

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Alfred Klaus Fenzl, Am Steinbühel 27b, 4030 Linz, über die Beschwerde vom 11. November 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz (nunmehr Finanzamtes Österreich) vom 22. Oktober 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Einkommensteuerbescheid 2019** vom 22. Oktober 2020 wurde die Einkommensteuer abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Von den beantragten Kosten für außergewöhnliche Belastungen (6.541,50 €) seien lediglich 1.963,69 € berücksichtigt worden. Diese Kosten seien allerdings unterhalb des Selbstbehaltes von 5.106,52 € gelegen.

Nach einem Ergänzungsersuchen seitens des zuständigen Finanzamtes seien die beantragten Aufwendungen aufgelistet worden.

< Rechnung Klinik Diakonissen vom 21. Mai 2019:

Für den Aufenthalt vom 15.5.2020 bis 20.5.2020:

Sonderklasse Aufzahlung pauschal 2.314,82 € (brutto)

OP-Honorar: 1.885,18 €

GESAMTSUMME: 4.200,00 €

Diagnose:

M25.6 Gelenksteife, andernorts nicht klassifiziert

Arthroskopische totale Synovektomie, Pankapsulotomie, subacromiale Bursoskopie li. Schulter

Mit **Eingabe vom 11. November 2020** wurde **Beschwerde** gegen oben genannten Bescheid eingereicht.

Darin wurde beantragt, außergewöhnliche Aufwendungen in Höhe von 7.557,24 € zu berücksichtigen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin unerträgliche Schmerzen und einen sehr langen massiven Leidensdruck gehabt hätte. Da eine Schulteroperation im KUK (*Anmerkung Richter: öffentliches Krankenhaus*) erst in 2 Monaten möglich gewesen sei, hätte sich die Beschwerdeführerin entschieden, auf eigene Kosten einen Spezialisten aufzusuchen. Dieser hätte ihr zu einer sofortigen Operation geraten. Um eine noch längere Arbeitsunfähigkeit und der Schmerzen wegen hätte sie diese im Diakonissenkrankenhaus wahrgenommen (Gesamtbetrag 4.200,00 €).

In der **Beschwerdevorentscheidung** vom 27. August 2021 seien Aufwendungen in Höhe von 3.357,24 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden.

Die Kosten für den stationären Aufenthalt (Schulteroperation) in der Sonderklasse in Höhe von 4.200,00 € seien nicht als außergewöhnliche Belastung unter Anrechnung des Selbstbehaltes berücksichtigt worden.

Begründung:

Krankheitskosten – Sonderklassegebühren:

Die Erhaltung der Gesundheit gelte immer als zwangsläufig iS des Gesetzes (Doralt, EStG, Kommentar, Band III, § 34, Rz 37). Nach ständiger Judikatur des VwGH (vgl. etwa VwGH 19.2.1992, 87/14/0016 oder VwGH 13.5.1986, 85/14/0181) würden Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die eigene medizinische Betreuung erwachsen, auch dann zwangsläufig iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 sein können, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen würden, sofern diese höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen getätigt würden. Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung würden noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen darstellen, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe würden vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen müssen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden

(vgl. auch Jakom EStG², § 34, Rz 90) und seien durch ein ärztliches Gutachten über die unbedingte Notwendigkeit der Operation nachzuweisen.

Wenn triftige medizinische Gründe den Aufenthalt in einem bestimmten Spital geboten erscheinen lassen, würden nicht auch unbedingt die Kosten der Sonderklasse als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden müssen. Die Vorteile der Sonderklasse, wie die Behandlung durch den Arzt des Vertrauens, Aufenthalt in einem Einzelzimmer, schnellerer Heilungsprozess, Besucherzeiten etc., würden noch nicht die Annahme des Vorliegens eines triftigen medizinischen Grundes rechtfertigen. In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 wurde angeführt, dass die Beschwerdeführerin unerträgliche Schmerzen und sehr lange einen massiven Leidensdruck gehabt hätte. Da eine Schulteroperation in einem allgemeinen Krankenhaus aufgrund einer zu langen Wartezeit (2 Monate) nicht in Anspruch genommen worden sei, hätte sie sich entschieden einen Spezialisten aufzusuchen, der zu einer sofortigen Operation geraten hätte. Die Operation sei in der Klinik Diakonissen in Linz somit auf ihren Wunsch durchgeführt worden. Mangels triftiger medizinischer Gründe sei das Element der Zwangsläufigkeit zu verneinen. Um die außergewöhnliche Belastung abziehen zu können, hätte sie allerdings zwangsläufig erwachsen sein müssen (vgl. § 34 Abs. 1 und 3 EStG 1988). Die beantragten Kosten in Höhe von 4.200,00 € hätten daher nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können. Die verbleibenden außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 3.357,24 € würden unter dem persönlichen Selbstbehalt von 5.106,52 € liegen und sich daher steuerlich nicht auswirken.

Mit **Eingabe vom 24. September 2021** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, seien die medizinischen Probleme der Beschwerdeführerin in sehr kurzer Zeit so akut geworden, dass sie defacto bewegungs- und arbeitsunfähig geworden sei, von fast unerträglichen Schmerzen abgesehen. Schon allein deshalb sei die Aussage in der Bescheidbegründung, dass eine Wartezeit von mehreren Monaten keinen gewichtigen medizinischen Grund darstellen würde, unverständlich. Zusätzlich sei der Beschwerdeführerin unbedingt empfohlen worden, die OP von Herrn Dr. B einem anerkannten Schulterspezialisten ausführen zu lassen. Herr Dr. B würde nur im KH der Diakonissen operieren; daher hätte es für unsere Klientin keine andere Möglichkeit gegeben.

Mit **Vorlagebericht vom 5. Oktober 2021** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens des vorlegenden Finanzamtes wurde angeführt, dass mangels Vorliegens triftiger medizinischer Gründe das Element der Zwangsläufigkeit zu verneinen sei, somit werde beantragt, gegenständliche Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach einem Schreiben des nunmehr zuständigen Richters übermittelte die Beschwerdeführerin mit **Eingabe vom 19. November 2021** folgende Informationen:

Die Beschwerdeführerin hätte bereits seit Jahren unter Schulterschmerzen und einer

eingeschränkten Beweglichkeit gelitten. Für diese Beschwerden seien auch immer wieder Therapien und Massagen in Anspruch genommen worden.

Im Februar seien die Schmerzen dann unerträglich geworden, weshalb sie das KUK aufgesucht hätte und auch bei Dr. A [*Anmerkung Richter: Ärztin für Allgemeinmedizin*] in Behandlung gewesen sei. Beide hätten keine zufriedenstellende Diagnose stellen können. Als letzter Versuch hätte sie auf Empfehlungen Herrn Dr. B, einen anerkannten Schulterspezialisten, aufgesucht, welcher endlich nach einem langen Leidensweg die richtige Diagnose gestellt und zu einer sofortigen Operation geraten hätte. Er hätte ausdrücklich auch noch darauf hingewiesen, dass ein Zuwarten nicht vertretbar sei und aus diesem Grund sei die OP sogar eingeschoben worden.

Im Anhang seien noch die Krankenstände vor und nach der OP ersichtlich, wobei während der REHA kein Krankenstand in Anspruch genommen worden sei - wegen großzügiger Homeoffice Regelung.

Auch sei nach der OP und vor der REHA noch eine Physiotherapie von Dr. B verordnet worden (Verordnung im Anhang).

Alle Rechnungen und Belege zu den beantragten außergewöhnlichen Belastungen seien bereits im August an das Finanzamt übermittelt worden.

Mit **Datum 11. November 2021** wurde gegenständliche Eingabe der Amtsvertreterin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Im **Antwortschreiben vom 29. November 2021** wurde hierzu bekanntgegeben, dass auch die neuerliche Eingabe keinen Nachweis der Zwangsläufigkeit enthalte. Es würde weiterhin eine ärztliche Bescheinigung/ein ärztliches Gutachten fehlen, dass die Schulteroperation aus triftigen medizinischen Gründen in einer Privatklinik notwendig gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin litt schon seit längerem an Beschwerden im Schulterbereich. Vor der hier streitgegenständlichen Operation war die Beschwerdeführerin nicht nur in Physiotherapie, sondern hat auch bei der Hausärztin regelmäßig Schmerzinfusionen bekommen.

Bei einer Erstordination von Dr. B am 7. Mai 2019 wurde eine „Primäre Frozen Shoulder links“ diagnostiziert.

Weitere Anmerkungen seitens dieses Arztes sind der vorliegenden Rechnung nicht zu entnehmen.

Die streitgegenständliche Operation wurde schließlich in der Klinik Diakonissen Linz von Herrn Dr. B durchgeführt (stationärer Aufenthalt von 15.5. bis 20.5.2019).

Für die „Sonderklasse Aufzahlung pauschal“ wurde in der Rechnung vom 21.5.2019 ein Betrag von 2.314,82 € sowie für „OP-Honorar inkl. Pooldotation“ ein Betrag von 1.885,18 € angeführt.

Aus den vorliegenden Unterlagen kann nicht entnommen werden, dass für die hier gewählte Art und Weise der Behandlung (Operation der Schulter in einer Privatklinik) triftige medizinische Gründe vorgelegen sind.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erweisen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl. VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025).

Der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, hat im Allgemeinen selbst **einwandfrei** und unter **Ausschluss jeden Zweifels** das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen oder zumindest glaubhaft zu machen sind (vgl. VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191).

Der festgestellte schlüssige und der Entscheidung zugrunde zu legende Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteile und den vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungen.

Die Beschwerdeführerin hat weder im verwaltungsbehördlichen noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren Unterlagen vorgelegt, die darauf hinweisen, dass gegenständliche Operation zwangsweise in der Privatklinik durchgeführt hätte werden müssen. Es wurden weder Nachweise über lange Wartezeiten in öffentlichen Krankenhäusern

vorgelegt, noch wurde dargestellt, dass nicht auch ein anderer Arzt diese Operation durchführen hätte können.

Die von der ständigen Rechtsprechung geforderten **triftigen medizinischen Gründe** liegen somit nicht vor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss vor allem 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 im vorliegenden Fall strittige Voraussetzung der Zwangsläufigkeit ist gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erfüllt, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung „aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.“

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.

Alle Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Erwägungen:

Die Beschwerdeführerin hat sich im Jahr Mai 2019 aus verständlichen Gründen (starke Schmerzen) einer Schulteroperation unterzogen. Allerdings handelt es sich bei der Wahl des Krankenhauses und des Arztes um eine freiwillige Entscheidung, die nach der Rechtslage keine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen begründet. Fraglich ist im Beschwerdefall die Tatsache, ob **triftige medizinische Gründe** für die Durchführung der Schulteroperation und die damit verbundenen Kosten in einer Privatklinik iHv 4.200,00 € vorgelegen sind.

Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die medizinische Betreuung erwachsen, können auch dann zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG anfallen, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten überstiegen, sofern die höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen anfielen.

Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische

Behandlung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung finanzierten medizinischen Betreuung stellten noch keine derartigen triftigen medizinischen Gründe dar. Die triftigen medizinischen Gründe müssten vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden **ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen** bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (vgl. VwGH 13.5.1986, 85/14/0181, VwGH 4.3.1986, 85/14/0149, VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064)

Die medizinische Notwendigkeit der Operation in einer Privatklinik ist grds. durch ärztliche Bestätigung durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen, bzw. hätte der Beschwerdeführerin im Zuge des Beschwerdeverfahrens der Nachweis gelingen müssen, dass ausschließlich der behandelnde Arzt über das notwendige Fachwissen und die Erfahrung verfügt hat, den Eingriff durchzuführen (vgl. BFG 26.2.2018, RV/5100307/2017) oder nur spezielle, ausschließlich in dieser Klinik angewandte Operationsmethoden den erhofften medizinischen Erfolg gebracht hätten.

Allerdings wurde nicht behauptet, dass eine Operation in einer öffentlichen Klinik nicht möglich gewesen wäre. Von der Beschwerdeführerin wurde lediglich darauf hingewiesen, dass ein Zuwarten nicht vertretbar gewesen sei. Eine ärztliche Verschreibung bzw. Anordnung liegt nicht vor.

Zwangsläufig können diese Aufwendungen allerdings nur sein, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erwachsen. Das bedeutet, dass ohne die Operation in der Privatklinik ernsthafte gesundheitliche Nachteile entstanden wären.

Wird die Unterbringung in einer privaten Einrichtung nur durchgeführt, weil die Behandlung durch einen bestimmten Arzt erforderlich ist, so ist diese Erforderlichkeit nachzuweisen. Dass die Operation nicht auch von einem Arzt in einem öffentlichen Krankenhaus durchgeführt hätte werden können, wurde nicht behauptet.

Die Behandlung in einer öffentlichen Klinik ist vom medizinischen Standpunkt her mit jener in einer Privatklinik gleichzusetzen. Die Rechtslage erlaubt nur eine gleich gute Behandlung, da ansonsten eine Zweiklassengesellschaft geschaffen werden würde.

Mit ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen ist bei Durchführung der Operation in einer öffentlichen Klinik nicht zu rechnen.

Somit ist der Wunsch in einer Privatklinik operiert zu werden nur dem individuellen Wohlbefinden zuträglich und dient nicht der Vermeidung von ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen. Unterschiede zwischen privaten und öffentlichen Einrichtungen zeichnen sich jedoch durch erweiterte Menüauswahlmöglichkeiten, die geringere Bettenanzahl, bessere Ausstattung, erweiterter Besuchszeiten o.ä. aus.

Triftige medizinische Gründe müssen in feststehenden oder konkret abzeichnenden

ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen. Nachzuweisen sind diese durch ein vor Behandlungsbeginn ausgestelltes ärztliches Gutachten, ein solcher Nachweis wurde von der Beschwerdeführerin nicht erbracht. Ein Nachweis über die generelle Notwendigkeit der Operation reicht nicht aus, es wird eine unmissverständliche Bestätigung eines Arztes gefordert, aus der hervorgeht, warum die Behandlung ausschließlich in einer Privatklinik möglich gewesen ist; weiters auch, dass ein zeitnahe Operationstermin in einem öffentlichen Krankenhaus nicht möglich gewesen wäre.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde lediglich dargestellt, dass ihr von der Hausärztin bzw. Physiotherapeutin Dr. B empfohlen wurde.

Im Rahmen der zulässigen Beweiswürdigung ist daher davon auszugehen, dass eine Operation in der allgemeinen Gebührenklasse eines allgemeinen Krankenhauses möglich gewesen wäre und auch zu keinen ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen geführt hätte.

Das Vertrauen zum behandelnden Arzt und das Empfinden eine Minderung des Risikos durch die freie Wahl des operierenden Arztes erzeugen zu können, ist menschlich gesehen plausibel und nachvollziehbar. Dennoch stellt die Rechtslage das Erfordernis der Zwangsläufigkeit an die außergewöhnliche Belastung. Sowohl die Lehre als auch die Judikatur lassen daher keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 bei Fehlen eines der kumulativ zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale zu.

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gegen die in der Beschwerdevorentscheidung zuerkannten Kosten in Höhe von zusätzlich 1.393,55 € (neben den bereits berücksichtigten 1.963,69 €) bestehen seitens des Bundesfinanzgerichts keine Bedenken, wirken sich allerdings aufgrund der Höhe des bei den außergewöhnlichen Belastungen bestehenden Selbstbehaltes (5.106,52 €) betraglich nicht aus.

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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die im Zusammenhang mit dem im Rahmen der Beweiswürdigung ermittelten Sachverhalt zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 11. Jänner 2022