

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerde-sache XY vom 30.9.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 2.9.2016 betreffend Einkommensteuer 2014 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

bisheriger Verfahrensverlauf

In der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2014 vom 22.2.2016, eingelangt am 9.3.2016, macht die beschwerdeführende Partei (bP.) u.a. Kosten im Zusammenhang mit einer Augenlaseroperation in Höhe von € 4.188,06 als Werbungskosten geltend.

Nach Durchführung eines Ergänzungsverfahrens hat das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck (FA) am 2.9.2014 einen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2014 erlassen und ist dabei von der eingereichten Erklärung abgewichen. Die als Werbungskosten geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit der Augenlaseroperation wurden der Höhe nach auf € 4.102,84 geändert und als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. In der Begründung führt das FA dazu aus, dass Kosten für eine Augenlaseroperation grundsätzlich keine Werbungskosten seien, sondern Krankheitskosten gem. § 34 EStG 1988 darstellten.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30.9.2016 erhebt die bP. gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 Beschwerde. Die bP. beantragt, die Ausgaben in Höhe von € 4.102,84 als Werbungskosten anzuerkennen, und begründet dies im Wesentlichen wie folgt:

- Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 stellen Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhalt von Einnahmen dar. Da die Augenlaseroperation Voraussetzung für die Aufnahme in den Polizeidienst gewesen sei, seien die Operationskosten für den Erwerb von Einnahmen angefallen und stellten somit Werbungskosten dar.

- Für die Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre sei die berufsbedingte Notwendigkeit eines Aufwandes entscheidend. Sei die Notwendigkeit gegeben, dann trete eine allenfalls gegebene private Veranlassung dermaßen in den Hintergrund, dass sie auch vom Gesichtspunkt des § 20 EStG 1988 aus betrachtet vernachlässigt werden könne (mit Verweis auf VwGH 29.11.1994, 90/14/0231 und 21.10.1986, 84/14/0037).

- Die Ausgaben für die Augenlaseroperation stellten aufgrund mangelnder Dispositionsfreiheit und mangelnder privater Veranlassung keine außergewöhnliche Belastung dar, sondern stünden eindeutig und ausschließlich mit dem Erwerb von Einnahmen im Zusammenhang und seien daher als Werbungskosten anzuerkennen.

- Auch die Erfahrungen des täglichen Lebens sprächen dafür, dass hier eine reine berufliche Veranlassung des operativen Eingriffs vorgelegen habe, zumal sich im Regelfall nur Personen mit erheblichen Beeinträchtigungen der Sehkraft einer Laseroperation unterzögen, jedoch keine Personen deren Fehlsichtigkeit von so geringer Ausprägung sei wie im gegenständlichen Fall. Ohne die tiefgreifende medizinische Untersuchung im Zuge des Aufnahmeverfahrens wäre diese Fehlsichtigkeit der bP. nicht einmal selbst aufgefallen.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 14.11.2016 hat das FA die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

- Krankheitskosten seien grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Aufwendungen im Zusammenhang mit Krankheiten kämen nur dann als Werbungskosten in Betracht, wenn es sich um typische Berufskrankheiten handle oder ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit bestehe. Beides treffe im gegenständlichen Fall nicht zu. Die Beseitigung einer Fehlsichtigkeit gehöre zum normalen Lebensbedarf und damit zur Privatsphäre gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 14.12.2016 beantragt die bP. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG). Im Vorlageantrag führt die bP. nochmals die unmittelbare Kausalität zwischen dem angestrebten Beruf eines Polizisten und der dafür unumgänglichen Augenoperation aus. Ein lediglich unvermeidlicher, mittelbarer Folgeeffekt in der Privatsphäre müsse daher im Rahmen der abgabenrechtlichen Beurteilung völlig in den Hintergrund treten und damit vernachlässigbar sein.

Am 22.12.2016 hat das FA dem BFG die Beschwerde elektronisch zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde beantragt. Im Vorlagebericht führt das FA im Wesentlichen aus, dass für Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt werden müsse (mit Verweis auf VwGH 18.3.1992, 91/14/0171). Krankheitskosten seien nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufserkrankung handle oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststehe (mit Verweis auf VwGH 10.11.1987, 85/14/0128; 9.12.1992, 91/13/0094 und 21.12.1994, 93/13/0047).

Im Zuge des gerichtlichen Ermittlungsverfahrens wurden von der bP. mit E-Mail vom 24.2.2017 weitere Argumente vorgebracht. Im Wesentlichen führt die bP. aus:

- Krankheitskosten könnten auch außerhalb der berufsbedingten Krankheitskosten als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn der erforderliche eindeutige Zusammenhang einer Ausgabe mit einer beruflichen Tätigkeit zu erkennen sei. Dieser Zusammenhang sei durch die explizit gestellte Bedingung, eine Augenlaserung vornehmen zu müssen, klar gegeben (mit Verweis auf VwGH 15.11.1995, 94/13/0142).
- Ein entscheidendes Kriterium für die Anerkennung von Werbungskosten sei die berufsbedingte Notwendigkeit eines Aufwandes. Sei diese zu bejahen, trete eine allenfalls gegebene private Mitveranlassung derart in den Hintergrund, dass diese auch unter dem Gesichtspunkt des § 20 EStG 1988 zu vernachlässigen sei.
- Die gegenständliche Augenoperation sei einzig aufgrund der polizeiärztlichen Anweisung vorgenommen worden, um die Voraussetzungen für die Aufnahme in den Polizeidienst zu erfüllen.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt und Beweiswürdigung

Folgender Sachverhalt wird vom Gericht als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die bP. hat sich für die Aufnahme in den Polizeidienst beworben und sich im Zuge des Bewerbungsverfahrens einer ärztlichen Untersuchung unterzogen. Lt. augenärztlichem Befund vom 28.2.2014 war die bP. zu diesem Zeitpunkt fehlsichtig mit einem Korrekturbedarf links und rechts in einem Ausmaß von -1,75 Dioptrie. Ohne Korrektur wies die bP. zu diesem Zeitpunkt eine Sehleistung für die Ferne rechts und links jeweils von 10 % auf. Aufgrund dieser augenärztlichen Befundung wurde die bP. als für den Polizeidienst nicht geeignet beurteilt. Der bP. wurde vom untersuchenden Polizeiarzt mitgeteilt, dass durch eine Augenlaseroperation die Eignung für den Polizeidienst erreicht werden könnte.

Am 5.5.2014 hat sich die bP. eine Augenlaseroperation unterzogen. Mit Stellungnahme des Polizeiarztes vom 15.10.2014 wurde die bP. nunmehr als für den Polizeidienst geeignet beurteilt. Mit Einberufung der Landespolizeidirektion vom 27.10.2014 wurde die bP. mit 1.1.2015 in den Exekutivdienst aufgenommen.

Die Angaben der bP. hinsichtlich der ausschließlichen Veranlassung der Augenoperation durch die angestrebte berufliche Tätigkeit als Polizist, sind für das BFG aufgrund der vorgelegten Unterlagen und des zeitlichen Ablaufs erwiesen und im Übrigen zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Weiter sieht es das BFG aufgrund der augenärztlichen Befundung als erwiesen an, dass die durch die Augenlaseroperation behobene Fehlsichtigkeit objektiv deutlich wahrnehmbar war und nicht, wie in der Beschwerde ausgeführt, so gering war, dass diese

im privaten Leben nicht wahrgenommen werden konnte. Darüber hinaus wird im Vorlageantrag ein "mittelbarer Folgeeffekt in der Privatsphäre" angeführt.

Die bP. mag die Fehlsichtigkeit bis zur polizeiärztlichen Untersuchung zwar mangels Kenntnis subjektiv nicht wahrgenommen haben, dass eine Fehlsichtigkeit im Ausmaß von -1,75 Dioptrie objektiv wahrgenommen wird und sohin sowohl im privaten Bereich als auch im Berufsleben zum Tragen kommt, steht für das Gericht zweifelsfrei fest.

Rechtslage

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ..."

§ 20 EStG 1988 lautet:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

- 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*
- 2. a) 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."*

Gem. § 279 Abs. 1 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das Bundesfinanzgericht hat dazu erwogen

Gem. § 16 EStG 1988 stellen Aufwendungen zur Erwerbung von Einnahmen Werbungskosten dar. Aus dem o.g. Sachverhalt ergibt sich, dass die Kosten für die Augenoperation grundsätzlich unter § 16 EStG 1988 zu subsumieren sind. Es bleibt zu überprüfen, inwieweit die getätigten Aufwendungen dem Abzugs- bzw. Aufteilungsverbot des § 20 EStG 1988 unterliegen.

§ 20 EStG 1988 enthält ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige aufgrund 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 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).

Aufwendungen im Zusammenhang mit Krankheiten kommen nur dann als Werbungskosten in Betracht, wenn es sich um typische Berufskrankheiten handelt (z.B.: Staublunge eines Bergarbeiters) oder ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit besteht (z.B.: Arbeitsunfall). Andere Krankheitskosten sind als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 abzugsfähig (vgl. Atzmüller/ Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 1988, § 16, Anm. 29.)

Gem. § 20 EStG 1988 muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 9 ff zu § 20). Krankheitskosten sind nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (siehe dazu VwGH vom 10.11.1987, 85/14/0128, vom 9.12.1992, 91/13/0094 und vom 21.12.1994, 93/13/0047).

Im gegenständlichen Fall kann eine Berufskrankheit oder eine mit dem Beruf zusammenhängende Krankheit (im Sinne von durch die Berufstätigkeit verursacht) schon deshalb nicht vorliegen, weil die Krankheit bereits vor der Erwerbung der Einnahmenquelle behoben wurde bzw. werden musste. Da sohin weder eine Berufskrankheit noch eine Erkrankung mit eindeutigem Zusammenhang mit der Tätigkeit (z.B.: Unfall bei Berufsausübung) vorliegt, bleibt zu überprüfen, ob im vorliegenden Fall eine typische Aufwendungen der privaten Lebensführung Werbungskosten darstellt, weil die geltend gemachten Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen.

Die bP. behauptet hierzu einen eindeutigen Zusammenhang (Kausalität) zwischen der Augenoperation und der (angestrebten) beruflichen Tätigkeit, der jede private Mitveranlassung dermaßen in den Hintergrund treten lässt, dass dies eine ausschließliche oder zumindest nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung bewirke.

Damit verkennt die bP. die Rechtslage dahingehend, dass das Vorliegen einer ausschließlich beruflichen Veranlassung für die Anerkennung von Krankheitskosten als Werbungskosten nicht ausreichend ist. Vielmehr hat der VwGH entschieden, dass die behandelte Krankheit darüber hinaus auch (nahezu) ausschließlich im Bereich der beruflichen Tätigkeit zum Tragen kommen muss (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142).

Es ist unstrittig, dass der angestrebte Beruf eines Polizisten ausschlaggebend für die Entscheidung zur Durchführung der Augenoperation war. Darüber hinaus steht für das BFG fest, dass die im Zuge der polizeiärztlichen Untersuchung erstmals festgestellte Fehlsichtigkeit aufgrund deren Ausmaßes nicht nur bei der beruflichen Tätigkeit

wahrzunehmen war, sondern objektiv auch in der privaten Sphäre zum Tragen kam. Dies mag zwar von der bP. nicht angestrebt worden sein, liegt aber objektiv vor.

In diesem Sinne stellen laut ständiger Rechtsprechung des VwGH die Kosten für eine Bifokalbrille keine Werbungskosten dar, weil die behandelte Krankheit naturgemäß und regelmäßig im privaten Bereich zum Tragen kommt (VwGH 28.2.95, 94/14/0154).

Dem Umstand, dass die Augenlaseroperation von einer Dienststelle des Bundesministeriums für Inneres als sachlich gerechtfertigte Voraussetzung für die Aufnahme in den Polizeidienst vorgegeben wurde, kommt dabei keine steuerrechtliche Relevanz zu.

Daher war unter Bezugnahme auf die zitierten Normen und Entscheidungen spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG).

Die zu entscheidende Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen Krankheitskosten als Werbungskosten zu beurteilen sind, ist durch die ständige Rechtsprechung des VwGH für den vorliegenden Sachverhalt geklärt (siehe oben zitierte Judikatur; insbesondere VwGH vom 15.11.1995, 94/13/0142). Im Erkenntnis wird von der Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen. Daher sind die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision gem. Art. 133 B-VG nicht gegeben und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg-Aigen, am 28. April 2017