



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., S., D.-Weg 6, vom 28. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 22. August 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2005 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2003 machte die Berufungswerberin (Bw.), eine Diplomkrankenschwester, Werbungskosten in Höhe von 4.623,52 € im Zusammenhang mit einer Ausbildung in "Kinder- und Jugendheilkunde" geltend. Berufungsgegenständlich wesentlich wurde zudem die Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 7.453,83 € für eine Nasennachoperation (Revisionsseptorhinoplastik) als außergewöhnliche Belastung beantragt.

Mit dem am 22. August 2005 erlassenen Einkommensteuerbescheid wurden lediglich Werbungskosten in Höhe von 2.679,74 € anerkannt und den Operationskosten die steuerliche Anerkennung als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung verweigert, es handle sich dabei eindeutig um Aufwendungen für eine Schönheitsoperation.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung richtet sich sowohl gegen die teilweise Nichtanerkennung von Werbungskosten als auch gegen die Nichtberücksichtigung der Operationskosten. Von einer Darstellung der Ausführungen der Bw. zu den Werbungskosten

kann jedoch abgesehen werden, da mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2005 dem diesbezüglich eingeschränkten Begehren der Bw. zum größten Teil stattgegeben wurde und sich der Vorlageantrag nur gegen die Nichtanerkennung der Operationskosten als außergewöhnliche Belastung richtet.

In der Berufung wird unter Bezugnahme zur medizinischen Notwendigkeit der Operation sinngemäß Folgendes ausgeführt:

Die Bw. habe sich am 17. Juli 2001 einer Rhinoplastik (Nasenoperation) unterzogen. Diese sei vom Operateur, Dr. D., derart mangelhaft durchgeführt worden, dass das Ergebnis nicht bloß optisch unvertretbar gewesen wäre, sondern auch gesundheitliche Probleme entstanden seien (innere Vernarbungen, Verziehung der Columella und dadurch bedingte Atemwegsprobleme). Da Dr. D. das Operationsergebnis offenbar nicht auf sein fehlerhaftes Verhalten zurückgeführt habe und daher zu keinen Schadenersatzleistungen bereit gewesen wäre, sei im Jahr 2002 ein Verfahren gegen diesen Arzt angestrebt worden. Der auf Anraten des Anwaltes der Bw. konsultierte medizinische Sachverständige Dr. R. habe ebenso wie später Dr. M. in seinem Gutachten die obig angeführten Feststellungen getroffen. Die Bw. habe jedoch letztlich auf eine Klage verzichtet, da sie das Risiko eines Prozessverlustes nicht eingehen wollte. Die von Dr. D. verschuldeten Operationsmängel und die dadurch bedingten gesundheitlichen Probleme der Bw. hätten eine Nachoperation erschwert. Der Bw. sei daher von mehreren Ärzten empfohlen worden, die aus gesundheitlichen Gründen zwingend notwendige Operation von Prof. Dr. M. vornehmen zu lassen, da dieser als international anerkannter Fachmann für plastische Wiederherstellungen im Nasenbereich gelte. Die Tatsache, dass die Operation in einer Klinik durchgeführt worden sei, in der überwiegend Schönheitsoperationen durchgeführt würden, lasse daher nicht zwingend den im angefochtenen Bescheid getroffenen Schluss zu, es handle sich bei allen dort durchgeführten Eingriffen um Schönheitsoperationen. Zur medizinischen Notwendigkeit des Eingriffs werde auch auf den beiliegenden Schriftverkehr der Bw. mit ihrem damaligen Anwalt Dr. G. verwiesen. Sollte es erforderlich sein, könnten zudem ärztliche Bestätigungen bzw. Gutachten von Dr. M. und Dr. R. beigebracht werden.

Mit dem der Berufung beigelegten Schreiben vom 12. März 2003 wurde Dr. D. seitens des Rechtsvertreters der Bw., Dr. G., zur Rückerstattung der Operationskosten zuzüglich der Anwaltskosten innerhalb einer Frist von 14 Tagen bei sonstiger Klagsführung aufgefordert. Zudem wurde die Geltendmachung der erforderlichen Nachoperationskosten sowie die Einbringung einer Feststellungsklage hinsichtlich sämtlicher sowohl somatischer als auch psychischer Dauerfolgen vorbehalten. Begründet wurden diese Forderungen mit den seitens zweier namhafter Ärzte der plastischen Chirurgie festgestellten Operationsmängeln (erhebliche sichtbare Narben am Nasensteg mit Verziehung der Columella, Dellen am Nasenrücken mit

open roof und eine Verbreiterung des Nasenbeines, erhebliche Narben im Schnitt- und Präparationsbereich, die eine Nachoperation erschweren würden).

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 5. Oktober 2005 wurde die Bw. zur Beibringung der in der Berufung angesprochenen ärztlichen Gutachten aufgefordert sowie zur Übermittlung einer Bestätigung von Dr. D. , dass dieser keine Entschädigungszahlungen geleistet habe.

Dem Antwortschreiben der Bw. vom 14. November 2005 war ein ärztliches Gutachten von Prof. Dr. M. beigelegt, in dem dieser bescheinigte, dass es sich bei der von ihm am 9. September 2003 durchgeführten Nasenrekonstruktionsoperation um eine Nachoperation und um einen ausschließlich medizinisch notwendigen Eingriff gehandelt habe. Weiters wurde ein mit 23. April 2003 datiertes Schreiben übermittelt, mit dem Dr. G. der Bw. im Wesentlichen mitteilte, Dr. D. habe auf das Forderungsschreiben vom 12. März 2003 sowie ein Urgenzschreiben vom 4. April 2003 keine Reaktion gezeigt. Die Bw. wurde zur Mitteilung aufgefordert, ob sie eine gerichtliche Durchsetzung ihrer Ansprüche wünsche. Hinsichtlich der entstehenden Prozesskosten (Anwalts- und Gerichtskosten) wurde die Bw. in Kenntnis gesetzt, dass diese zwar im Falle des gänzlichen Obsiegens zur Gänze von der unterliegenden Partei getragen werden müssten, von der Bw. jedoch zu bevorschussen seien.

Ergänzend führte die Bw. dazu in ihrem Schreiben vom 14. November 2005 aus, sie habe sich in der Folge nach Rücksprache mit Dr. G. entschieden, auf Grund des Kostenrisikos und auch weil Dr. D. weder auf ihre Schreiben noch auf die ihres Rechtsanwaltes reagiert habe, keinen Prozess zu führen. Sie könne zudem bestätigen, von Dr. D. keine Schadensersatzzahlungen oder Rückvergütungen jedweder Form erhalten zu haben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2005 wurde dem eingeschränkten Begehren auf Anerkennung von im Zusammenhang mit einer Ausbildung stehenden Werbungskosten in Höhe von 3.335,12 € stattgegeben. Nicht als Werbungskosten anerkannt wurden Aufwendungen für Arbeitsschuhe in Höhe von 50,00 €, da diese nicht als berufsspezifisch angesehen wurden. Hinsichtlich der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Operationskosten wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, diese Kosten seien der Bw. nicht zwangsläufig erwachsen. Die Nachoperation sei nur erforderlich gewesen, weil Dr. D. ein Operationsfehler unterlaufen sei. Die der Bw. durch diesen Fehler erwachsenen Kosten hätten ihr von Dr. D. ersetzt werden müssen. Die Bw. habe im Schreiben vom 14. November 2005 bekannt gegeben, sie hätte sich nach Rücksprache mit ihrem Anwalt entschlossen, keine Klage einzureichen, weil das Kostenrisiko zu hoch gewesen wäre. Die Unterlassung der Klage sei somit aus freien Stücken erfolgt, weshalb die Zwangsläufigkeit und somit auch die steuerliche Abzugsfähigkeit zu verneinen seien.

Im am 19. Dezember 2005 eingebrachten Antrag der Bw. auf Vorlage ihres Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz, der sich nunmehr lediglich gegen die Nichtanerkennung der Operationskosten als außergewöhnliche Belastung richtet, wird ergänzend das Folgende vorgebracht:

Seitens des Finanzamtes werde die ärztlich bestätigte medizinische Notwendigkeit und damit die Zwangsläufigkeit der Nachoperation nicht bestritten. Verneint werde die Zwangsläufigkeit der Kostentragung durch die Bw.. Diese Rechtsmeinung basiere auf RZ 828 der Lohnsteuerrichtlinien, welche wiederum auf das Verwaltungsgerichtshofurteil vom 19.12.2000, 99/14/0294 verweisen würden, der in der Berufungsvorentscheidung angeführte Rechtssatz entstamme. Nach dem zitierten Erkenntnis seien Prozesskosten dann nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn sich der Abgabepflichtige freiwillig in einen Zivilprozess einlasse und ihm daraus Kosten entstünden. Dieses Erkenntnis könne jedoch nicht so ausgelegt werden, dass der Steuerpflichtige primär alle rechtlichen Möglichkeiten bis hin zur Führung von Prozessen zur Feststellung, ob gegebenenfalls ein Verschulden anderer Personen vorliege, ausnützen müsse, bevor er die ihm ansonsten zwangsläufig erwachsenen Belastungen als solche geltend machen könne. Die in der Berufungsvorentscheidung vertretene Rechtsmeinung sei somit weder aus dem Gesetz noch aus dem zitierten Erkenntnis ableitbar. Von einer Freiwilligkeit könnte unter Umständen dann ausgegangen werden, wenn der Abgabepflichtige bereits einen feststehenden Rechtsanspruch auf Kosten- bzw. Schadenersatz hätte, auf diesen jedoch aus freien Stücken verzichte. Davon kann gegenständlich jedoch nicht die Rede sein. Vielmehr sei die Entscheidung, von einer Prozessführung gegen Dr. D. Abstand zu nehmen, von der Bw. gemeinsam mit ihrem Anwalt nach sorgfältiger Abwägung der Prozessrisiken getroffen worden. Zwar habe das Ergebnis der Erstoperation zweifellos eine Folgeoperation notwendig gemacht. Dies bedeute jedoch nicht, dass ein erkennendes Gericht daraus zwingend den Schluss ziehe, der behandelnde Arzt habe schuldhaft gehandelt und sei daher schadenersatzpflichtig. Mache der Arzt glaubhaft, er habe nach den "leges artis" gehandelt und schenke das Gericht dem Glauben, müsse die Klage abgewiesen werden, mit der Folge eines Prozessverlustes der Bw. Daran könne auch die Tatsache, dass das Operationsergebnis zu einer Schädigung der Bw. geführt und eine Nachoperation nötig gemacht habe, nichts ändern. Da gerade bei Operationen nicht nur das Verhalten des Arztes, sondern auch die besondere Konstellation des Patienten sowie externe Einflüsse wie Infektionen den Heilungsverlauf beeinflussen könnten, sei es nicht möglich, von einem unerwünschten Ergebnis zwingend auf ein fehlerhaftes Verhalten des Arztes zu schließen. Diese Schwierigkeit des eindeutigen Nachweises eines schuldhaften Verhaltens des Arztes führe häufig zu Prozessverlusten. Ein zusätzliches Maß an Rechtsunsicherheit berge die Tatsache, dass Dr. D. in Deutschland ansässig sei und somit ein deutsches Gericht mit der

Entscheidung befasst gewesen wäre. Für die Bw. wäre das Eingehen eines derartigen Prozessrisikos wirtschaftlich nicht vertretbar gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob von der Bw. getragene Operationskosten, die als Folge einer fehlerhaft durchgeführten kosmetischen Nasenkorrektur anfielen, als außergewöhnliche Belastung einkommensmindernd zu berücksichtigen sind.

Die medizinische Notwendigkeit des Eingriffs wurde von der Bw. mittels eines ärztlichen Gutachtens nachgewiesen. Es steht auch außer Streit, dass die Bw. keinen Kostenersatz von dritter Seite erhalten hat. Dennoch hat das Finanzamt den Operationskosten die steuerliche Abzugsfähigkeit mit der Begründung verwehrt, diese seien der Bw. nicht zwangsläufig erwachsen. Vielmehr hätte jener Chirurg, der die mangelhafte kosmetische Nasenkorrektur durchgeführt habe, die daraus resultierenden Aufwendungen für den korrigierenden Eingriff ersetzen müssen. Somit seien die der Bw. durch Abstandnahme von einer Schadenersatzklage entstandenen Aufwendungen unmittelbare Folge eines Verhaltens, zu dem sich die Bw. aus freien Stücken entschlossen habe.

Gegen diese Rechtsmeinung wendet sich die Bw. im Wesentlichen mit dem Vorbringen, weder aus dem Gesetz noch aus den Lohnsteuerrichtlinien sei ableitbar, dass einem Steuerpflichtigen eine Belastung lediglich dann zwangsläufig erwachse, wenn er primär alle rechtlichen Möglichkeiten für eine Überwälzung der Kosten bis hin zur Führung von Prozessen zur Feststellung, ob gegebenenfalls ein Verschulden anderer Personen vorliege, ausgenützt habe. Auch wenn das Ergebnis der Erstoperation zu einer Schädigung der Bw. geführt und eine Nachoperation nötig gemacht habe, müsse ein erkennendes Gericht daraus nicht zwingend den Schluss ziehen, der behandelnde Arzt habe schuldhaft gehandelt und sei daher schadenersatzpflichtig. Mache der Arzt glaubhaft, er habe nach den "leges artis" gehandelt und schenke das Gericht dem Glauben, sei die Klage abzuweisen. Gerade bei Operationen könnten nicht nur das Verhalten des Arztes, sondern auch die besondere Konstellation des Patienten sowie externe Einflüsse wie Infektionen den Heilungsverlauf beeinflussen. Diese Schwierigkeit des eindeutigen Nachweises eines schuldhaften Verhaltens des Arztes führe häufig zu Prozessverlusten. Ein zusätzliches Maß an Rechtsunsicherheit berge die Tatsache, dass Dr. D. in Deutschland ansässig sei und somit ein deutsches Gericht mit der Entscheidung befasst gewesen wäre. Die Bw. habe daher, nach sorgfältiger Abwägung der Prozessrisiken gemeinsam mit ihrem Anwalt die Entscheidung getroffen, von einer Prozessführung aus wirtschaftlichen Gründen Abstand zu nehmen. Eine Zwangsläufigkeit der Kostentragung könnte allenfalls bei einem freiwilligen Verzicht auf einen bereits feststehenden

Rechtsanspruch auf Kosten- bzw. Schadenersatz verneint werden. Eine solche Fallkonstellation sei jedoch gegenständlich nicht gegeben.

Der unabhängige Finanzsenat teilt die Auffassung der Bw., dass sich in keinem der Judikate des Verwaltungsgerichtshofes zur Zwangsläufigkeit von Aufwendungen die Rechtsmeinung findet, ein Abgabepflichtiger könne Aufwendungen lediglich dann geltend machen, wenn er vorab alle Möglichkeiten einer Kostenüberwälzung bis hin zu einem Zivilrechtsstreit ausschöpft. Eine gegenteilige Rechtsauffassung ist den Verwaltungsgerichtshofurteilen jedoch auch nicht zu entnehmen. In der Lehre (z.B. bei Doralt, EStG-Kommentar, Tz 44 zu § 34 EStG 1988) wird diesbezüglich die Ansicht vertreten, ein Verzicht auf Ersatzleistungen könne die Zwangsläufigkeit ausschließen (beispielsweise wenn ein Unfallopfer auf Schadensgutmachung verzichtet). Einschränkend wird jedoch ausgeführt, ein solcher Verzicht sei dann unschädlich, wenn er selbst zwangsläufig erfolge. Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH), dessen Rechtsprechung zur außergewöhnlichen Belastung und insbesondere zum Begriff der "Zwangsläufigkeit" insofern auch für Österreich maßgebend ist, weil § 33 dEStG § 34 öEStG 1988 entspricht, beurteilte einen vergleichbaren Sachverhalt (Geltendmachung von Aufwendungen für privat verordnete Medikamente durch einen sozialversicherten Steuerpflichtigen) in seinem Erkenntnis vom 20.09.1991, III R 91/89, Folgendermaßen:

"Zwangsläufigkeit setze grundsätzlich auch voraus, dass der Abgabepflichtige etwaige Ersatzansprüche gegen Dritte erfolglos geltend gemacht habe. Diese Verpflichtung zur vorrangigen Inanspruchnahme anderer Ersatzmöglichkeiten bestehe allerdings nur im Rahmen der Zumutbarkeit. Der Verzicht auf die Geltendmachung von Erstattungsansprüchen müsse dabei nicht selbst zwangsläufig sein, da auch Billigkeitsgründe mitzuberücksichtigen seien. So könne ohne nachteilige Folgen etwa auf die Geltendmachung einer Ersatzmöglichkeit von geringer wirtschaftlicher Auswirkung abgesehen werden. Der Maßstab der Zumutbarkeit bestimme ferner den Umfang und die Intensität der erforderlichen Rechtsverfolgung."

In Entsprechung des obig angeführten Erkenntnisses des BFH, dessen Rechtsauffassung der unabhängige Finanzsenat teilt, kommt dieser zu dem Ergebnis, dass die Bw. glaubhaft die Schwierigkeit der Beweisführung in einem Schadenersatzprozess dargetan hat. Eine Verpflichtung zur vorrangigen Prozessführung wird somit als nicht zumutbar angesehen.

Damit ist jedoch noch nicht die Zwangsläufigkeit der Kostentragung durch die Bw. bewiesen. Es ist auch zu prüfen, ob es der im Streitjahr sozialversicherten Bw. nicht zuzumuten war, die laut Gutachten medizinisch erforderliche Operation nicht in einer privaten Klinik, sondern in einem öffentlichen Krankenhaus vornehmen zu lassen. Diesfalls wäre der Eingriff vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung finanziert worden. Da Aufwendungen der privaten Sphäre mit ihrer Anerkennung als außergewöhnliche Belastung und ihrer steuerlichen

Wirksamkeit der Allgemeinheit überbürdet werden, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (siehe dazu die beispielsweise bei Doralt, EStG-Kommentar, Tz 78 zu § 34 EStG 1988 zitierten Erkenntnisse) die Ansicht, höhere krankheitsbedingte Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, seien lediglich dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgen. Bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über eine bestimmte medizinische Behandlung, allgemeine Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung finanzierten medizinischen Betreuung sowie allgemeine Empfehlungen, einen medizinischen Eingriff durch einen bestimmten Mediziner vornehmen zu lassen, sind noch keine triftigen medizinischen Gründe. Diese müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung entreten würden.

Die Bw. hat ihre Arztwahl damit begründet, dass ihr der Operateur, Prof. Dr. M. , von mehreren Ärzten empfohlen worden sei, weil er als international anerkannter Fachmann für plastische Wiederherstellungen im Nasenbereich gelte. Zudem hätten die von Dr. D. verschuldeten Operationsmängel die Nachoperation erschwert.

Der unabhängige Finanzsenat kann in diesem Vorbringen keine medizinische Notwendigkeit für die konkrete Arztwahl erkennen. Wäre es der Bw. lediglich um die Behebung der durch die Erstoperation erwiesenermaßen verursachten funktionellen Störungen (innere Vernarbungen, Verziehung der Columella und dadurch bedingte Atemwegsprobleme) gegangen, wäre wohl mit einer vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung finanzierten medizinischen Betreuung in einem öffentlichen Krankenhaus das Auslangen gefunden worden. Die von Dr. D. durchgeführte Schönheitsoperation führte jedoch – wie die Bw. in der Berufung ausführte – nicht nur zu gesundheitlichen Problemen, das Ergebnis war auch optisch unverträglich. Mit der Nachoperation sollten nicht nur die gesundheitlichen Beeinträchtigungen behoben werden, sondern zugleich ein aus kosmetischer Sicht optimales Ergebnis erzielt werden. Dies war bereits das Ziel der Erstoperation. Dass dabei die Wahl auf einen Fachmann für plastische Wiederherstellungen im Nasenbereich fiel, der zugleich ein international bekannter Schönheitschirurg ist, ist naheliegend.

Da die Bw. nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates keinen sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteil aufzeigen konnte, der bei Inanspruchnahme der durch die Träger der gesetzlichen Krankenversicherung finanzierten medizinischen Betreuung eingetreten wäre, konnten die der Bw. lediglich durch ihre Arztwahl erwachsenen Aufwendungen mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung einkommensmindernd berücksichtigt werden.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. Juni 2006