

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, über die Beschwerde vom 12. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 30. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 10.3.2019 wurde die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 beim Finanzamt eingereicht. Es wurden Krankheitskosten (KZ 730) als außergewöhnliche Belastungen von € 10.509,29 geltend gemacht.

Im Bescheid vom 30.7.2019 wurden lediglich Kosten von € 209,29 anerkannt und ein Selbstbehalt in gleicher Höhe abgezogen. Begründend wurde ausgeführt, die Aufzahlung auf ein Sonderklassezimmer sowie die daraus entstandenen Arzthonorare würden mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen.

In der Beschwerde vom 12.8.2019 wurde um nähere Erklärung ersucht, warum die Kosten nicht berücksichtigt werden konnten. Die Sehleistung auf dem betroffenen Auge hätte nur mehr 30 % betragen, es werde auf den Arztbrief ***2*** verwiesen.

Mit Vorhalt vom 30. Jänner 2020 wurde seitens der Abgabenbehörde um Vorlage eines Nachweises ersucht, dass die Operation aus triftigen medizinischen Gründen nur in einer Privatklinik durchgeführt werden konnte.

Im vorgelegten Arztbrief vom 1.2.2020 wird ausgeführt: „Bei Herrn ***1***, geb. Geb., wurde am 10.04.2014 in der Privatklinik Klinik in Ort am linken Auge eine tiefe lamellare Keratoplastik (Hornhauttransplantation) durchgeführt. Die Sehschärfe war zu diesem Zeitpunkt durch den bestehenden Keratokonus bereits so weit reduziert (auf unter 10%!), dass Arbeitsunfähigkeit als LKW-Fahrer bestand.

Die bei Herrn Bf. angewandte spezielle Technik der "DALK" (deep anterior lamellar keratoplasty) wurde zum damaligen Zeitpunkt nur von ganz wenigen Augenchirurgen sicher beherrscht. Die Wartezeit auf eine Hornhauttransplantation betrug zum damaligen Zeitpunkt an einem öffentlichen Krankenhaus in Österreich ca. ein Jahr, d.h. Herrn Bf. hätte für ein Jahr im Krankenstand verbleiben müssen.

Herr Bf. hat sich für eine Operation auf eigene Kosten in der Privatklinik Klinik bei Priv. Doz. ***2*** entschieden, einerseits, da aufgrund der durchgeführten Voroperationen ein besonderes Vertrauensverhältnis bestand, andererseits, da so die Wartezeit für die OP auf 1 Monat reduziert werden konnte. Die kürzere Wartezeit gegenüber öffentlichen Häusern erklärt sich durch den direkten Bezug der Spenderhornhaut aus Deutschland. Volkswirtschaftlich gesehen konnte durch den reduzierten Krankenstand auch finanzieller Schaden abgewendet werden. Ich bitte Sie, diese besonderen Umstände bei der Beurteilung, ob finanzrechtlich eine außergewöhnliche Belastung bestand, in Betracht zu ziehen.“

Mit Beschwerdeentscheidung vom 2.3.2020 wurde die Beschwerde abgewiesen und ausgeführt: „Die Keratoplastik (Hornhauttransplantation) zählt weltweit zu den am häufigsten durchgeführten Gewebetransplantationen. (Quelle: <https://www.thieme-connect.com/products/ejournals/abstract/10.1055/a-1035-9442>)

Es ist unbestritten, dass der durchgeführte Eingriff medizinisch indiziert war und die Durchführung der Operation auch in einem öffentlichen Krankenhaus möglich gewesen wäre (zB. in der Augenklinik Linz- KH Barmherzige Brüder/Schwester).

Ein kontrollierter Prozess zur Herstellung von pre-cut DMEK-Transplantaten konnte in der Gewebebank der Blutzentrale Linz erfolgreich standardisiert und etabliert werden. Im Juni 2013 wurde die Herstellung durch die zuständige Behörde zugelassen und seit Oktober 2013

werden pre-cut DMEK Transplantate an Krankenhäuser in Österreich ausgegeben. (Quelle: <https://link.springer.com/article/10.1007/s00717-015-0256-77shared-article-renderer>)

Lt. höchstgerichtlicher Judikatur, ist die Zwangsläufigkeit für die Durchführung einer Operation in einer Privatklinik stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen.

Nicht jeder gesundheitliche Nachteil führt dazu, höhere Aufwendungen als solche, die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckt sind, beim Steuerpflichtigen als zwangsläufig erwachsen anzusehen; es muss sich vielmehr um erhebliche gesundheitliche Nachteile handeln, deren Eintritt ohne die teurere Behandlung zu erwarten wäre. Die Beweislast dafür, dass ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung solche triftigen medizinischen Gründe (zB erwartete medizinische Komplikationen) eingetreten wären, trifft stets den Steuerpflichtigen (Erkenntnis des Bundesfinanzgericht vom 21.11.2014, RV/7100517/2014-RS1).

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, stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen.

Für Umfang und Wartezeiten einer ärztlichen Behandlung in Krankenanstalten ist ausschließlich der Gesundheitszustand maßgebend (vgl. UFS 8.11.2012, RV/1432-L/11, unter Verweis auf § 16 KAKuG (Krankenanstalts- und Kuranstaltengesetz)). Ein früherer OP-Termin ist für sich alleine nicht ausreichend, um von einer Zwangsläufigkeit der OP in einer Privatklinik auszugehen. Da Sie keinen Nachweis erbracht haben, dass bei Durchführung der OP auf Kosten Ihres Krankenversicherungsträgers erhebliche gesundheitliche Nachteile für Sie erwachsen wären, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes RV/7106313/2019 vom 31.1.2020 wird hingewiesen (hier: orthopädische Operation in Privatklinik wegen starker Schmerzen bei einer vermuteten Wartezeit von einem Jahr in einem öffentlichen Krankenhaus - Abweisung).“

Am 24.3.2020 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und ausgeführt: „Mir ist nach wie vor nicht verständlich, warum Wahlarztkosten ohne weiter Prüfung angerechnet werden, Kosten in Privatkliniken jedoch nicht geltend gemacht werden können. Bei Wahlarztkosten wird nicht erhoben, ob es erhebliche gesundheitliche Nachteile gegeben hätte, wenn man zu einem Vertragsarzt gegangen wäre. Es entspricht auch nicht der Tatsache, dass für Umfang und Wartezeiten ausschließlich der Gesundheitszustand maßgeblich ist. Warum werden in vielen Spitälern Patienten mit Privatversicherung vorgezogen? Erhebliche gesundheitliche Nachteile sind in meinem Fall jedoch zu erwarten gewesen, meine Sehleistung betrug zum Operationszeitpunkt nur mehr 10 Prozent und verschlechterte sich! Zu dem Einwand, dass die

OP auch in einem öffentlichen Krankenhaus stattfinden hätte können, folgende Anmerkung: Die pre-cut DMEK Methode der Augenklinik Linz ist - meinem Wissenstand nach - nicht die DALK Methode, die in meinem speziellen Fall in der Privatklinik angewandt wurde.“

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 15. April 2020 vorgelegt.

Mit Beschluss vom 17.2.2022 wurde der Amtspartei vorgehalten, dass in einem ähnlichen Fall der VwGH mit Erkenntnis vom 15.12.2021 (Ro 2020/15/0010) die Zwangsläufigkeit anerkannt habe. Für den VwGH ergebe sich die Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit.

Die Amtspartei teilte am 18.2.2022 mit, dass nach Ansicht des Finanzamtes das angeführte VwGH-Erkenntnis (15.12.2021, Ro 2020/15/0010) nicht auf den gegenständlichen Fall anzuwenden sei, da eine Hornhauttransplantation auch an einem öffentlichen Krankenhaus möglich gewesen wäre (dies lässt sich aus der Mitteilung von Herrn ***2*** ableiten) und keine anderen Folgewirkungen der Operation vorliegen würden. Es habe kein Nachweis darüber vorgelegt werden können, dass eine Durchführung der Hornhauttransplantation in einem öffentlichen allgemeinen Krankenhaus (unabhängig von der angewendeten Operationsmethode) erhebliche gesundheitliche Nachteile zu Folge gehabt hätte.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Beim Bf. wurde am 10.4.2014 am linken Auge eine tiefe lamelläre Keratoplastik (Hornhauttransplantation) vorgenommen. Die Sehschärfe war zu diesem Zeitpunkt auf unter 10 % reduziert. Der Bf. war aufgrund dieser Beeinträchtigung arbeitsunfähig und im Krankenstand. Die Wartezeit auf eine Hornhauttransplantation betrug in einem öffentlichen Krankenhaus ein Jahr. Diese Zeit hätte der Bf. im Krankenstand verbleiben müssen, gleichzeitig hätte sich seine Sehleistung weiter verschlechtert.

Die beim Bf. angewandte spezielle Technik der "DALK" (deep anterior lamellar keratoplasty) wurde zum damaligen Zeitpunkt nur von ganz wenigen Augenchirurgen sicher beherrscht.

Dem Bf. sind für diese Operation Aufwendungen in Höhe von 10.300 € entstanden.

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 erwiesen 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 Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz, BAO6 § 167 Rz 8 mwN).

Die Ausführungen zur durchgeführten Operation ergeben sich aus dem vorgelegten Arztbrief, die Höhe der Aufwendungen ergibt sich aus der vorgelegten Rechnung. Die Ausführungen zur Arbeitsunfähigkeit und der sich ständig verschlechternden Sehleistung ergeben sich aus den Ausführungen des Bf. und dem Arztbrief.

Die Ausführungen zur Wartezeit von einem Jahr auf die Operation in einem öffentlichen Krankenhaus ergeben sich aus den Ausführungen des Bf. und dem Arztbrief.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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 1988) 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."

Im Beschwerdefall wird eine aufgrund einer durchgeführten Hornhauttransplantation in einer Privatklinik einhergehende Belastung, somit eine aus tatsächlichen Gründen eingetretene Belastung geltend gemacht. Die belangte Behörde bestreitet im Ergebnis die Zwangsläufigkeit der in Rede stehende Aufwendungen.

Zu der insoweit vergleichbaren Rechtslage nach dem EStG 1953 hat der VwGH das Vorliegen des Elements der Zwangsläufigkeit für Fälle bejaht, in denen der krankenversicherte Steuerpflichtige aus triftigen Gründen sich selbst oder einen von der Versicherung miterfassten nahen Angehörigen in einer Privatkrankenanstalt oder durch einen Nichtkassenarzt behandeln lässt und ihm dadurch höhere Aufwendungen erwachsen (vgl VwGH 3.10.1960, ZI 168/58; VwGH 11.7.1961, ZI 531/59). Konkret wurden vom VwGH mit dieser Begründung etwa in seinem Erkenntnis vom 11.7.1961, ZI 531/59, Aufwendungen für die operative Entbindung der Ehefrau des Steuerpflichtigen in einer Privatkrankenanstalt als zwangsläufig anerkannt, da die strittigen Aufwendungen mit den bereits bei den vorangehenden Geburten des ersten und zweiten Kindes des Steuerpflichtigen und seiner Ehefrau aufgetretenen Schwierigkeiten sowie mit den bei der Geburt des dritten Kindes erneut zu erwartenden Schwierigkeiten begründet wurden. Vor diesem Hintergrund erachtete der VwGH die in der Privatkrankenanstalt gegebene Möglichkeit, den bereits die operative Entbindung bei der Geburt des zweiten Kindes durchführenden Arzt frei zu wählen, als hinreichenden Grund für die Bejahung der Zwangsläufigkeit.

Auch zur vergleichbaren Rechtslage nach dem EStG 1972 hat der VwGH unter Verweis auf die oa Rsp zum EStG 1953 ausgesprochen, dass "triftige medizinische Gründe [...] höhere Aufwendungen als die von den Sozialversicherungsträgern finanzierten durchaus zwangsläufig erscheinen [lassen]." Konkret bejahte der VwGH mit dieser Begründung die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für eine Gebissanierung, die einer Verschlechterung der Kauleistung und in weiterer Folge einer vermehrten Belastung (Schädigung) des Verdauungstraktes vorbeugen sollte (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149).

In seinem Erkenntnis vom 13.5.1986, 85/14/0181, stellte der VwGH klar, dass "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 noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen darstellen, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen." Konkret qualifizierte der VwGH in diesem Zusammenhang Aufwendungen für die Entbindung in einer Privatklinik als nicht zwangsläufig, die vom Steuerpflichtigen weitgehend mit Bedenken der Ehegattin gegen die Entbindung in einem

anonymen Großstadtpital, dem Wunsch der Ehegattin nach einer Geburt möglichst ohne Wehen- und Schmerzmittel, dem weiteren Wunsch der Ehegattin, das Kind möglichst von Anfang an zu stillen und während des Krankenhausaufenthaltes in ihrem Zimmer unterzubringen, und schließlich auch dem Wunsch, der Steuerpflichtige solle bei der Geburt anwesend sein können, begründet wurden. Weiters war in der Berufung ausgeführt worden, die Ehegattin des Steuerpflichtigen habe von mehreren Frauen aus ihrem Bekanntenkreis gehört, dass die Betreuung durch Ärzte und Pflegepersonal bei der Entbindung in der allgemeinen Gebührenklasse (öffentlicher) Krankenhäuser zu wünschen übriglasse.

Im Hinblick auf die hier in Rede stehende Aufwendungen für eine medizinische Betreuung in einer Privatklinik müssen vor dem Hintergrund der oa Rsp des VwGH somit triftige medizinische Gründe vorliegen. Dies ergibt sich sowohl aus den oa Erkenntnissen zum EStG 1953 (VwGH 3.10.1960, ZI 168/58; VwGH 11.7.1961, ZI 531/59), wenn man die dort maßgeblichen Gründe betrachtet, als auch ausdrücklich aus den oa zum EStG 1972 ergangenen Erkenntnissen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; VwGH 13.5.1986, 85/14/0181).

Im Erkenntnis vom 15.12.2021 (VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010) hat der VwGH die Zwangsläufigkeit von Operationskosten in einer Privatklinik mit einer alternativen Operationsmethode anerkannt. Für den VwGH ergebe sich die Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit.

Zwar ist der belangten Behörde vor diesem Hintergrund insoweit zuzustimmen, als die Zwangsläufigkeit der in Rede stehenden Aufwendungen zu verneinen wäre, wenn diese lediglich auf bloße Wünsche und Vorstellungen des Beschwerdeführers über eine bestimmte medizinische Behandlung zurückzuführen wären.

Damit setzt sie sich aber nach Ansicht der Richterin über den Inhalt des vorgelegten Arztbriefes hinweg. Die Sehleistung des Bf. verschlechterte sich rasch, betrug nur noch 10 % und der Bf. war deshalb arbeitsunfähig (LKW-Fahrer). Nach Ansicht der Richterin ergibt sich daraus, dass hier die Wartezeit von einem Jahr in einem öffentlichen Krankenhaus zu lange war und triftige medizinische Gründe für eine rasche Operation gesprochen haben, und nicht lediglich bloße Wünsche und Vorstellungen des Beschwerdeführers. Eine Zwangsläufigkeit der gemachten Aufwendungen liegt somit vor.

Die außergewöhnlichen Belastungen sind somit in der beantragen Höhe von € 10.509,29 als Krankheitskosten zu berücksichtigen.

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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Linz, am 31. März 2022