



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., R.gasse, vertreten durch Mag. Gerald Janusch, 1190 Wien, Mooslackengasse 17, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Einkommensteuer 2008 im Beisein der Schriftführerin Monika Holub nach der am 18.Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 erklärte die Berufungswerberin (Bw.) folgende Aufwendung als außergewöhnliche Belastungen:

Voruntersuchung für Brustreduktion	€ 90,00
Operation Dr.M , Rudolfinerhaus	€ 7.143,00
medizinischer BH	€ 155,98
Brille	€ 317,50

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 20. November 2009 wurden die geltend gemachten Aufwendungen für die Brille sowie den BH in Summe von € 473,48 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Diese Aufwendungen blieben jedoch infolge des in [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) geregelten Selbstbehaltes ohne steuerliche Auswirkung. Zur Begründung wurde lediglich darauf verwiesen, dass die geltend gemachten Aufwendungen weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen seien

und daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellten. Mit Anbringen vom 13. Dezember 2009, eingebracht durch Finanz-online, machte die Bw. geltend, dass sie den Alleinerzieherabsetzbetrag für ein Kind vergessen habe. Dieses Anbringen wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz als Berufung gewertet. Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2010 wurde der Alleinerzieherabsetzbetrag gewährt. Mit Schriftsatz vom 5. Februar 2010 stellte die Bw. den Vorlageantrag und beantragte zugleich die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. In Ergänzung der Berufung vom 13.12.2009 verwies die Bw. darauf, dass sie in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 auch Aufwendungen für die Kosten einer Brustverkleinerungsoperation in Höhe von € 7.233,00 geltend gemacht habe, die jedoch nicht gewährt worden seien. Das Finanzamt habe nicht dargelegt, warum die behaupteten tatsächlichen rechtlichen oder sittlichen Gründe für diese Aufwendungen nicht vorgelegen seien. Die Bw. führte weiters aus, dass der Grund für die Brustverkleinerungsoperation seit Jahren anhaltende Rückenbeschwerden gewesen seien. Die medizinische Notwendigkeit der Operation sei vom behandelnden Arzt Dr. M schriftlich bestätigt worden. Das Bestätigungsschreiben werde dem Vorlageantrag nunmehr beigelegt. Von der Krankenkasse seien keine Kosten für die Operation ersetzt worden.

Die vorgelegte Bestätigung des Arztes Dr. M lautet folgendermaßen: „Hiermit bestätige ich, dass die Brustverkleinerungsoperation bei Frau Bw. aus gesundheitlichen Gründen notwendig war (jeweils über 700g auf jeder Seite).“ Bei dem unterzeichnenden Arzt handelt es sich laut dem auf dem Schreiben angebrachten Stempel um einen Facharzt für plastische Chirurgie.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. September 2010 wurde die Bw. aufgefordert, die medizinische Notwendigkeit der Operation nachzuweisen und zwar durch Vorlage allfälliger Vorbefunde, die einen Zusammenhang zwischen Brustgröße und damit verbundenen Beschwerden aufzeigen sowie durch ein Sachverständigengutachten.

Mit Schriftsatz vom 15. Oktober 2010 legte die Bw. den Befund eines Orthopäden vom 6.7.2005 vor. Der Facharzt hielt in einem Arztbrief an eine Kollegin (vermutlich die Hausärztin der Bw.) folgendes fest: „Diagnose: Mamme per magnae. Chronisch rezidives unteres Zervikalsyndrom, Dorsalgie. Therapieempfehlung: physikalische Behandlung für die Wirbelsäule. Auf lange Sicht wird nur eine Gewichtsreduktion vorne durch Brustverkleinerung die Wirbelsäulenbeschwerden erleichtern.“

Weiters bestätigte Dr. M, diesmal eidesstattlich, dass die Brustverkleinerung aus medizinischen Gründen notwendig gewesen sei und auf jeder Seite jeweils über 700g Gewebe entfernt worden sei.

Telefonisch wurde der steuerliche Vertreter der Bw. ersucht, Unterlagen bezüglich der Verweigerung der Kostenerstattung durch die Wiener Gebietskrankenkasse nachzureichen. Dem Unabhängigen Finanzsenat wurde daraufhin mitgeteilt, dass die Bw. von der Gebietskrankenkasse aufgefordert worden sei, nochmals Unterlagen zu ihrem Fall vorzulegen, woraus der steuerliche Vertreter schließe, dass die Krankenkasse den Fall noch einmal prüfe.

Dem Unabhängigen Finanzsenat wurde in der Folge ein mit „Kostenerstattung für Wahlarzthilfe“ bezeichnetes Schreiben der Wiener Gebietskrankenkasse an die Bw. vom 17.12.2010 vorgelegt. Demnach werde für die vorgelegte Honorarnote von Dr. M vom 19.12.2008 in Höhe von € 7.143,00 ein Kostenersatz von € 322,56 gewährt.

Der Unabhängige Finanzsenat hielt daraufhin Rücksprache mit dem sogenannten „Medizinischen Dienst der Wiener Gebietskrankenkasse“, um zu ermitteln wofür und warum gerade in dieser Höhe Kostenersatz geleistet worden sei. Es wurde daraufhin von einer Angestellten erklärt, dass der Kostenersatz für zwei stationäre Tage in Höhe von jeweils € 161,28 gewährt worden sei. Dieser Kostenersatz sei so zu verstehen, dass er jene Kosten ersetze, die der Bw. entstanden wären, wenn im Anschluss an eine im Krankenhaus durchgeführte Operation ein stationärer Aufenthalt notwendig gewesen wäre. Der übliche Verfahrensablauf sei der, dass man vor einer Operation die Bewilligung dafür einholen müsse. Die Begutachtung erfolge durch eine Ärztin. Bei medizinischer Indikation erfolge eine 100%ige Kostenübernahme durch die Wiener Gebietskrankenkasse und eine Operation in einem öffentlichen Spital, in einer Abteilung für plastische Chirurgie.

Der Bw. wurde darauf mit E-Mail vom 17.1.2011 der Inhalt dieses Gespräches zur Kenntnis gebracht. Weiters wurde unter Hinweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 14.6.2006, RV/0287-F/05 darauf hingewiesen, dass die für die Absetzbarkeit als außergewöhnliche Belastung erforderliche Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht vorliege, wenn die Kosten für eine Operation von einem öffentlichen Krankenhaus übernommen worden wären, es sei denn, es würden triftige medizinische Gründe für die konkrete Arztwahl sprechen. Es wurde ersucht, falls solche Gründe vorgelegen seien, diese bekannt zu geben.

Mit E-Mail vom 2.3.2011 führte die Bw. folgendes aus: Hinsichtlich der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 13.5.1986, Zl. 85/14/0181), wonach höhere Aufwendungen als solche, die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckt seien, nur dann abzugsfähig seien, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen anfallen und ohne die teure Behandlung erhebliche gesundheitliche Nachteile zu erwarten wären, vertrete die Bw. die Auffassung, dass diese Rechtsprechung nicht mehr zeitgemäß und überholt sei. Auch nach der deutschen Rechtslage sei die freie Arztwahl als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Die vom Unabhängigen Finanzsenat ins Treffen geführte Entscheidung des Unabhängigen

Finanzsenates betreffe einen anderen Fall, weil es dabei um Kosten gehe, die ohne vorangegangene Schönheitsoperation gar nicht angefallen wäre. Tatsache sei, dass die Bw. bei der Krankenkasse vorgesprochen habe und mehrmals „abgewimmelt“ worden sei.

Die Bw. wurde daraufhin mit Fristsetzung bis zum 17. März 2011 aufgefordert, allfällige weitere Unterlagen vorzulegen, aus denen hervorgehe, dass sie Termine bei der Wiener Gebietskrankenkasse gehabt habe und warum und aus welchem Grund ihr Antrag abgelehnt worden sei. Aus den Unterlagen sollte hervorgehen wann und bei wem sie vorgesprochen habe. Desweiteren wurde auch an jene Sachbearbeiterin der Wiener Gebietskrankenkasse mit der wie bereits ausgeführt vom Unabhängigen Finanzsenat telefoniert wurde, ein Auskunftersuchen übermittelt. Es wurde ersucht, anhand von schriftlichen Unterlagen dazulegen, ob und wann die Bw. bei der Wiener Gebietskrankenkasse wegen einer Brustverkleinerungsoperation vorgesprochen habe und zu welchen Befunden es seitens der begutachtenden Ärzte gekommen sei. Weiters wurde ersucht aufzuklären, warum es nur zu einem Kostenersatz für zwei Tage stationären Aufenthaltes kam und ob aus diesem Kostenersatz nicht doch eine medizinische Indikation für die Operation abgeleitet werden könne. Weiters mögen die allgemeinen Richtlinien der Wiener Gebietskrankenkasse, nach denen einer Brustverkleinerungsoperation zugestimmt werde, vorgelegt werden.

Von der Wiener Gebietskrankenkasse wurde daraufhin mit Schreiben vom 2.3.2001 folgendes ausgeführt:

„Da eine große Brust für sich genommen noch keinen regelwidrigen körperlichen Zustand darstelle, der eine Krankenbehandlung im Sinne der sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen erfordere, werde ein derartiger Eingriff von Seiten des Versicherungsträgers nur übernommen, wenn aufgrund der Schwere der Brust und im Hinblick auf das Gewicht-Größen-Verhältnis der Patientin ein relevantes Abweichen vom Normzustand abzuleiten sei.

Gemäß den vom medizinischen Dienst der Wiener Gebietskrankenkasse in diesen Fällen heranzuziehenden Richtlinien seien Brustreduktionsoperationen im Regelfall medizinisch erforderlich sofern das Gewicht-Größen-Verhältnis einem Bodymaßindex von höchstens 25 (= Grenzwert für Normalgewicht) entspreche, das voraussichtliche Resektionsgewicht mindestens 500 Gramm pro Seite betrage und die Patientin aufgrund dieser Brustübergröße an therapieresistenten objektiv nachvollziehbaren bzw dokumentierten Wirbelsäulenbeschwerden leide. Überdies seien therapeutische Maßnahmen gemäß den Richtlinien über die Berücksichtigung ökonomischer Grundsätze bei der Krankenbehandlung stets nicht nur für sich allein zu betrachten, sondern seien auch die im überblickbaren Behandlungs- und Untersuchungsverlauf gesetzten bzw zu setzenden Maßnahmen zu berücksichtigen. Insbesondere sei darauf Bedacht zu nehmen, ob z.B. nicht diätetische Maßnahmen

ökonomischer wären als Maßnahmen der Krankenbehandlung. Der Versicherten werden in der Regel daher unter anderem auch nicht operative Maßnahmen empfohlen bzw ihr überdies mitgeteilt, dass eventuell erst nach erfolgter Gewichtsreduktion und in der Folge weiterhin bestehender Symptomatik bei Vorliegen auch der übrigen Voraussetzungen eine Kostenübernahme möglich wäre. Was den konkreten Fall anbelange, so hätten die wie oben geforderten Kriterien bei Frau Bw. offenbar nicht so gleich als erfüllt betrachtet werden können und sei daher eine medizinische Befürwortung des gegenständlichen Eingriffes erst im Nachhinein erfolgt. Die (chef-)ärztliche Befürwortung befinde sich auf dem beigelegten Schreiben Dr. M vom 2.1.2009 (auf der diesem Schreiben in Kopie beigelegten Bestätigung vom 2.1.2009 ist ein Stempel datiert mit 31.7.2009 zu ersehen, mit dem Vermerk „chefärztlich bewilligt“ und der Name der Ärztin). Frau Mj habe erst im Jänner 2009 bei der Kasse ein entsprechendes Ansuchen auf Kostenerstattung gestellt. Soweit erhoben habe werden können, sei in der Zeit zuvor schon einmal ein Leistungsantrag im Jahr 2005 gestellt worden (eine gespeicherte Version dieses Schreibens liege bei). Zum Umfang der Kostenerstattung sei indes auszuführen, der Umstand dass diese medizinische Befürwortung für diesen Eingriff erst im Nachhinein erteilt worden sei, besitze zumindest was die Höhe der vom Sozialversicherungsträger zu leistenden Kostenerstattung anbelange, keinerlei Auswirkungen. Für den vorliegenden Sachverhalt sei es ungleich wesentlicher, dass die Patientin die Operation nicht in einer landesfinanzierten (öffentlichen) Krankenanstalt durchführen habe lassen, sondern als Behandlungseinrichtung offenbar eine private Krankenanstalt gewählt habe, die keine allgemeine Gebührenklasse unterhalte und überdies der betreffende Eingriff unter Beiziehung eines frei gewählten Arztes (im Sinne des Belegarztsystems) erfolgt sei. Die Kasse habe daher im Wege der Kostenerstattung die erbrachten Leistungen lediglich im Rahmen des für die allgemeinen Gebührenklasse vorgesehenen Ausmaßes übernehmen können, somit also für die durchgeführte stationäre Anstaltspflege in dem für die Behandlung erforderlichen Ausmaß, nicht aber auch für allfällige parallel dazu der Patientin von ihrem Belegarzt verrechneten Honorare. Gemäß § 38 der Mustersatzung des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger war demnach pro Tag bei erforderlicher stationären Anstaltspflege der dafür vorgesehene Pauschalsatz von € 161,28 zu leisten. Das eben ausgeführte gelte überdies unabhängig von allfälligen tatsächlich verrechneten Kosten. Dass die Kostenerstattung damit unter den Marktpreisen zurück bleibe, liege im Wesen der österreichischen gesetzlichen Krankenversicherung. Diesem Schreiben beigelegt wurde ein Schreiben der WGKK an die Bw. vom 14.7.2005 mit folgendem Inhalt: „In Beantwortung Ihres Antrages und nach Begutachtung und Durchsicht der uns vorgelegten Unterlagen muss ich Ihnen leider mitteilen, dass eine Kostenübernahme der beantragten Mammareduktionsplastik von Seiten der WGKK vorerst nicht erfolgen kann, da die zwischen dem Hauptverband der

österreichischen Sozialversicherungsträger und der Plastischen Chirurgie festgesetzten Kriterien derzeit nicht erfüllt sind. Für eventuelle Rückfragen stehe ich Ihnen gerne unter der Telefonnummer XXX zur Verfügung“. Weiters wurde die bereits erwähnte Bestätigung des behandelnden Arztes versehen mit der chefärztlichen Bewilligung vorgelegt sowie eine E-mail der Bw. vom 21.6.2009, wann mit der Erledigung des im Jänner 2009 gestellten Antrages auf Kostenerstattung zu rechnen sei.

Das Schreiben („Bestätigung“) von Dr. M an die Wiener Gebietskrankenkasse vom 2.1.2009 besagt folgendes:

„Bei Frau Bw. habe ich am 19.12.2008 auf jeder Seite mehr als 500 ccm Brustgewebe entfernt, wobei eine Göße Cup C/D resultierte (Ausgangsbefund Cup H/J), nachdem die Patientin 15 kg Körpergewicht abgenommen hat. Da im Allgemeinen die Grenze für die medizinische Indikation 500 g ausmacht, bestätige ich, dass es sich bei der Operation um eine medizinisch indizierte Operation gehandelt hat.“

In der am 18. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Vertreter der WGKK legte einen Ausdruck vom 7.1.2009 vor, datiert mit 8.7.2005, wonach die Patienten (Bw.) vorerst die Voraussetzungen einer Mammareduktionsplastik nicht erfülle. Im Einzelnen wird festgehalten: „Größe 172cm, 81kg, BMI 27, BH 85H, Resektionsgewicht ca. 600-700 Gramm beidseitig, Patientin nimmt noch ab und bringt orthopädische Befunde mit, vorerst abgelehnt, Akt in roter Evidenzmappe.“ Mit dem Datum 13.7.2005 findet sich der Vermerk: „Vorgesetzte der Bw. kommt noch mal mit, kein Einsehen.“ Das Schriftstück wurde den Parteien zur Einsicht übergeben und sodann zum Akt genommen. Da jedoch die Einsichtnahme in der Niederschrift der mündlichen Berufungsverhandlung nicht ausdrücklich festgehalten worden war, wurde den Parteien eine Kopie des Schriftstückes mit Vorhalt vom 31.5.2011 nachweislich übermittelt.

Die Bw. gibt weiters an, ihr sei im Jahr 2005 gesagt worden, sie müsse jedes Jahr zur Kontrolle wieder kommen. Nach dem Jahr 2005 sei die Bw. nach ihrer Erinnerung noch drei bis viermal bei der WGKK immer bei derselben Ärztin gewesen. Die Zeugin Frau Elisabeth Mn. sei einmal mit gewesen, an das Jahr könne sich diese jedoch nicht erinnern. Bei den Gesprächen mit der Ärztin sei ihr immer gesagt worden, dass sie noch abnehmen müsse, gewogen sei sie nicht worden. Nach Auskunft des informierten Vertreters der WGKK Mag. My. gebe es über die Jahre nach 2005 keine schriftlichen Aufzeichnungen.

Vor der Operation im Dezember 2008 sei sie zuletzt ca. 7 bis 8 Monate vorher noch einmal bei der WGKK gewesen. Ihr sei wieder mitgeteilt worden, sie müsse noch weiter abnehmen,

dadurch würde sich das Fettgewebe reduzieren und daher eine Operation gar nicht notwendig sein.

Nach ihrem letzten Besuch bei der WGKK im Jahr 2008 habe sie erfahren, dass Herr Dr. M ein guter Arzt sei und habe sich entschlossen, sich operieren zu lassen. Sie habe ihren Zustand nicht mehr länger ertragen, habe auch unter ständigen Rückenschmerzen gelitten. Sie hätte aus ihrer Sicht bis zu diesem Zeitpunkt alles getan, um ihr Gewicht zu reduzieren. Es sei aus ihrer Sicht nicht zielführend gewesen, noch einmal einen Antrag auf Durchführung des geplanten Eingriffs zu stellen.

Sie sei im Jänner 2009 nach der Operation bei der WGKK gewesen und sei dort gewogen worden. Nach ihrer Erinnerung habe sie ca. 75 kg gehabt.

Sie sei im Sommer 2008 bei Dr. M gewesen und habe mit ihm den 19. Dezember als Operationstermin vereinbart, da ein Krankenstand nur während desurlaubes ihres Chefs möglich gewesen sei. Er habe ihr auch gesagt, sie müsse abnehmen. Sie sollte bis zu diesem Termin ca. 76 kg haben.

Der Vertreter des FA verweist auf einen Artikel im UFS-Journal, Heft 5 aus 2011 und bringt folgendes vor:

Die medizinische Indikation für die Operation wird nach dem nunmehr Vorgebrachten, insbesondere den allgemeinen Richtlinien des medizinischen Dienstes der WGKK (siehe auch deren Schreiben vom 1.4.2011) als gegeben erachtet. Die Operation bei Dr. M stellt sich aber als eigene Entscheidung der Bw. dar. Das Schreiben des Orthopäden aus dem Jahr 2005 kann nur als sehr langfristige Empfehlung für eine Operation gewertet werden. Prophylaktische Maßnahmen stellen aber nach Lehre und Rechtsprechung keine Begründung für die Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung dar. Es mangelt auch an einer zeitnahen Verordnung. Die Bestätigung der medizinischen Indikation wurde im Schreiben vom 2.1.2009 auf die allgemeine Grenze für die medizinische Indikation im Ausmaß einer Entnahme von 500 g gestützt. Daraus kann gefolgert werden, dass bei Gewebsentnahmen einer größeren Menge, unabhängig von anderen Umständen, jedenfalls eine medizinische Indikation zu bestätigen sei. Dies würde überdies einen Gestaltungsrahmen für kosmetisch indizierte Operationen bieten. Insgesamt ist für die Amtspartei nicht feststellbar, dass sich die Bw. den getätigten Aufwendungen für die vorgenommene Operation aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht hätte entziehen können.

Der steuerliche Vertreter der Bw. führte im Anschluss an die Ausführungen der Amtspartei ergänzend folgendes aus:

Das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates RV/0287-F/05 sei nicht anwendbar, da es sich um einen anderen Sachverhalt handle.

Die Operation stelle keine Prophylaxe dar, weil nach dem Befund des Orthopäden vom 6.7.2005 eine konkrete Diagnose vorgelegen sei. Ohne Operation hätten sich die Beschwerden noch vergrößert. Mehr als eine Empfehlung könne kein Arzt erteilen. Auch eine ärztliche Verordnung könne inhaltlich immer nur eine Empfehlung für den Patienten darstellen.

Eine Gewebsentnahme von 500 g ist nicht das ausschließliche Kriterium für die Genehmigung einer Operation durch die WGKK. Der von der Amtspartei ins Treffen geführte Gestaltungsspielraum im Hinblick auf kosmetische Überlegungen bestehe daher nicht.

Der steuerliche Vertreter verwies auf seine bisherigen Ausführungen im Schreiben vom 2.3.2011 hinsichtlich der Zwangsläufigkeit. Die Bw. habe sich bemüht, zu einer Kostenübernahme zu kommen. Dass das Gewicht vor der Operation bei der WGKK nicht festgestellt worden sei, sei ihr nicht vorzuwerfen. Mit hoher Wahrscheinlichkeit habe sie bis zu diesem Zeitpunkt das für eine Kostenübernahme erforderliche Gewicht erreicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 34 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die in § 34 Abs. 1 Z 2 bis 4 leg. cit. angeführten gesetzlichen Bestimmungen zu erfüllen sind, d. h. die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Kriterien der Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müssen gemeinsam vorliegen.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (vgl. VwGH 24.10.2005, [2002/13/0031](#)).

Nach ständiger Judikatur und Lehre handelt es sich bei Kosten in Zusammenhang mit einer Heilbehandlung, die in Folge einer Krankheit notwendig geworden sind und mit dieser typischerweise verbunden sind, um Kosten, die dem Abgabepflichtigen zwangsläufig erwachsen (vgl. z.B. VwGH vom 24.6.2004, Zl. 2001/15/0109), wobei unter Heilbehandlung

Maßnahmen zu verstehen sind, die der Aufrechterhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit dienen.

Die medizinische Notwendigkeit der Brustverkleinerungsoperation wurde von den Parteien des Verfahrens außer Streit gestellt., da die Operation, wenn auch auf Grund des Antrages auf Kostenerstattung erst nach der Durchführung der Operation, erst im Nachhinein, von der WGKK chefärztlich bewilligt wurde.

Zu überprüfen bleibt das Kriterium der Zwangsläufigkeit:

Nach der Judikatur liegen zwangsläufige Aufwendungen in Abgrenzung von freiwilligen Aufwendungen vor, wenn sie nicht durch ein Verhalten bedingt sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. VwGH 4.4.1990, [89/13/0100](#), VwGH 19.3.1989, [95/15/0024](#)).

Zwangsläufig erwachsen unter anderem Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher etwa Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten (z.B. prophylaktische Schutzimpfungen) sowie für die Erhaltung der Gesundheit (etwa allgemeine Stärkungsmittel), Kosten für eine Verjüngungskur, für eine Frischzellenbehandlung sowie für medizinisch nicht indizierte kosmetische Operationen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anm. 78 zu § 34 EStG, "Krankheitskosten").

Der Vertreter des Finanzamtes brachte in der mündlichen Berufungsverhandlung vor, dass er auf Grund des Schreibens des Orthopäden aus dem Jahr 2005 die Operation nur als prophylaktische Maßnahme sehe. Da es überdies an einer zeitnahen Verordnung mangle, liege Zwangsläufigkeit nicht vor. Diesem Vorbringen ist insoweit zuzustimmen, als, wie bereits ausgeführt, Kosten für bloß vorbeugende Maßnahmen, also solcher, die den Ausbruch oder das Auftreten einer Krankheit verhindern sollen, nicht zwangsläufig entstehen. Aus der vom Arzt gestellten Diagnose und der Therapieempfehlung ist jedoch eindeutig zu entnehmen, dass der Arzt im Jahr 2005 einen direkten Zusammenhang zwischen der übergroßen Brust und den chronischen Rückenbeschwerden der Bw. herstellte. Die letztendlich durchgeführte Operation kann daher höchstens bereits bestehende Rückenschmerzen gemildert, nicht jedoch diesen vorgebeugt haben.

Es ist ein in der herrschenden Lehre verankerter Grundsatz, dass kosmetische Operationen nur dann als zwangsläufig erwachsen anzusehen sind, wenn ihre medizinische Erforderlichkeit nachgewiesen wird. Dies ist der Fall bei Wiederherstellung nach Verletzungen oder bei Verunstaltungen und der Gefahr psychischer Krankheit (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. III, Tz 78 zu § 34 EStG 1988). Der Vertreter des Finanzamtes stellte bei der

mündlichen Verhandlung die Möglichkeit einer kosmetisch bedingten Operation in den Raum. Dafür bietet der Sachverhalt jedoch keinen Anlass, da der medizinische Dienst der WGKK klar definierte Voraussetzungen aufstellt, wann eine Brustverkleinerungsoperation medizinisch indiziert ist. Da die Operation bewilligt wurde, ist davon auszugehen, dass diese Voraussetzungen erfüllt wurden und bleibt somit für Überlegungen hinsichtlich einer kosmetisch motivierten Operation kein Raum.

Der von der Bw. im Schriftsatz vom 2.3.2011 und in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Einwand, dass die Berufungsentscheidung des UFS vom 14.6.2006, RV/0287-F/05 auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei, weil ein anderer Sachverhalt vorliege, ist nur insoweit zuzustimmen, als in diesem Fall die Kosten für eine Operation letztlich deswegen nicht als zwangsläufig erwachsen angesehen wurden, weil bei einer Nachfolgeoperation der kosmetische Aspekt im Vordergrund stand und der Berufungswerber die Operation deshalb bei einem frei gewählten Arzt an Stelle in einer öffentlichen Krankenanstalt durchführen ließ. Der in dieser Berufungsentscheidung geäußerten Ansicht jedoch, dass auch zu prüfen sei, ob es der im Streitjahr sozialversicherten Bw. nicht zuzumuten gewesen sei, die medizinisch erforderliche Operation in einem öffentlichen Krankenhaus vornehmen zu lassen, kann sich der Unabhängige Finanzsenat auch im gegenständlichen Berufungsverfahren anschließen. Dazu wird begründend ausgeführt: Sowohl in der österreichischen Lehre (z.B. bei Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 44 zu §34) als auch in der Rechtsprechung des BFH, die insoweit von Bedeutung ist, als § 33 dEStG dem § 34 öEStG entspricht, wird die Auffassung vertreten, dass Aufwendungen nicht zwangsläufig erwachsen sind, wenn sie durch die zumutbare Inanspruchnahme anderweitiger Ersatzmöglichkeiten hätten abgewendet werden können (z.B. BFH vom 21.2.2008, Zl. III R 30/07). Hinsichtlich der Zumutbarkeit führt der BFH weiter aus, dass der Steuerpflichtige im Ausnahmefall von der Verfolgung einer anderweitigen Ersatzmöglichkeit ohne nachteilige Folgen dann absehen kann, wenn es sich etwa um eine Ersatzmöglichkeit von geringer wirtschaftlicher Auswirkung handelt oder wenn der Steuerpflichtige andere Gründe hat eine Ersatzmöglichkeit nicht auszuschöpfen, etwa seinem Arbeitgeber aus aner kennenswerten Gründen eine bestimmte Krankheit nicht mitteilen möchte. Der Maßstab der Zumutbarkeit bestimmt lt. BFH den Umfang und die Intensität, mit der der Steuerpflichtige der Ersatzmöglichkeit nachgehen muss.

Die Bw. bringt vor, dass sie nach der Ablehnung des Antrages auf Kostenübernahme durch die WGKK im Jahr 2005 in den Jahren 2006, 2007 und 2008 weiterhin bei der WGKK vorgesprochen habe, jedes Mal von einer Ärztin untersucht und ihr jedes Mal mitgeteilt worden sei, dass sie weiterhin abnehmen müsse. Wie auch aus dem vom Vertreter der WGKK vorgelegten Ausdruck vom 28.7.2005 ersichtlich war entscheidendes Kriterium für die

Ablehnung einer Kostenübernahme ab dem Jahr 2005, dass die Bw. das nach den Richtlinien der WGKK festgelegte Höchstgewicht, somit den höchst zulässigen BMI überschritt. Die Bw. bringt selbst vor, dass ihr bei den Nachfolgeuntersuchungen in den Jahren 2006, 2007 und 2008 jedes Mal gesagt worden sei, sie müsse abnehmen. Dass sie bei diesen Untersuchungen nie gewogen worden sein soll, erscheint im Hinblick darauf, dass sie 2005 und 2009 sehr wohl gewogen wurde äußerst unglaubwürdig. Sollte jedoch das Vorbringen der Bw. den Tatsachen entsprechen (schriftliche Aufzeichnungen über die weiteren Vorsprachen gibt es nicht) und somit davon ausgegangen werden müssen, dass die untersuchende Ärztin den BMI durch Augenschein feststellen konnte, ist für die Bw. dadurch nichts gewonnen, auch wenn der steuerliche Vertreter in der Berufungsverhandlung ausführte, dass das fehlende Abwiegen der Bw. nicht zur Last gelegt werden könne: Denn wie bereits ausgeführt, sind die Kosten für die Bw. nur dann zwangsläufig entstanden, wenn sie innerhalb der Grenzen der Zumutbarkeit alle Möglichkeiten ausgeschöpft hat, zu einem Kostenersatz zu gelangen. Der Aspekt der Zumutbarkeit ist im gegenständlichen Fall von zwei Seiten zu beleuchten: Zunächst ist auf die Entscheidung des BFH vom 20.9.1991, ZI. III R 91/89 zu verweisen, in der zum Ausdruck gebracht wird, dass es zur Feststellung, der zwangsläufigen Kostenentstehung nachprüfbarer Unterlagen bedarf, mit denen ein Anspruch in nachhaltiger und überprüfbarer Weise geltend gemacht wird oder muss zumindest zum Ausdruck gebracht werden, dass für eine eventuelle Ablehnung eine schriftliche Begründung erwartet wird. Da der Antrag der Bw. auf Kostenübernahme lt. vorliegendem Sachverhalt schon einmal wegen des zu hohen Gewichtes abgewiesen worden war (dies geht zwar aus dem Schreiben vom 14.7.2005 nicht wortwörtlich hervor, jedoch ist dieses Schreiben lt. Ausdruck vom 7.1.2009 Folge einer Untersuchung bei der WGKK, anlässlich derer festgehalten wird, „Patientin nimmt noch ab“) und ihr auch bekannt war, dass der BMI ein wesentliches Kriterium für die Kostenübernahme darstellt, (siehe die Aussage „ihr wurde immer gesagt, sie müsse noch abnehmen“) war es der Bw. zuzumuten auf einem Abwiegen bei den Nachfolgeuntersuchungen zu bestehen und sich nicht nur auf die mündliche Auskunft „das Gewicht sei zu hoch“ zu verlassen, sollte sie tatsächlich nicht abgewogen worden sein. Eine weitere Antragstellung ist daher aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates deshalb unterblieben, weil der Bw. sehr wohl bewusst war, dass eine solche auf Grund des BMI wiederum zu keinem Erfolg führen würde und nicht etwa deshalb, weil die untersuchende Ärztin (lt. Bw. war es immer dieselbe) bloß willkürlich eine Kostenübernahme verweigerte. Dies wird von der Bw. offensichtlich unterstellt, wenn sie in der mündlichen Verhandlung ausführt, eine weitere Antragstellung sei ihr im Jahr 2008 auf Grund der bisherigen Untersuchungen aussichtslos erschienen. Vielmehr legt auch der Hinweis im Ausdruck vom 7.1.2009 „kein Einsehen“ die Vermutung nahe, dass die Bw. im Bewusstsein ihres im Hinblick auf die Richtlinien des medizinischen Dienstes der WGKK zu hohen

Gewichtes für die Kostenübernahme einer Operation, sich dennoch jährlich untersuchen ließ, möglicherweise in der Hoffnung, dass gerade in ihrem Fall von den festgeschriebenen Voraussetzungen Abstand genommen werden würde. Sollte sie sich willkürlich behandelt gefühlt haben, wäre es ihr umsomehr zuzumuten gewesen einen neuen Antrag zu stellen, da dieser mit einer entsprechenden Begründung abgewiesen werden hätte müssen und die Bw. dagegen bzw. bei mangelhafter Begründung sehrwohl vorbringen hätte können, dass ihr Gewicht nicht in der den Richtlinien entsprechenden Weise festgestellt worden war. Vielmehr hat sie lt. der Bestätigung von Dr. M vom Jänner 2009 bis zur Operation im Dezember 2008 rund 15 Kilo abgenommen. Im Jänner hat sie ca. 75 Kilo gehabt. Da sie angibt, „im Sommer“ (im langläufigen Sprachgebrauch versteht man darunter die Monate Juni bis August) bei Dr. M gewesen zu sein und er ihr gesagt habe, sie müsse bis zu Operation im Dezember noch abnehmen, muss davon ausgegangen werden, dass sie in den Monaten April bis Mai 2008 nicht jenes Gewicht, nämlich ca. 75 kg hatte, mit dem die medizinische Indikation letztendlich festgestellt wurde, da ansonsten unterstellt werden müsste, sie habe in einem Zeitraum von drei bis fünf Monaten (d.h. bis zum Besuch bei Dr. M) 15 kg zugenommen. Da dies nach der allgemeinen Lebenserfahrung relativ unwahrscheinlich erscheint, stützt dies die Annahme, dass sie trotz zu hohen Gewichtes von der WGKK die Kostenübernahmen der Operation erwartete. Jedenfalls kann keine Rede davon sein, die Bw. habe im Hinblick auf eine Kostenübernahme durch die WGKK „alles unternommen um ihr Gewicht zu reduzieren“, wie sie in der mündlichen Verhandlung ausführte. Die Bw. konnte nicht überzeugend dartun, welcher Grund vorgelegen haben soll, der eine neuerliche Antragstellung unzumutbar gemacht hätte.

Die Frage, ob die Bw. im Rahmen der Zumutbarkeit alle Möglichkeiten der Kostenübernahme ausgeschöpft habe, ist auch unter dem Aspekt zu sehen, dass es ihr für die Operation bei Dr. M gelang, innerhalb eines halben Jahres oder sogar eines kürzeren Zeitraumes 15 Kilo abzunehmen (siehe Bestätigung Dr. M und von der Bw. angegebenes Gewicht anlässlich der Untersuchung nach der Operation bei der WGKK im Jänner 2009). Da sie wusste, dass der BMI wesentliches Kriterium für die Kostenübernahme durch die WGKK war, muss es ihr auch möglich bzw. zumutbar gewesen sein, das erforderliche Gewicht für eine Operation in einer öffentlichen Krankenanstalt innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu erreichen. Für die Gewichtsreduktion hatte die Bw. sogar jeweils ein ganzes Jahr Zeit; da ihr Anliegen bei der WGKK seit dem Jahr 2005 jeweils ein weiteres Jahr in Evidenz gehalten wurde und sie sich lt. eigenen Angaben auch einmal jährlich bei der WGKK untersuchen ließ. Dass sich die Bw. „sehr bemüht hätte zu einer Kostenübernahme zu kommen“, wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung ausführte, ist daher für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Bw. nach ihrer letzten Vorsprache bei der WGKK im April oder Mai 2008 aus freien Stücken den Entschluss fasste, die Operation bei Dr. M durchführen zu lassen.

Die Kosten der Operation sind der Bw. daher nach ständiger Rechtsprechung und Lehre, wie bereits oben ausgeführt, nicht zwangsläufig entstanden, da keine medizinische Notwendigkeit bestand, die Operation bei Dr. M und nicht in einem öffentlichen Krankenhaus auf einer Abteilung für plastische Chirurgie durchführen zu lassen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 20. Juni 2011