

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., X, vertreten durch SWT-Union Wirtschaftstreuhand GmbH, Schöpfleuthnergasse 18, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 5. September 2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 8/16/17 vom 21. August 2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2018, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hat im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 die Berücksichtigung von Krankheitskosten in Höhe von insgesamt € 9.307,50 [Apothekenbedarf: € 501,07; Kosten für Paraffinbäder und Wohlfühlmassagen: € 1.100; Operationskosten in einer Wiener Privatklinik (OP-Team: € 90; Konsilien: € 410; Aufzahlung für 2-Bettzimmer: € 6.768,99 und Laborkosten: € 437,44)] als außergewöhnliche Belastung beantragt.

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2018 die Kosten für Paraffinbäder und Wohlfühlmassagen sowie die Aufzahlung für das 2-Bettzimmer nicht anerkannt; außerdem erfolgte für den siebentägigen Spitalsaufenthalt eine Aufwandskürzung aus dem Titel "Haushaltersparnis" in Höhe von € 36,61.

In Begründung wurde dazu Folgendes ausgeführt:

"Die Aufwendungen für Sonderklassegebühren/Selbstbehalte (2-Bettzimmer Aufzahlung) stellen keine außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG dar.

Da es sich bei den Aufwendungen für die Wohlfühlmassagen/Paraffinbäder um keine speziellen therapeutischen Heilmassagen/Heilbehandlungen handelt und keine ärztliche Verordnung vorliegt, konnte nicht festgestellt werden, dass die diesbezüglichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren sind.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 2.910,67 Euro."

Die dagegen erhobene Beschwerde hat die Bf. wie folgt begründet:

"Bei Berechnung der Einkommensteuer wurde im Kalenderjahr 2018 nicht berücksichtigt, dass in dieser Privatklinik keine Alternative zum 2-Bettzimmer existiert. Der behandelnde Arzt operiert nur in dieser Klinik, daher diese Wahl. In dieser Klinik ist ein 2-Bettzimmer keine Sonderklasse, sondern die einzige Möglichkeit. In der Gesamtsumme der Rechnung ist ebenso die Betreuung und nicht nur die Bezahlung des Zimmers enthalten.

Ich beantrage somit die Aufhebung des oben genannten Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem Ersuchen um Anerkennung der Hausrechnung vom 12.12.2018 und Berücksichtigung im neuen Bescheid."

Das Finanzamt hat in der Begründung der abweisenden Beschwerdeentscheidung Nachstehendes ausgeführt:

"Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Belastungen ist, dass diese höheren Aufwendungen zwangsläufig aus triftigen medizinischen Gründen getätigt wurden. Keine solchen Gründe stellen die Wünsche und Vorstellungen von Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung dar. Vielmehr handelt es sich dabei um solche Gründe, welche beim Betroffenen - ohne die mit höheren Kosten verbundene Betreuung - zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen führen würden. Die Vorteile der Sonderklasse, wie zB die Behandlung durch den Arzt des Vertrauens, Aufenthalt in einem Einzelzimmer, schnellerer Heilungsprozess und Besucherzeiten, rechtfertigen noch nicht die Annahme des Vorliegens eines triftigen medizinischen Grundes."

Im Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht hat die Bf. folgende Ausführungen gemacht:

"Meine Entscheidung eine Privatklinik zu wählen hat sich auf Grund folgender Umstände ergeben:

Juni 2016 Hüfte TEP-OP, leider nicht erfolgreich, abkippen meines Beckens verbunden mit Schmerzen und Wackelgang, dadurch verstärkte Valgusstellung des rechten arthrotischen Kniegelenks. Juni 2017 Luxation der operierten Hüfte.

Nach Einholung ärztlicher Diagnosen wurde mir ein Chirurg mit langjähriger Erfahrung im Bereich Wechselwirkung mit Hüft-OP empfohlen und zwar für eine Achskorrektur im Zuge einer Totalendoprothesen-OP des Knies. Dies sollte einer weiteren Abnützung des Skelettapparates vorbeugen.

Die Behandlung war nur bei einem Ärzteteam, welches in einer Privatkrankenanstalt tätig ist, angeboten."

Im Vorhalt vom 24. Jänner 2020 hat das Finanzamt von der Bf. eine Bestätigung des Krankenanstaltenverbundes verlangt, dass der Eingriff notwendig und die Behandlung durch ein Institut des Krankenanstaltenverbundes nicht möglich gewesen sei.

Dieser Vorhalt wurde von der bevollmächtigten Vertreterin in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Februar 2020 wie folgt beantwortet:

"Es wird dezidiert um Vorlage einer Bestätigung des Krankenanstaltenverbundes ersucht, dass der Eingriff notwendig war. Dies bedeutet für uns im Umkehrschluss, dass eine Bestätigung über die Notwendigkeit der behandelnden Klinik nicht als ausreichend erachtet wird und sogar die Vermutung im Raum steht, unnotwendigerweise die gegenständliche Operation durchgeführt zu haben.

Einem derartigen Ansinnen werden wir daher nicht weiter nachgehen, dürfen aber im vorliegenden Fall und unter Kenntnis der Aktenlage auf die grundsätzliche Notwendigkeit der streitgegenständlichen ärztlichen Maßnahmen aufgrund des Gesundheitszustandes der Beschwerdeführerin hinweisen.

Wir dürfen das Finanzamt auch darauf hinweisen, dass auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen sind, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 34 EStG 1988; Doralt/Mayr/Herzog, EStG, § 34, Tz 38/2; VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064).

In unserem Fall liegen aber zweifelsfrei gewichtige medizinische Gründe vor, die die Behandlung in der Privatklinik für geboten erscheinen ließen. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin schon seit Jahren in Behandlung ist, lässt es zudem für mehr als gerechtfertigt erscheinen, dass auch bei der streitgegenständlichen Operation der Arzt des Vertrauens aufgesucht wurde."

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht - der Bf. mit Schreiben vom 22. April 2020 übermittelt - an das Bundesfinanzgericht nachstehende Stellungnahme abgegeben:

"Es wird von der Abgabenbehörde nicht bestritten, dass es sich bei den Aufwendungen beim aa, einer Apotheke, und beim bb (Punkt 1.) um eine außergewöhnliche Belastung handelt. Weiters unstrittig ist, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Paraffinbäder und Wohlfühlmassagen (Punkt 2.) nicht abgezogen werden können.

Strittig sind die Aufwendungen für die Wiener Privatklinik.

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist es ua. erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt.

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit.

Die Steuerpflichtige brachte im Vorlageantrag vor, dass die gegenständliche Operation einer weiteren Abnützung des Skelettapparates vorbeugen soll. Weitere Nachweise wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Es handelt sich folglich um eine Operation zur Vorbeugung von Krankheiten - die gesamten Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit der Operation stehen, können daher bereits aus diesem Grund nicht berücksichtigt werden.

Vollständigkeitshalber wird noch darauf hingewiesen, dass die Aufwendungen bei der gegenständlichen Operation höher sind als jene, welche von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden. Mangels Vorlage etwaiger Nachweise muss davon ausgegangen werden, dass die Operation auch in einem Institut des Krankenanstaltenverbundes möglich gewesen wäre und die Privatklinik nicht aus triftigen medizinischen Gründen gewählt wurde. Die Anerkennung der Aufwendungen für die Wiener Privatklinik sind daher auch aus diesem Grund nicht möglich.

Es wird folglich beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und den Erstbescheid dahingehend abzuändern, dass lediglich die Aufwendungen beim aa und beim bb von in Summe 501,07 Euro als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Behandlung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Absätze 2 bis 4 lauten:

"(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro	6%
mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro	8%
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro	10%
mehr als 36.400 Euro	12%

Die Behörde ist nicht verpflichtet, von sich aus weitreichende Ermittlungen durchzuführen, sodass bei der Sachverhaltsermittlung der Grundsatz der Amtswegigkeit wieder in den Hintergrund tritt. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt demnach in erster Linie dem Steuerpflichtigen. Will dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst die Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 34, Tz 7 und die dort zitierte Judikatur (1.5.2018 - 20. Lieferung)].

Einen zentralen Bereich im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen bildet der Komplex der "Krankheitskosten". Krankheitskosten nehmen insofern eine Sonderstellung ein, als hier die Zwangsläufigkeit (aus tatsächlichen Gründen) der Aufwendungen (die Art und Ursache der Erkrankung) nicht hinterfragt wird. Aufwendungen für eine Heilbehandlung sind daher auch als Folgekosten eines selbst verschuldeten Unfalls (einer Selbstverstümmelung oder eines Selbstmordversuchs), einer gefahrgeneigten Betätigung (Sportausübung) oder eines Drogen- bzw. Alkoholkonsums als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Auch eine Angemessenheitsprüfung findet - zumindest bei den unmittelbaren Krankheitskosten - nicht statt; triftige medizinische Gründe (diese müssen in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, vgl. VwGH 13.5.1986, 85/14/0181) lassen auch höhere Aufwendungen als die von Sozialversicherungsträgern finanzierten als zwangsläufig erscheinen [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 34, Tz 7 und die dort zitierte Judikatur (1.5.2018 - 20. Lieferung)].

Allerdings ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (vgl. das Erkenntnis vom 21. November 2013, 2010/15/0130). Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten der Betroffenen reichen nicht, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. nochmals das Erkenntnis vom 4. September 2014, 2012/15/0136, sowie weiters das Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116). Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 34 EStG 1988 Anhang II - ABC Tz 35, mit Judikaturhinweisen) [VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war der im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ausschließlich strittigen Frage der Anerkennung der im Zusammenhang mit der Operation in der Privatklinik erwachsenen Kosten als außergewöhnliche Belastung, aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Der von der Bf. im Vorlageantrag detailliert beschriebene Krankheitsverlauf - misslungene Hüftgelenktotalendoprothesenoperation im Juni 2016, die zu einem Abkippen des Beckens, verbunden mit Schmerzen und Wackelgang führte; dadurch verstärkte Valgusstellung des rechten arthrotischen Kniegelenkes und im Juni 2017 Luxation der operierten Hüfte - der schlussendlich im Streitjahr die in Rede stehende Operation ("Achskorrektur im Zuge einer

Totalendoprothesenoperation des Knies") mit dem Ziel "einer weiteren Abnützung des Skelettapparates vorzubeugen", medizinisch erforderlich machte, wird vom Finanzamt jedenfalls nicht in Streit gezogen. Vielmehr wird offenkundig aus dem Gebrauch des Wortes "vorzubeugen" der Schluss gezogen, dass es sich um eine "Operation zur Vorbeugung von Krankheiten" handelt, deren Aufwendungen "bereits aus diesem Grund nicht berücksichtigt werden können" (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht vom 22. April 2020).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Februar 2020 wird von der bevollmächtigten Vertreterin der Bf. unter Verweis auf die Aktenlage bezüglich der medizinischen Notwendigkeit der gegenständlichen Operation bemerkt, dass sich wohl niemand einer nicht notwendigen Operation unterziehen werde. Dem ist aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes zweifelsfrei beizupflichten. Denn abgesehen davon, dass sich wohl kein Chirurg für einen nicht medizinisch indizierten Eingriff, dem ja eine entsprechende, dokumentierte Diagnosestellung vorangeht, finden wird, wird wohl auch kein Patient bereit sein, das Narkoserisiko und das allgemeine Risiko von möglichen Komplikationen einer medizinisch nicht notwendigen Operation in Kauf zu nehmen.

Im vorliegenden Fall ist mit der vom Finanzamt ausdrücklich nicht in Zweifel gezogenen Schilderung des Krankheitsverlaufes im Vorlageantrag unmissverständlich dargetan, dass die im Zuge einer "Totalendoprothesenoperation des Knies vorgenommene Achskorrektur" einer weiteren Abnützung des Skelettapparates vorbeugen sollte. Auch wenn sich diese Achskorrektur im Streitjahr als Folge der im Juni 2016 misslungenen Hüftgelenktotalendoprothesenoperation zur Vorbeugung einer weiteren Abnützung des Skelettapparates als medizinisch zwingend erwiesen hat, darf auf Grund der obigen Ausführungen nicht übersehen werden, dass die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (die Art und Ursache der Erkrankung) nicht zu hinterfragen ist. Aufwendungen für eine Heilbehandlung, im vorliegenden Fall eine Operation, sind daher auch als Folgekosten der im Jahr 2016 misslungenen Hüftgelenkoperation als außergewöhnliche Belastung jedenfalls zu berücksichtigen, zumal bereits eine Abnützung des Skelettapparates eingetreten ist.

Überdies darf weiters nicht übersehen werden, dass diese Achskorrektur ja im Zuge einer Totalendoprothesenoperation des Knies durchgeführt wurde und an der Absetzbarkeit der Aufwendungen für eine Knieoperation als außergewöhnliche Belastung wohl von vornherein kein Zweifel besteht. Soweit aber mit dieser Achskorrektur das Ziel verfolgt wurde, einer weiteren Abnützung des Skelettapparates vorzubeugen, stellt dies wohl unzweifelhaft einen

beachtlichen triftigen medizinischen Grund dar, da eine bereits bestehende und in Zukunft jedenfalls fortschreitende, weitere Abnützung wohl mit ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen verbunden ist (vgl. in diesem Zusammenhang VwGH 13.5.1986, 85/14/0181).

Bezüglich der durch das 2-Bettzimmer resultierenden Aufzahlung auf die Wiener Gebietskrankenkasse in Höhe von € 6,153,63 zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 10% ist Folgendes auszuführen:

Ausgehend vom Recht des Patienten auf freie Arztwahl ist im vorliegenden Fall auch entscheidend, dass der die Bf. jahrelang behandelnde Arzt ihres Vertrauens Operationen nur in der gegenständlichen Privatklinik durchführt. Gerade bei einem chirurgischen Eingriff mit all seinen Risiken ist es aus der Sicht des Patienten wohl menschlich verständlich, dass er sich bei der Wahl der Klinik dem behandelnden Arzt unterwirft. Zudem ist zu berücksichtigen, dass sich die Bf., die im Jahr 2016 das Opfer einer misslungenen Operation geworden ist, einem neuerlichen Eingriff wohl nur vom Arzt ihres Vertrauens, der eine langjährige Erfahrung im Bereich der Wechselwirkung mit einer Hüftoperation aufweist, unterziehen lassen wollte. Somit sind die strittigen Kosten für die operative Behandlung in der Privatklinik, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, aus triftigen Gründen medizinisch geboten und damit zwangsläufig erwachsen (vgl. VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064).

Da die Patienten an dieser Klinik zwischen Ein- und Zweibettzimmer wählen können, hat die Bf. mit der Wahl eines Zweibettzimmers ohnehin die kostenmäßig günstigere Variante gewählt.

Somit sind folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig:

Apothekenbedarf	501,07
Wiener Privatklink - Rechnung vom 12.12.2018	7.206,43
abzüglich Haushaltersparnis	-36,61
Wiener Privatklinik - Rechnung vom 12.12.2018	500,00
Gesamtsumme	8.170,89

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 vorliegende Beschwerde zeigt keine Rechtsfragen, denen eine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukäme, auf. Die Entscheidung bezüglich der Streitfrage der Absetzbarkeit von Krankheitskosten (hier: Operationskosten in einer Privatklinik) als außergewöhnliche Belastung steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 13.5.1986, 85/14/0181 und VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 6. Mai 2020