

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Gerald Daniaux und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Claudia Mauthner sowie Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne in der Beschwerdesache a, über die Beschwerde vom 4. Dezember 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bregenz vom 5. November 2013 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 in nicht öffentlicher Sitzung am 22. August 2017 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

Mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 30. April 2013 wurde die Bf. zunächst erklärungsgemäß veranlagt, wobei geltend gemachte Krankheitskosten iHv € 24.720,28 gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid erhobene Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 3. Juni 2013 betreffend Anerkennung der vorerst als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten in Höhe von € 23.701,00 als Betriebsausgaben wurde von der Abgabenbehörde wegen verspäteter Einbringung mit Bescheid vom 6. Juni 2013 als unzulässig zurückgewiesen.

Schließlich hat die Bf. mit Eingabe vom 26. Juli 2013 die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 30. April 2013 beantragt. Hierzu hat sie ausgeführt, dass Krankheitskosten dann als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, wenn entweder eine typische Berufskrankheit vorliegen würde oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststehe (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142 und Einkommensteuerrichtlinien, Rz 1581). Laut beiliegender Bestätigung des Herrn b (Facharzt für Unfallchirurgie, c) sei die Krankheit aufgrund der jahrelangen Tätigkeit als Permanentzeichnerin hervorgerufen bzw. ausgelöst worden. Der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf stehe daher eindeutig fest. Da in der

Einkommensteuererklärung 2012 die Krankheitskosten im Zusammenhang mit ihrer Polyarthrose versehentlich als außergewöhnliche Belastung unter KZ 730 eingetragen worden seien, sei der Bescheid vom 30. April 2013 unrichtig. Sie ersuche den Antrag stattzugeben und von den gesamten Krankheitskosten 2012 den Betrag in Höhe von € 23.681,11 als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. In einem hierzu beigebrachten ärztlichen Attest vom 4. April 2012 von b, Facharzt für Unfallchirurgie & Mehr, e, wird u.a. angeführt: *"Bezüglich der ausgeprägten bekannten Fingerarthrosen im Bereich beider Hände wurde eine konservative Therapie eingeleitet. Hätte diesbezüglich eine operative Therapie stattgefunden (operativ wäre nur eine Einsteifung der Gelenke in Frage gekommen), so wäre dies mit einer 100%igen Berufsunfähigkeit von mindestens 8 Wochen ohne Nachbetreuung zu bemessen gewesen."*

Übermittelt wurde auch eine *"Ärztliche Bestätigung"* vom 21. Juni 2013 in welcher angeführt wird: *"Betrifft: f, geb. am g, wohnhaft in h. Wir bestätigen, dass die Erkrankung von Frau i (Polyarthrose beide Hände) aufgrund der jahrelangen Tätigkeit als Permanentzeichnerin hervorgerufen bzw. ausgelöst wurde. Mit freundlichen Grüßen j, Facharzt für Unfallchirurgie k."*

Mit dem Abweisungsbescheid vom 5. November 2013 wurde der Antrag vom 26. Juli 2013 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 abgewiesen. Begründend wurde hierzu ausgeführt, dass die Ursache für das zeitgleiche Auftreten einer Polyarthrose Fingergelenkserkrankung an sämtlichen Gelenken aller 10 Finger nicht in einer langjährigen Überbelastung einzelner Finger begründet liege, sondern hierfür anlagebedingte Voraussetzungen eine entscheidende Rolle spielen würden. Als Betriebsausgaben abzugsfähig seien jedoch nur solche Krankheitskosten, welche entweder aus der medizinischen Behandlung typischer Berufskrankheiten oder aus der Behandlung von Erkrankungen herrühren würden, deren ursächlicher Zusammenhang zwischen beruflicher Tätigkeit und Erkrankung eindeutig feststehe. Unmaßgeblich sei hierbei der alleinige Umstand, ob die bisher ausgeübte berufliche Tätigkeit ohne die erfolgreich vorgenommene Behandlung weiterhin hätte ausgeübt werden können oder nicht. Die Berücksichtigung dieser Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung anstelle von Betriebsausgaben sei daher zu Recht erfolgt.

In der Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid wird vorerst auf die Begründung des Antrages vom 26. Juli 2013 hingewiesen. Weiters wird auf das Gutachten von j, Facharzt für Unfallchirurgie in c, verwiesen, aus welchem hervorgehe, dass die Krankheit aufgrund der jahrelangen Tätigkeit als Permanentzeichnerin hervorgerufen bzw. ausgelöst worden sei. Der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf, so wie es die ESt-RI in Rz 1581 fordern würden, sei fachärztlich bestätigt worden und stehe daher eindeutig fest. Im Abweisungsbescheid werde in keiner Weise auf dieses Gutachten eingegangen. Es werde daher neuerlich um Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben ersucht.

Das Finanzamt hat die Beschwerde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) vorgelegt.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 9. Dezember 2013 wurde der Bf. vorgehalten, dass es sich bei der vorgelegten Bestätigung von m um kein Gutachten handle bzw. dass ein Gutachten nicht vorgelegt worden sei. Nach Rücksprache mit der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft sei für die Behandlungskosten iHv € 29.195,00 eine Kostenvergütung nur iHv € 713,38 gewährt worden. Auch von der privaten Krankenversicherung bei der UNIQUA Versicherungs AG sei nur ein geringer Kostenersatz iHv € 836,27 gewährt worden. Weiters wurde der Bf. vorgehalten aus welchem Grunde die Erkrankung an beiden Händen (gleichzeitig) aufgetreten sei. Es erscheine uneinsichtig, dass bei der ausgeübten Tätigkeit als Kosmetikerin (Permanentzeichnerin) die Finger an beiden Händen gleichermaßen über Gebühr und dauerhaft derart überbeansprucht würden, dass dieses Krankheitsbild an zahlreichen Fingergelenken beidhändig zeitgleich auftreten könne. Da der Zusammenhang des Auftretens dieser Erkrankung mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit nicht hinreichend erwiesen sei und hierbei auch keine typische Berufskrankheit erblickt werden könne, werde vom Finanzamt beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen und diese Krankheitskosten gekürzt um die erhaltenen Kostenvergütungen wie beantragt als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt zu belassen.

Die Bf. hat zu diesem Vorlagebericht keine Stellungnahme abgegeben.

Es wurde die Entscheidung über die Beschwerde durch den Berufungssenat (nunmehr Senat beim Bundesfinanzgericht), nicht jedoch eine mündliche Verhandlung beantragt, weshalb das Bundesfinanzgericht in nicht öffentlicher Senatssitzung zu entscheiden hatte.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Bf. übt den Beruf der Permanentzeichnerin in der Kosmetikbranche aus. Ihr sind nachweislich im Jahr 2012 € 23.701,00 an medizinischen Behandlungskosten hinsichtlich ihrer Polyarthrose angefallen.

"Permanent-Make-up:

Für alle die

– Zeit sparen wollen

- Brillen oder Linsen tragen
- aktiv Sport treiben
- auf Kosmetika allergisch reagieren
- sich während oder nach einer Chemotherapie befinden
- ihre Brauen, Lider oder Lippen sanft verschönern möchten
- eine optische Lidstraffung wünschen

Augenbrauen: Die Augenbrauen verleihen dem Gesicht das gewisse Etwas! Durch das Permanent-Make-up können Augenbrauen völlig neu gestaltet werden, fehlender Haarwuchs oder Lücken, entstanden durch eine Narbe oder falsches Zupfen, gewinnen durch das Zeichnen feinsten Haare ihre Natürlichkeit zurück. Mit einer zusätzlichen Schattierung kann die Ausdruckskraft der Brauen noch mehr betont werden. Ausserdem kann bei erschlafften Lidern durch das Permanent-Make-up eine optische Lidstraffung erzielt werden.

Lidstrich: Der permanente Ober- und Unterlidstrich schenkt Ihnen schon früh am Morgen einen ausdrucksvollen Blick. Die abgestimmte Kontur lässt die Augen größer, schöner und strahlender erscheinen. Auch bei einem Wimpernverlust kann dieser mit einer Wimpernkranzverdichtung geschickt kaschiert werden.

Lippenkorrektur mit plastischer Schattierung: Schwache oder ungünstig verlaufende Konturen und Mundwinkel werden dem natürlichen Idealfall angepasst und in der gewünschten Form und Farbe nachgezeichnet. Mit einer speziellen Schattiertechnik werden die Lippen dann aufgefüllt. Die Lippe gewinnt dadurch mehr Farbintensität, Ausdruck und Volumen.

Liplight: Die Lippenform wird durch eine Liplight-Zeichnung plastischer. Hier wird im Herzbereich der Oberlippe gezeichnet, wozu vor allem Hauttöne wie Teint, Beige und andere Camouflage-Pigmente verwendet werden (www.kosmetik-fiebiger/anwendungen/permanent-make-up)."

Zum Krankheitsbild der Polyarthrose finden sich auf diversen Homepages im Internet folgende Aussagen:

"Krankheitsbild der **Polyarthrose**:

Arthrose der Hand- und Fingergelenke (Polyarthrose): Harte Knoten an den Fingergelenken:

Symptome: An den Fingerend- oder den Fingermittelgelenken zeigen sich Verdickungen in Form oft recht harter Knötchen. Anfangs schmerzen sie nicht unbedingt, manchmal bei Wetterwechsel oder bei Bewegungen. Schmerzhaft machen sich dann Entzündungen in den betroffenen Gelenken bemerkbar. Dazu kommen Schwellungen, Rötungen und Wärmegefühl. Am Morgen sind die Finger oft steif (Morgensteife). Sie werden jedoch nach kurzer Zeit, in weniger als einer halben Stunde, wieder mobil. Manchmal lässt sich das

verdickte Gelenk nicht mehr so leicht abbeugen. Die Gelenkigkeit der Finger leidet häufig erst in einem späteren Stadium.

Stärkere, brennende Schmerzen im Daumenballen, dazu Schwellungen und eingeschränkte Beweglichkeit weisen auf eine mögliche Arthrose im Sattel- oder Wurzelgelenk des Daumens hin. Verschleiß in den Handgelenksknochen bereitet Schmerzen bei bestimmten Bewegungen wie Händeschütteln oder Flaschenöffnen.

Ursache: *Arthrosen sind die am weitesten verbreiteten Gelenkerkrankungen und nehmen mit dem Alter deutlich zu. In der Mehrzahl sind Hüfte oder Knie betroffen, aber auch andere Bereiche wie Hände, Füße, Ellbogen oder Schulter. Polyarthrose bedeutet, dass mehrere (altgriechisch poly) Gelenke erkrankt sind, im Handbereich sind es in erster Linie die Fingergelenke, seltener das Daumensattelgelenk oder Teile der kleinen Knochenverbindungen im Handgelenk. Bei einer Arthrose nutzt sich der Gelenkknorpel mit der Zeit ab, durch Alterserscheinungen, einseitige oder übermäßige Belastung, hormonelle Einflüsse. Eine wichtige Rolle spielt bei solchen primären Arthrosen die familiäre Veranlagung. Der Verschleiß kann auch als sekundäre Arthrose infolge einer zurückliegenden Verletzung, angeborener Fehlstellungen, zum Beispiel der Hüftgelenke, oder anderer Gelenkerkrankungen, etwa einer rheumatoiden Arthritis (siehe auch Kapitel "Entzündliches Rheuma"), eintreten (www.apotheken-umschau.de)."*

"Die Polyarthrose eine Sonderform der Arthrose, ist ein mutipler Knorpelschaden und die weltweit am häufigsten auftretende Gelenkerkrankung. In Deutschland sind etwa 5 Millionen Menschen davon betroffen. Die Bezeichnung setzt sich zusammen aus den griechischen Worten für "viele" (-poly) und "Gelenk" (athron). Sie definiert einen mutiplen Abbau von Gelenksubstanz, der den alternden Gelenkverschleiß übersteigt. Dabei müssen mindestens drei verschiedene Gelenkarten betroffen sein, andernfalls handelt es sich um eine Arthrose. Ein häufig auftretendes Beispiel ist die Fingergelenksarthrose. Die Gründe der Polyarthrose sind weitestgehend ungeklärt. Ob ihre Ursachen von einer erhöhten Belastung der Gelenkknorpel abhängen, ist umstritten. Möglich ist, dass verletzungsbedingte und angeborene Fehlstellungen der Gelenke, Dysplasien genannt, die Entwicklung einer Polyarthrose begünstigen können. Sie verhindern eine optimale Verteilung des Gewichtes bei Bewegung, weil die dafür vorgesehene Ausbreitungsfläche minimiert ist. Die Last muss sich auf einen verkleinerten Berührungspunkt fokussieren. An dieser Stelle beschleunigt der Knorpelabrieb. Andere Gründe einer unnatürlich hohen Belastung der Gelenke können Übergewicht und eine dauerhafte, gleichförmige Beanspruchung der betroffenen Körperteile sein. Eine genetisch bedingte Anfälligkeit gilt hingegen als erwiesen. Als weitere Begünstigungsfaktoren werden rheumatische Erkrankungen, Diabetes mellitus und die Bluterkrankheit vermutet. Typische Symptome und Anzeichen sind Gelenkschmerzen, Belastungsschmerzen, Wassereinlagerung, Gelenkerguss, Knacken der Gelenke und Schwellungen (<http://symptomat.de/Polyarthrose>)."

Von der Arthrose der Fingergelenke sind vorwiegend Frauen betroffen

Wichtige Begriffe und Synonyme

Arthrose der Fingergelenke, Polyarthrose der Fingergelenke, Rhizarthrose, Wurzelarthrose, Fingerendgelenkarthrose, Fingermittegelenkarthrose, Polyarthrosis, Polyarthrose, Fingergelenksarthrose, Herbedenarthrose, Bouchardarthrose

Bezeichnung der Arthrose der Fingergelenke erfolgt nach den befallenen Gelenken

1. **Heberdenarthrose** ist die Arthrose der äußeren Fingergelenke
2. **Bouchardarthrose** ist die Arthrose der inneren Fingergelenke
3. **Rhizarthrose** ist die Arthrose des hochbeweglichen Daumengelenks
(Daumensattelgelenksarthrose)

Weniges ist für uns so selbstverständlich wie der tägliche Gebrauch der Hände, unserem wichtigsten Werkzeug: In tausenden komplexer und hochkoordinierter Bewegungsmöglichkeiten der Hände und der hochbeweglichen Finger begleiten Sie uns kräftig und sensibel durch unseren Alltag. Um so schwerer ist eine schmerzhaft eingeschränkte Handbeweglichkeit zu ertragen.

Vor allem **Frauen in den mittleren Lebensjahren** werden von der Polyarthrose der Fingergelenke betroffen: 90% der Patienten mit Fingergelenksarthrose sind Frauen. Auch die Zehengelenke können von Polyarthrose betroffen sein.

Polyarthrose der Fingergelenke bringt zum Ausdruck, daß mehrere Fingergelenke einer Hand gleichzeitig befallen sein können.

Der Krankheitsverlauf und die Krankheitszeichen sind bei den Patienten recht unterschiedlich. Stets sind jedoch Vorwölbungen als **Knötchen an den Fingergelenken** tastbar. Die Fingergelenke werden zunehmend unbeweglich. Am Daumensattelgelenk treten unter Belastung - bei körperlicher Arbeit - vorübergehend Schmerzen auf.

Es gibt viele Störungen der Fingerbeweglichkeit die ähnliche Symptome haben wie die Rhizarthrose. Sie können auch gemeinsam mit der Rhizarthrose auftreten. Hier ist eine erfahrene fachärztliche Diagnose sehr wichtig.

Wie bei allen Arthrosen wird bei der Fingergelenksarthrose der Gelenkknorpel abgebaut. Vorangegangene Verletzungen am Fingergelenk können gelegentlich die Ursache sein.

Bei der Fingerarthrose ist die Arthroseentstehung meist **nicht belastungsabhängig**. Fingergelenksarthrose ist also kein Gelenkverschleiß, der durch Arbeit oder körperliche Aktivität ausgelöst wird. **Vererbung** scheint beim Auftreten der Fingerarthrose eine

*größere Rolle zu spielen. Das verstärkte Auftreten in den Wechseljahren weist auch auf einen **hormonellen Auslöser** hin (<https://gelenk-doktor.de/hand.../fingerarthrose-bouchardarthrose-daumensattelgelenks>)."*

Die Bf. begehrt die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 in welchem die verfahrensgegenständlichen Krankheitskosten vorerst antragsgemäß als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden, da es sich tatsächlich um Betriebsausgaben handeln würde, weil berufsbedingte Krankheitskosten vorliegen würden.

Zu den rechtlichen Grundlagen einer Bescheidaufhebung:

§ 299 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

"Die Abgabenbehörde kann *auf Antrag* der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde *aufheben*, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der *Antrag* hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des *aufzuhebenden* Bescheides;
- b) die Gründe, *auf* die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt."

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt § 299 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit er *Beschwerden* betrifft, auch *auf* alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Nach § 302 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, sind *Aufhebungen* gemäß § 299 BAO nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig. Darüber hinaus sind *Aufhebungen* nach § 299 BAO gemäß § 302 Abs. 2 lit. b BAO zulässig, wenn der *Antrag auf Aufhebung* vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht wurde.

Eine *Bescheidaufhebung* gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass sich der Spruch des Bescheides 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 (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., Tz 10). Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Eine *Aufhebung* gemäß § 299 BAO setzt aber die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; **die bloße Möglichkeit reicht nicht** (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 13, mwN). Vor Erlassung eines *Aufhebungsbescheides* muss daher der Sachverhalt, aus dem sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit des *aufzuhebenden* Bescheides ergibt, einwandfrei geklärt

sein (vgl. VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123 , sowie Ritz, BAO, 5. Aufl., § 299 Tz 13, mwN).

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Berufung gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123).

Das Finanzamt hat die Abweisung des *Antrages* darauf gestützt, dass als Betriebsausgaben abzugsfähig nur solche Krankheitskosten seien, welche entweder aus der medizinischen Behandlung typischer Berufskrankheiten oder aus der Behandlung von Erkrankungen herrühren würden, deren ursächlicher Zusammenhang zwischen beruflicher Tätigkeit und Erkrankung eindeutig feststehe, was hier nicht vorliege.

Nicht jede Erkrankung kann als Berufskrankheit anerkannt werden. Als Berufskrankheit kommen nur solche Erkrankungen in Frage, die nach den Erkenntnissen der medizinischen Wissenschaft durch besondere Einwirkungen verursacht werden. Diesen Einwirkungen müssen bestimmte Personengruppen durch ihre Arbeit in erheblich höherem Grade als die übrige Bevölkerung ausgesetzt sein.

Nach herrschender Ansicht können Krankheitskosten eines Steuerpflichtigen gemäß § 34 EStG 1988 jedenfalls als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, soweit es sich bei diesen Aufwendungen nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt.

Der Bf. will nunmehr Krankheitskosten betreffend ihrer Polyarthrose in Höhe von € 23.701,00 als Betriebsausgaben qualifiziert wissen.

Das Bundesfinanzgericht führt hierzu aus:

Berufskrankheiten nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG):

§ 177 (1) Als Berufskrankheiten gelten die in der Anlage 1 zu diesem Bundesgesetz bezeichneten Krankheiten unter den dort angeführten Voraussetzungen, wenn sie durch Ausübung der die Versicherung begründenden Beschäftigung in einem in Spalte 3 der Anlage bezeichneten Unternehmen verursacht sind. Hautkrankheiten gelten nur dann als Berufskrankheiten, wenn und solange sie zur Aufgabe schädigender Tätigkeiten zwingen. Dies gilt nicht, wenn die Hautkrankheit eine Erscheinungsform einer Allgemeinerkrankung ist, die durch Aufnahme einer oder mehrerer der in der Anlage 1 angeführten schädigenden Stoffe in den Körper verursacht wurde.

(2) Eine Krankheit, die ihrer Art nach nicht in Anlage 1 zu diesem Bundesgesetz enthalten ist, gilt im Einzelfall als Berufskrankheit, wenn der Träger der Unfallversicherung auf Grund

gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse feststellt, dass diese Krankheit ausschließlich oder überwiegend durch die Verwendung schädigender Stoffe oder Strahlen bei einer vom Versicherten ausgeübten Beschäftigung entstanden ist; diese Feststellung bedarf zu ihrer Wirksamkeit der Zustimmung des Bundesministers für Arbeit, Gesundheit und Soziales.

Bei einer Berufskrankheit handelt es somit um eine Krankheit, die durch die berufliche (versicherte) Tätigkeit verursacht worden ist und nach dem geltenden Recht auch formal als Berufskrankheit anerkannt wird. Als solche Krankheiten gelten im österreichischen Recht die in der Anlage zum Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) vom 9. September 1955 bezeichneten Krankheiten. Sie müssen durch Ausübung der die Versicherung begründenden Beschäftigung in einem in der Anlage bezeichneten Unternehmen verursacht sein.

Wie aus Abs. 2 leg.cit. ersichtlich können jedoch auch Krankheiten, die nicht in der Liste enthalten sind, als "Wie"-Berufskrankheiten anerkannt werden, wenn aufgrund gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse feststeht, dass eine Krankheit ausschließlich oder überwiegend *durch die Verwendung schädigender Stoffe oder Strahlen bei einer vom Erkrankten ausgeübten Beschäftigung entstanden ist*, wobei die Entscheidung darüber der jeweils zuständige Unfallversicherungsträger mit Zustimmung des Bundesministers für Arbeit, Gesundheit und Soziales trifft.

Wie sich aus dem o.a. ergibt, handelt es sich bei einer "Berufskrankheit" um einen Rechtsbegriff und nicht um einen medizinischen Fachbegriff. *Eine Erkrankung, die nach medizinisch-naturwissenschaftlichen Erkenntnissen beruflich bedingt ist, ist nicht zwangsläufig zugleich eine Berufskrankheit.* Vielmehr muss das Krankheitsbild auch von der Rechtsordnung als Berufskrankheit anerkannt sein. Die Unterscheidung ist insofern von Bedeutung, als anerkannte Berufskrankheiten durch die Sozialversicherung finanziell entschädigt werden, wobei eben das Listenprinzip gilt.

Die Einschränkung der Berufskrankheiten auf die Anlage 1 des § 177 ASVG dient demzufolge dazu, um die *Berufskrankheiten* von den sogenannten *Volkskrankheiten* abzugrenzen, welche jedermann unabhängig von der jeweilig ausgeübten Berufstätigkeit treffen können.

Fest steht jedenfalls, dass es sich bei der von der Bf. angeführten Krankheit um keine in der Liste der Berufskrankheiten angeführte Berufskrankheit handelt, wobei die derzeitige aktuelle Anlage 1 des ASVG dem Stand 1. Jänner 2013 entspricht.

Krankheitskosten sind nur dann keine außergewöhnliche Belastung, sondern als Betriebsausgabe oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine *typische Berufskrankheit* handelt oder der *Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig* feststeht (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142, hier: Die bei einem Regisseur, Schauspieler und Werbesprecher infolge einer defekten Zahnprothese auftretenden Sprechstörungen dürfen *ausschließlich im Bereich der beruflichen Tätigkeit zum Tragen kommen*, so beispielsweise nur beim "Mikrophonsprechen" erkennbar sein).

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie die Erhaltung der Gesundheit (Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78, Z 1., 2. "Krankheitskosten").

Zunächst ist festzustellen, warum Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis übereinstimmend diese Kriterien der "typischen Berufskrankheit" bzw. des "eindeutigen Zusammenhanges zwischen Erkrankung und Beruf" als Voraussetzung für eine Abzugsfähigkeit als Werbungskosten oder Betriebsausgaben ansehen.

Grundlage dieser (Rechts-)Auslegung können nur die in der Folge zitierten Gesetzesbestimmungen der §§ 4 Abs. 4 bzw. 16 Abs. 1 und § 20 Abs. 1 EStG 1988 sein:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

Diese beiden zitierten Gesetzesbestimmungen, die etwa in Bezug auf Krankheitskosten einen weitgehenden Abzug dieser Aufwendungen zulassen würden, werden durch die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 EStG 1988, in welchem die nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben definiert werden erheblich eingeschränkt. Die hier verfahrenswesentlichen Bestimmungen lauten wie folgt:

§ 20 Abs. 1 Z 1 leg. cit. führt bei den einzelnen Einkünften als nicht abzugsfähige Posten zunächst an:

"Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge."

Weiters werden in Z 2 lit. a der zitierten Gesetzesbestimmung folgende Aufwendungen dezidiert als nicht abzugsfähig bezeichnet:

"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."

§ 20 Z 1 EStG 1988 spricht somit sämtliche Aufwendungen an, die unabhängig von der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen in seiner Privatsphäre anfallen. Sie bezieht sich unter anderem auf Haushalts- und Unterhaltsaufwand im engeren Sinn, aber auch auf Aufwendungen für Erholung, Freizeitgestaltung und ärztliche Versorgung (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 6 zu § 20).

Z 1 betrifft die genannten Aufwendungen allerdings nur dann, wenn diese ausschließlich in der Privatsphäre anfallen.

§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 bezieht sich auf Mischaufwendungen, also solche, die sowohl die Lebensführung berühren als auch in mehr oder weniger großem Ausmaß beruflich bedingt sind.

Grundsätzlich ordnet diese Gesetzesstelle solche Mischaufwendungen, die durch die Lebensführung bedingt sind, aber auch zur Förderung des Berufes des Pflichtigen dienen, den nicht abzugsfähigen Aufwendungen zu, woraus das sog. "Aufteilungsverbot" abgeleitet wird. Nur dann, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt, ist dieser Teil als Werbungskosten abzugsfähig. Ist dies nicht möglich, gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (VwGH 9.7.1997, 93/13/0296; Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, EStG 1988, § 16 allgemein, Rz 3).

In diesem Bereich der Abgrenzung zwischen beruflich bedingten Aufwendungen und Kosten der privaten Lebensführung halten Lehre und Rechtsprechung die Anwendung der sog. "typisierenden Betrachtungsweise" für gerechtfertigt.

Nach dieser typisierenden Betrachtungsweise wird ein Sachverhalt, der mit der allgemeinen Lebenserfahrung übereinstimmt, als maßgebend angesehen. Es wird vom Regelfall des Lebens, von den Erfahrungen des Lebens, von einer Normal- und Durchschnittseinschätzung ausgegangen (Margreiter, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht, ÖStZ 1984, S. 1ff).

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass Krankheitskosten grundsätzlich zu den gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehören, sie aber als Betriebsausgaben/Werbungskosten dann absetzbar sind, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (VwGH 9.12.1992, 91/13/0094; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128; BFH 17.4.1980, IV R 207/75, BStBl 1980 II 639).

Krankheitskosten sind grundsätzlich Kosten der Lebensführung (E 21.12.1999, 96/14/0123). Aufwendungen im Zusammenhang mit Krankheiten kommen nur dann als Werbungskosten in Betracht, wenn es sich um typische Berufskrankheiten handelt (zB Staublung eines Bergarbeiters, Asbestose) oder ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit besteht (zB nach einem Arbeitsunfall im Betrieb; LStR 2002, Rz 383); siehe auch § 4 Tz 330 unter Krankheitskosten (Doralt, EStG¹³, § 16, Tz 220).

Krankheitskosten müssen demnach nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzeln in jenem Beruf haben, der die Einnahmen vermittelt, um als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt werden zu können.

Um einen Umstand als **"typisch"** qualifizieren zu können, muss dieser im Sinne des allgemeinen Sprachgebrauches als charakteristisch bzw. kennzeichnend für eine bestimmte Art bzw. Sparte, der er zugeschrieben werden soll, sein. Ursache und Wirkung müssen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens - also in typischer

Betrachtungsweise - mit einer gewissen Regelmäßig- bzw. Häufigkeit miteinander verbunden sein.

Nun handelt es sich aber gerade bei Arthrosen um eine Krankheit, deren Ursachen, wie aus den demonstrativ angeführten Internetabfragen erhellt, in einem breit gefächerten Spektrum bestehen können. Zum einen gibt es viele andere Berufsgruppen, die durch die monotone Belastung der Hände/Finger einem erhöhten Risiko ausgesetzt sind (nur als Beispiel: Musiker wie Klavier/Gitarren/Blasmusikspieler etc.). Zum anderen gibt es vor allem aber in nahezu sämtlichen Berufsgruppen und Privatbereichen eine mengenmäßig weitaus überwiegende Anzahl von Personen (gehört doch zB eine mehrstündige händische Computerarbeit pro Tag bei einem Großteil der Angestellten heutzutage schon eher zum Regelfall als zur Ausnahme), die trotz ständiger Belastung/Handhabung ihrer Hände/Finger von dieser Krankheit nicht betroffen sind. Auch ist praktisch jede Handwerksarbeit von einseitigen Hand/Fingerbelastungen betroffen.

Wenn nun ein (geringer) Teil dieser Personen unter Umständen an einer Polyarthrose erkrankt, so kann dies nach h.o. Ansicht zwar unter Umständen als berufsbedingt, aber nicht als "typisch berufsbedingt" in dem Sinne angesehen werden, dass diese Krankheit ausschließlich durch die Tätigkeit hervorgerufen wurde, sondern muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass zu dieser beruflichen Komponente noch ein entscheidender Faktor, nämlich der einer gewissen körperlichen bzw. genetischen Disposition hinzukommt.

Liegt bzw. kann aber die Ursache für eine Krankheit sowohl an einer körperlichen bzw. genetischen Disposition als auch an der beruflichen Tätigkeit liegen, so handelt es sich bei den entsprechenden Aufwendungen nicht mehr um **eindeutig** allein mit dem Beruf zusammenhängende Ausgaben bzw. ist damit der Teil der ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen nicht mehr einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennbar und gehört der Gesamtbetrag der Aufwendungen - wie oben ausgeführt - zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben. In diesem Sinne sprach sich auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.1987, 85/14/0128, aus, wenn er schon auf Grund der Tatsache, dass die Aufwendungen durch ein angeborenes körperliches Gebrechen (mit)verursacht waren, die gesamten Ausgaben nicht zum Abzug zuließ.

Wenn nunmehr die Bf. die "*Bestätigung*" von m vom 21. Juni 2013 als Beweismittel vorlegt, so wird deren Inhalt insoweit nicht in Zweifel gezogen, als ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bf. aufgezeigt wird.

Logischerweise gelten diese Ausführungen aber praktisch wie o.a. für alle Berufe, in welchen körperliche Zwangshaltungen mit den Händen/Fingern - wie im gegenständlichen Falle als Permanentzeichnerin - über einen gewissen Zeitraum eingehalten werden müssen.

Keine Frage kann es nämlich sein, dass nicht jede Erkrankung als Berufskrankheit oder die konkrete Berufsausübung als kausal für die Erkrankung anerkannt werden kann. Als Berufskrankheit kommen nach überzeugter Ansicht des BFG nur solche Erkrankungen in Frage, die nach den Erkenntnissen der medizinischen Wissenschaft durch besondere Einwirkungen verursacht werden. Diesen Einwirkungen müssen bestimmte Personengruppen durch ihre Arbeit in **erheblich höherem Grade als die übrige Bevölkerung** ausgesetzt sein. Bei der Berufsgruppe der Kosmetiker/ Permanentzeichner von einer diese treffenden erhöhten Belastung zu sprechen wäre nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes absolut verfehlt, da sich hierzu keinerlei Hinweise/Indizien finden lassen bzw. solche Umstände auch nicht von der Bf. vorgebracht wurden. Ein weiteres Indiz hierzu ist überdies der Umstand, dass in der Anlage 1 des § 177 ASVG solche Hand/Finger-Erkrankungen/Störungen (Arthosen und Poyarthrosen) für überhaupt keine Berufsgruppe als Berufskrankheit aufgeführt werden.

Die Berufskrankheit ist überdies von der arbeitsbedingten Krankheit abzugrenzen. Darunter sind Krankheiten zu subsumieren, die in ihrer Entstehung und Entwicklung durch die berufliche Belastung als einem Faktor unter mehreren gefördert bzw. verschlimmert werden, ohne dass jedoch der Kausalzusammenhang so eindeutig wie bei den Berufskrankheiten geklärt wäre.

Wenn die Bf. behauptet, dass der eindeutige Zusammenhang (Kausalität) zwischen Beruf und Erkrankung durch das "ärztliche Gutachten" bzw. tatsächlich "Bestätigung" von m nachgewiesen wäre, das somit jede private Mitveranlassung ausschließe, so merkt das Bundesfinanzgericht - gleich wie das Finanzamt im Vorlagebericht - an, dass es sich bei dieser Bestätigung eben lediglich um eine "Bestätigung", aber um kein Gutachten handelt, in welchem eine detaillierte und chronologische Krankheitsgeschichte dargestellt wird, in welcher auch erklärt wird, warum an den Fingern beider Hände gleichzeitig (Poly)Arthrose aufgetreten ist, das also nachvollziehbare Fakten liefert, die zur Entwicklung des Leidens führten. Die Bf. hat, obwohl ihr das vom Finanzamt im Vorlagebericht ausdrücklich vorgehalten wurde, kein Gutachten und auch keine weitere Erklärung beigebracht. Eine (auf einen Satz reduzierte) ärztliche "Bestätigung", derart wie beigebracht, hat jedenfalls aufgrund der Begründungslosigkeit keinesfalls die Beweiskraft, um für sich allein den Nachweis der (fast ausschließlichen) beruflichen Veranlassung einer Polyarthrose zu erbringen und wird so eine auch aufgrund des o.a. vom Bundesfinanzgericht ausgeschlossen, da es sich bei Poyarthrose zweifellos um ein Allgemeinleiden mit mannigfaltigen Ursachen handelt. Tatsache ist zudem, dass im Zuge der Alterung, die bereits mit ca. 20 Jahren einsetzt, Abnützungserscheinungen am gesamten Organismus, unter anderem eben auch in den Finger/Handgelenken auftreten.

Das Bundesfinanzgericht stellt daher fest, dass es sich bei der Krankheit der Bf. um ein Leiden handelt, das zwar hinsichtlich der Entstehung und Entwicklung durch die berufliche Belastung als einem Faktor unter mehreren gefördert/verschlimmert werden kann bzw. eine berufliche Mitveranlassung bestehen kann, ohne dass jedoch der

Kausalzusammenhang so eindeutig wie bei den typischen Berufskrankheiten geklärt ist bzw. eine solche Krankheit vorliegt.

Insgesamt konnte daher kein **fast ausschließlich** beruflich veranlasster Zusammenhang der von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben beantragten Krankheitskosten dargetan werden, sodass diese Aufwendungen aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung Berücksichtigung zu finden hatten. Mangels Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2012 bestand daher für die belangte Behörde keine Rechtsgrundlage, diesen Bescheid gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die zu entscheidende Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen Krankheitskosten als Werbungskosten/Betriebsausgaben 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.

Feldkirch, am 22. August 2017