

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. April 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 31. März 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In seiner handschriftlich am 3. Januar 2020 befüllten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 macht der Beschwerdeführer unter anderem € 8.412,16 an Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung geltend.

Das Finanzamt ersuchte mit Vorhalt datiert vom 21. Februar 2020 diese Aufwendungen (abzüglich erhaltener Ersätze) darzustellen und zu belegen.

Dem kam der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 2. März 2020 nach, in welchem er unter anderem den Weg zu seiner Wirbelsäulenoperation beschrieb und die entsprechenden Belege vorlegte.

Am 31. März 2020 verfasste das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2019 des Beschwerdeführers, in welchem von den insgesamt beantragten € 8.728,84 an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt € 1.580,56 anerkannt wurden. Da dieser Betrag den Selbstbehalt nicht überschritt, hatte dies keine steuerliche Auswirkung.

Gegen diese Vorgangsweise wandte sich der Beschwerdeführer mit der Beschwerdeschrift erstellt am 24. April 2020, beim Finanzamt eingelangt am 28. April 2020. Der Beschwerdeführer begründete dies mit der „*eindeutigen medizinischen Indizierung*“ durch seinen behandelnden Facharzt in der beigelegten Bestätigung, woraus die triftigen medizinischen Gründe mit den befürchteten ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen ersichtlich seien, weswegen eine „*Operation in der Sonderklasse mit Arztwahl*“ dringend erforderlich gewesen sei.

In der dieser Beilage erklärte der behandelnde Arzt, dass der Beschwerdeführer eine schwere Einengung des Wirbelkanals mit zunehmenden neurologischen Ausfällen gehabt habe, bei der Schmerztherapien und (wohl andere) Therapien nicht geholfen hätten. Deswegen habe der behandelnde Arzt die Operation in einer Privatklinik durchgeführt. Eine derartige Operation werde im öffentlichen Bereich durchgeführt, führe aber zu „*extrem langer Wartezeit*“, in welcher eine komplette Lähmung auftreten könne.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereinscheidung datiert vom 15. März 2021 und begründete dies wie folgt:

„Die höheren Kosten aufgrund des Entschlusses eines Steuerpflichtigen, sich nicht in der allgemeinen Gebührenklasse eines Krankenhauses behandeln zu lassen, werden nur in medizinisch begründeten Ausnahmefällen als zwangsläufig entstanden angesehen. Bloße Wünsche (wie zum Beispiel: früheren OP Termin) und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung beziehungsweise Unterbringung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung stellen keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen.

Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181, BFG 9.7.2015, RV/5101381/2014).

Für die steuerliche Berücksichtigung der damit verbundenen Wahlarzt- und Sonderklassekosten als außergewöhnliche Belastung wäre das Vorliegen einer ärztlichen Bestätigung hinsichtlich der medizinischen Indikation erforderlich gewesen.

Eine solche Bestätigung hätte darlegen müssen, mit welchen konkreten medizinischen Nachteilen Sie bei Zuwarten auf den Operationstermin in einen allgemeinen Krankenhaus zu rechnen gehabt hätten beziehungsweise, ob nachhaltige Schäden an Ihrer Gesundheit durch die vorgezogene Operation bei einem Wahlarzt mit Sonderklasseunterbringung verhindert wurden.

*Dass medizinische Gründe für die Durchführung der Operation vorliegen ist offensichtlich beziehungsweise wurde auch durch Dr. ***1*** ***2*** angegeben. An allgemeinen Krankenhäusern erfolgt die Vergabe von OP Terminen streng nach medizinischen Notwendigkeiten und ausschließlich unter Berücksichtigung des Gesundheitszustandes. Läge daher eine medizinische Notwendigkeit zur Durchführung einer Operation vor, so wäre diese auch an einem allgemeinen Krankenhaus auf Kosten der Krankenkasse vorgenommen worden.“*

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 23. März 2021 verwies der Beschwerdeführer auf das bereits vorgelegte Schreiben der Privatklinik vom 28. Oktober 2020, welches darlege, dass das Risiko einer Beinlähmung durch die vorgezogene Operation beseitigt worden sei.

Das Schreiben des behandelnden Arztes auf dem Papier der Privatklinik hat folgenden Wortlaut:

„Wie bereits schon einmal mitgeteilt wurde, hat der Beschwerdeführer eine schwere Wirbelkanaleinengung zwischen dem zweiten und fünften Lendenwirbel mit hochgradiger Druckwirkung auf die Nerven.

Im öffentlichen Bereich werden diese Operationen einer geringen Anzahl mit einer sehr langen Wartezeit durchgeführt. Aufgrund der einerseits massiven Raumforderung auf den Nervenbereich und der Schmerzen, war die klare Operationsnotwendigkeit gegeben.

Wenn aufgrund der Schmerzen die Patienten über Monate bis ein Jahr massiv leiden, entstehen wir aus der Literatur bekannt, auch massive psychische Probleme bis zur Depression.

Aufgrund der Druckwirkung auf den Nerv, bestand das hochgradige Risiko einer Lähmung im Bein. Der Patient hätte daraufhin nicht mehr gehen können.

Die Operation war daher aus den oben geschilderten Gründen, klarerweise in der Privatklinik am 11. Juni 2019 erforderlich.“

Im Ersuchen um Ergänzung datiert vom 15. Oktober 2020 räumte das Finanzamt ein, dass aus den vorgelegten Unterlagen die medizinische Notwendigkeit der oben geschilderten Operation erkennbar sei. Es müsse jedoch nachgewiesen werden, welche konkrete medizinischen Nachteile durch die Wartezeit bis zur Behandlungen in der allgemeinen Gebührenklasse gedroht hätten oder ob nachhaltige Schäden an der Gesundheit durch die vorgezogene Operation beim Wahlarzt mit Sonderklasseunterbringung verhindert hätten werden können. Dies sei aus dem bisher Vorgelegten nicht konkret ersichtlich.

Als Antwort legte der Beschwerdeführer am 3. November 2020 neben einer Kopie des Ersuchens um Ergänzung vom 15. Oktober 2020 nochmals das oben dargestellte Schreiben des behandelnden Arztes vom 28. Oktober 2020 vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde am 11. Juni 2019 in einer Privatklinik durch einen Facharzt operiert, der in bereits vorher behandelt hatte.

Grund für die Operation war eine Stenose (Verengung) des Wirbelkanals bei den Lendenwirbeln 2 bis 5. Dadurch war die Gehstrecke des Beschwerdeführers auf 300 m limitiert und litt der Beschwerdeführer Schmerzen ausstrahlend in den Beinen mehr rechts als links kombiniert mit einem Gefühl der Schwäche beidseits bis in den Kniebereich. Die laufende Einnahme vom Parkemed, Infusionen und dreimalige Infiltration sowie Physiotherapie hatten bis zu diesem Zeitpunkt zu keiner Besserung geführt.

Dafür, dass dem Beschwerdeführer ein konkreter unmittelbar absehbarer gesundheitlicher Schaden gedroht hätte, wenn er diese Operation im einem öffentlichen Krankenhaus auf der allgemeinen Gebührenklasse durchgeführt hätte, gibt es keinen Beweis.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien und den von ihnen vorgelegten Dokumenten sowie dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung soweit sie dem Bundesfinanzgericht zugänglich sind.

Grundsätzlich kennt das Abgabenrecht keine Beweisregeln (§ 167 BAO Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961: „(1) *Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises. (2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*“). Es gilt also der Grundsatz der „freien Beweiswürdigung“, nach dem Gebot des ausreichenden Erhebens des Sachverhalts und schlüssigen Erwägung aller Ergebnisse dieses Prozesses, auf den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechende Weise (herrschende Lehre und Judikatur; siehe für viele: Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³ (2021) Rz 4 ff zu § 167)). Dabei genügt es von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber den anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Insoweit trifft die Verwaltungsbehörde und auch das Bundesfinanzgericht nach § 115 Abs. 1

BAO („Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.“) die Ermittlungspflicht.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz greift jedoch bei abgabenrechtlichen Begünstigungen, bei welchem der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen hat, auf welche die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191: „Zu diesen Ausführungen ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und zumindest glaubhaft zu machen sind [vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III B, Tz 7 zu § 34 Abs. 1, sowie etwa die hg. Erkenntnisse vom 11. Mai 1993, 90/14/0019, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0109].“).

Dies lässt sich aus § 119 Abs. 1 BAO („Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.“) ableiten, welcher die amtswegige Ermittlungspflicht dort einschränkt, wo weitere Nachforschungen der Verwaltungsbehörde oder dem Bundesfinanzgericht, wegen der Nähe zu höchstpersönlichen Lebensumständen nicht mehr zugemutet werden kann (herrschende Lehre und Judikatur siehe etwa: Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, aaO, Rz 2 zu § 119).

Es wäre also am Beschwerdeführer gelegen gewesen, schlüssig darzulegen, dass ihm ein konkret absehbarer gesundheitlicher Schaden gedroht hätte, wenn er wie andere Patienten mit gleicher Diagnose in einem öffentlichen Krankenhaus in der allgemeinen Gebührenklasse operiert worden wäre.

Bestätigungen darüber, dass eine Operation, welche diese Beschwerden behebt, in öffentlichen Krankenhäusern in der allgemeinen Gebührenklasse nicht möglich gewesen wäre, beziehungsweise ob es zu einer Wartezeit gekommen wäre und wie lange diese gedauert hätte, hat der Beschwerdeführer ebenso wenig wie Gutachten darüber, ob nur eine sofortige Operation Schäden, welche durch ein Warten entstehen hätten können, verhindert hätte, beigebracht.

Vielmehr bestätigte sogar der behandelnde Facharzt und Operateur des Beschwerdeführers, dass derartige Operationen in öffentlichen Krankenhäusern durchgeführt werden. Er behauptet bloß eine unbelegte „*extreme*“ Wartezeit. Bloße Behauptungen und Spekulationen über möglicherweise eintretende Folgen solchen extremen Wartens, ohne Feststellungen über Umstände, welche eine sofortige Operation notwendig machen und dass ein öffentliches Krankenhaus trotz derartiger Notwendigkeit trotzdem nicht unmittelbar operieren würde, sind nicht geeignet, den Beweis der Notwendigkeit der oben angeführten Aufwendungen des Beschwerdeführers zu führen oder dies auch nur glaubhaft zu machen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Grundsätzlich wird auf den Inhalt der Begründung der Beschwerdeentscheidung datiert vom 15. März 2021 verwiesen, welche den Kern der rechtlichen Beurteilung des oben geschilderten Sachverhalts korrekt wiedergibt.

Außergewöhnliche Belastungen regelt der Gesetzgeber im dritten Teil des EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 [„*Tarif*“]) in den §§ 34 und 35.

Damit ist klargestellt, dass die da getroffenen Anordnungen nichts unmittelbar mit der persönlichen und sachlichen Einkommensteuerpflicht zu tun haben und auch Aufwendungen, welche bei den im zweiten Teil geregelten Einkunftsarten ausdrücklich für nicht abzugsfähig erklärt werden, wie etwa die im § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 genannten Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen können, wenn sie die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllen.

Nach § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 sind Aufwendungen, welche weder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, als außergewöhnliche Belastung zu behandeln, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Näher erläutert der Gesetzgeber in § 34 Abs. 2 EStG 1988, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufig ist nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung, wenn sich ihr der Steuerpflichtige aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dadurch berücksichtigt, dass in § 34 Abs. 4 EStG 1988 gestaffelt nach Einkommen und Familienstand pauschale Selbstbehalte von sechs bis zwölf Prozent des Einkommens festgelegt werden.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 enthält eine abschließende Aufzählung, welche außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes bei der Ermittlung des Einkommensteuertarifes zu berücksichtigen sind (Katastrophenschäden, Berufsausbildung nach Abs. 8, Aufwendungen der Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9, Mehraufwendungen für Personen mit erhöhter Kinderbeihilfe, Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, welche anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, Mehraufwendungen im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG 1988 soweit sie die pflegebedingter Geldleistungen übersteigen) und eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, welche auch erlaubt, festzulegen, welche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Tatsächliche Gründe für die Begründung der Zwangsläufigkeit bestehen bei Krankheit (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117; 4.9.2014, 2012/15/0136; 26.5.2010, 2007/13/0051) in der Regel generell. Dass dies auch beim Beschwerdeführer der Fall ist, steht außer Zweifel.

Aufwendungen in Zusammenhang mit der Behandlung einer Krankheit, die von der gesetzlichen Krankversicherung nicht übernommen werden oder diese übersteigen, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann zwangsläufig, wenn sie aus medizinisch triftigen Gründen geboten sind.

Triftige Gründe liegen vor, wenn für den Steuerpflichtige konkrete medizinische Nachteile entstehen würden, die ohne die Höhe der Kosten verursachende Behandlung eintreten würden. Dies hat der Steuerpflichtige zu beweisen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; 13.5.1986, 85/14/0181; 10.2.2016, 2013/15/0254).

Der Beschwerdeführer hat jedoch bloß behauptet, dass in einer öffentlichen Krankenanstalt extrem lange auf die Operation gewartet hätte werden müssen.

Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer seine im letzten Absatz genannten Behauptungen in keiner Weise bewiesen hat, ist auch festzustellen, dass eine Wartezeit, in welcher vorhandene Schmerzen mit konservativen Methoden, wie Physio- und Schmerztherapie behandelt werden, ohne dass dadurch der Erfolg einer späteren Operation gefährdet wird, keineswegs als konkreter medizinischer Nachteil angesehen werden kann.

Spekulationen über mögliche Folgen einer nicht konkretisierten Wartezeit können dies nicht ändern.

Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung (in einer Privatklinik) sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der

gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung sind im Sinne dieser Judikaturlinie noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen.

Belege, welche eine zwingende medizinische Notwendigkeit der Operation in einer Privatklinik durch den Arzt des Vertrauens des Beschwerdeführers darlegen, hat der Beschwerdeführer daher nicht vorgelegt.

Damit ist festzuhalten, dass es bei den durch die Operation des Beschwerdeführers in einer Privatklinik am 11. Juni 2019 entstandenen Aufwendungen an der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 mangelt, weswegen diese nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 anerkannt werden können und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da sich dieses Erkenntnis auf Beweiswürdigung, das Anwenden des Gesetzestextes und der herrschenden Judikatur beschränkt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in diesem Verfahren hinausgeht.

Linz, am 25. November 2021