehlt völlig (ein Begründungsmangel hinsichtlich einer Ermessensentscheidung gilt allerdings nicht als wesentlich und führt für sich allein nicht zu einer Bescheidaufhebung). Wenngleich die bloße Zitierung des Gesetzestextes per se nicht als Bescheidebegründung ausreicht, geht aber der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass - wenn auch nicht ausdrücklich auf den mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen neuen Einkommensteuersachbescheid, aus dem sich eine Begründung herleiten lässt, verwiesen wird - aufgrund der engen Verbundenheit der Bescheide (beide stammen vom 8.5.2008) die Erkennbarkeit der Aufhebungsgründe für den Abgabepflichtigen vorlag. Der formale Mangel einer untauglichen Begründung reicht also im Streitfall nicht für eine Aufhebung des aufhebenden Bescheides aus.

Die weitere Untersuchung des ausdrücklich mit Berufung angefochtenen aufhebenden Bescheides hat bei der Überprüfung der Unrichtigkeit des Spruches des Einkommensteuerbescheides vom 31.1.2008 anzusetzen, wie sie im begründungshalber zitierten Gesetzestext genannt wurde. In concreto meint die Abgabenbehörde I. Instanz damit – dies lässt sich aus dem mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen neuen Einkommensteuersachbescheid herleiten - dass die Zwangsläufigkeit der geltend gemachten Sonderklassekosten zu verneinen war.

Nach **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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).

Gemäß Abs. 3 leg cit erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Erhaltung der Gesundheit gilt immer als zwangsläufig iS des Gesetzes (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 34, Rz 37).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (vgl. etwa VwGH 19.2.1992, 87/14/0116 oder VwGH 13.5.1986, 85/14/0181) können Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die eigene medizinische Betreuung erwachsen, auch dann zwangsläufig iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 sein, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, sofern diese höheren Aufwendungen aus **triftigen medizinischen Gründen** getätigt werden. Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, **ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen** bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (vgl. auch Jakom, EStG², § 34, Rz 90).

Im Fall des Berufungswerbers ist evident, dass seit Jugendtagen ein Leidenszustand vorlag, bei dem sich trotz langer konservativer Behandlung keine nachhaltige Besserung einstellte. Wie sich aus der Aktenlage ablesen lässt, kam es mit zunehmendem Lebensalter sogar zu einer Verschlechterung des Krankheitsbildes, die durch ein ständiges Infektionsrisiko zu einer schwerwiegenden Einschränkung der Lebensqualität des Berufungswerbers führte. Unter den geschilderten Umständen kann nach objektiver Abwägung nicht geleugnet werden, dass für den schließlich vorgenommenen komplizierten operativen Eingriff durch Primarius Dr. K, der seitens des Hautfacharztes Dr. L als ultima ratio angeraten wurde, **triftige medizinische Gründe** – keineswegs bloß allgemein gehaltene Befürchtungen – sprachen. Nicht zuletzt nahm ja auch der vorerst konsultierte Facharzt für plastische Chirurgie, Dr. H aus D, Abstand von dem schweren Eingriff (1. Entnahme von Muskelmasse für die Schließung der Wunde nach Ausschluss einer karzinogenen Genese, 2. Entnahme eines Hautlappens im Fußbereich und Hauttransplantation). Als anerkannter Spezialist im Land gilt Primarius Dr. K vom LKH F, zu dem schließlich eine Überweisung erfolgte. Infolge der **unbedingten Notwendigkeit** des Eingriffes und mangels Alternativen zur Beseitigung seines langjährigen Leidenszustandes (siehe Arzt schreiben Dr. L), mußte der Berufungswerber in Kauf nehmen, dass Dr. K ausschließlich Sonderklassepatienten behandelt und die entsprechenden Zusatzkosten und Arzthonorare tragen. Hätte er sich gegen die in Streit stehende Behandlung entschieden, wäre sein weiteres Leben durch eine schwere und andauernde gesundheitliche Gefährdung gekennzeichnet gewesen.

Unter den geschilderten Umständen ist klar zu erkennen, dass die Aufhebung des Einkommensteuererstbescheides vom 31.1.2008, in welchem die geltend gemachten Kosten (wenn auch ungeprüft) anerkannt wurden, zu Unrecht erfolgte. Dass die für eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO erforderliche Rechtswidrigkeit nicht vorlag, hätte im Zuge der nachprüfenden Bescheidkontrolle, spätestens aber nach Einreichung des ausführlichen Berufungsschreibens durch Kenntnisaufnahme vom entscheidungsrelevanten Sachverhalt auffallen müssen.

Der Berufung gegen den aufhebenden Bescheid vom 8. Mai 2008 war daher Folge zu geben und der aufhebende Bescheid war spruchgemäß aufzuheben. Das Verfahren tritt dadurch in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO), dh der Einkommensteuerbescheid vom 31.1.2008 lebt wieder auf.

2) Einkommensteuerbescheid

Der mit dem aufhebenden Bescheid verbundene neue Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid vom 8.5.2008) scheidet mit der Aufhebung des aufhebenden Bescheides aus dem Rechtsbestand aus. Im Hinblick auf § 299 Abs. 3 BAO war die gegen ihn erhobene Berufung als gegenstandslos zu erklären (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urz, BAO, § 299, Rz 25).

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. April 2010