

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Name des Richters*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 24. April 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind aus der Berechnung am Ende der Entscheidungsgründe unter dem Punkt „d. Berechnung der Steuer für 2018“ zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach der Steuerdatenbank des Finanzressorts „Jahresveranlagung Privat“ brachte ***Bf1*** (in der Folge als Beschwerdeführerin „Bf.“ bezeichnet) am 03. März 2019 ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 ein.

In dieser Erklärung machte sie unter der Kennzahl 455 als Versicherungsprämien für Personenversicherungen einen Betrag von € 3.161,53 als Sonderausgaben und unter der Kennzahl 730 als Krankheitskosten einen Betrag von € 5.628,81 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 27. März 2019 übermittelte die Bf. dem Finanzamt am 12. April 2019 eine Aufstellung betreffend ihre Krankheitskosten sowie die dazugehörenden Belege (insbesondere Zeitbestätigungen für die Inanspruchnahme ärztlicher Leistungen, Honorarnoten, Rechnung über eine Brille, Aufstellung der Medikamentenkosten) und hinsichtlich der Sonderausgaben eine Versicherungsbestätigung der UNIQA über den die Bf. betreffenden Prämienanteil einer Krankenversicherung sowie eine Versicherungsbestätigung der S-Versicherung über eine Unfallversicherung. In der Kostenaufstellung betreffend die außergewöhnlichen Belastungen war auch eine Aufstellung der gefahrenen Kilometer inkludiert, die die Bf. zu den Behandlungen gefahren wäre.

Das Finanzamt erließ am 24. April 2019 den Einkommensteuerbescheid 2018 und erkannte der Bf. die Prämien für Personenversicherungen (als „Topfsonderausgaben“) in der Höhe von € 730,00 und den Kirchenbeitrag von € 136,44 als Sonderausgaben zu, kürzte aber die außergewöhnlichen Belastungen auf einen Betrag von € 3.961,51.

Begründend führte das Finanzamt aus: „Die Kosten inklusive der Fahrtkosten für den Psychologen in ***Name Stadt*** konnten nicht anerkannt werden, da kein belegmäßiger Nachweis erfolgte. Die Brillenversicherung stellt keine außergewöhnliche Belastung dar und konnte daher nicht berücksichtigt werden. Die Fahrtkosten zu den Ärzten wurden in Höhe von € 1.253,03 (laut Routenplaner 2.983,4 km * € 0,42) anerkannt.“

Die seitens der Bf. steuerlich geltend gemachten Sonderausgaben sind sohin zwischen der Bf. und der belangten Behörde unstrittig.

Am 06. Mai 2019 brachte die Bf. eine Beschwerde ein, nahm die Streichung der Aufwendungen im Zusammenhang mit den Besuchen eines Psychologen und das Streichen der Kosten für eine Brillenversicherung zur Kenntnis, begehrte aber die Zuerkennung der Behandlungskosten und der Fahrtkosten zu den diversesten Ärzten gemäß ihrer Aufstellung als außergewöhnliche Belastung (insgesamt € 5.221,41).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. Oktober 2019 wies die belangte Behörde die Beschwerde der Bf. vom 06. Mai 2019 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 24. April 2019 als unbegründet ab.

Am 18. November 2019 brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein und verwies insbesondere auf ein Mail des BMF vom 27. April 2012, wonach die Kilometergelder für tatsächlich durchgeführte Fahrten zu Ärzten als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden könnten.

Mit Vorlagebericht vom 26. Februar 2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter dem Punkt „Stellungnahme“ das Nachstehende aus:

„Im Zuge der Vorlage der Beschwerde wurden die beantragten Kilometer nochmals anhand eines Routenplaners auf Schlüssigkeit überprüft.

Dabei fielen folgende Unstimmigkeiten auf:

- ***Bf1-Adr*** nach ***Adresse1*** (***Name Arzt1***) - je 109 km angegeben (laut Routenplaner 99,4 km) --> Auswirkung bei 14 Fahrten hin und retour: 134,4 km
- ***Bf1-Adr*** nach ***Adresse2*** (***Name Arzt2***) - zweimal 122 km und einmal 115 km angegeben (laut Routenplaner 109,4 km) --> Auswirkung gesamt hin und retour: 43,4 km
- ***Bf1-Adr*** nach ***Adresse3*** (***Name Arzt3***) - dreimal 57 km (davon einmal Mundhygienetermin, der nicht anerkannt werden kann) (laut Routenplaner 33,4 km) --> Auswirkung gesamt hin und retour: 47,2 km
- ***Bf1-Adr*** nach ***Adresse4*** (***Name Arzt4***) - einmal 131 km und einmal 120 km angegeben (laut Routenplaner 116,2 km) --> Auswirkung gesamt hin und retour: 18,6 km
- ***Bf1-Adr*** nach ***Adresse5*** (Physiotherapie) - 8 mal 36 km angegeben (laut Routenplaner 15 km) --> Auswirkung gesamt hin und retour: 168 km
- ***Bf1-Adr*** nach ***Adresse6*** (***Name Arzt6***) - 128 km angegeben (laut Routenplaner 112,8 km) --> Auswirkung gesamt hin und retour: 15,2 km
- ***Bf1-Adr*** nach ***Adresse7*** (***Name Arzt7***) - 120 km angegeben (laut Routenplaner 101,6 km) --> Auswirkung gesamt hin und retour: 18,4 km

Wie im Erstbescheid begründet, waren die Aufwendungen sowie Fahrtkosten zum Psychologen in ***Name Stadt*** zu streichen (4x 105 km).

Insofern blieben 3.454,6 km von den beantragten 4.283 km übrig. Im Erstbescheid wurden 3.845 km anerkannt.

Es erscheint schlüssig, dass durch den Verkehr nach ***Name Stadt*** nicht immer die kürzeste Route genommen werden kann. Die angegebenen Kilometer erscheinen allerdings auch bei lt. Routenplaner angebotenen Umfahrungen in aller Regel als zu hoch. Für die Fahrten von ***Wohnort Bf.*** nach ***Name Stadt3*** oder ***Name Stadt2*** können die angeblich gefahrenen Kilometer keinesfalls mit Staus begründet werden. Nachdem sich hier auch große Differenzen ergeben haben, ist nach Ansicht des Finanzamts in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die angegebenen Kilometer durchaus zu hoch angegeben wurden.

Nachdem im Erstbescheid noch mehr Kilometer anerkannt wurden, als sich nach der nun angestellten Berechnung ergeben würden, aber sicherlich für die Fahrten nach ***Name

Stadt*** nicht die kürzeste Strecke laut Routenplaner pauschal angesetzt werden kann, erscheint eine Erledigung im Sinne des Erstbescheids als vertretbarer Kompromiss. In diesem Sinne beantragt das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde.“

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 1005 zur Erledigung zugewiesen.

Am 18. März 2024 übermittelte der zuständige Richter des Bundesfinanzgerichts an die Bf. und an die belangte Behörde einen Beschluss mit nachstehendem Inhalt:

Die Beschwerdeführerin wird ersucht, binnen einer Frist von

4 Wochen

ab Einlangen dieses Beschlusses die nachstehenden Fragen zu beantworten und die angeführten Unterlagen vorzulegen.

Der belangten Behörde wird die Möglichkeit eingeräumt, zu den Ergänzungspunkten binnen einer Frist von

4 Wochen

ab Einlangen dieses Beschlusses zu den Ergänzungspunkten eine Stellungnahme abzugeben.

Ergänzungspunkte:

Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2018 u.a.

- Honorare an Wahlärzte und

- Kosten für Behandlungen in einem Privatkrankenhaus (über UNIQA-Selbstbehalt) steuerlich geltend gemacht

Im finanzbehördlichen Verfahren hat die Beschwerdeführerin in ihrer als „Berufung“ bezeichneten Beschwerde unter anderem ausgeführt, dass die Streichung der Fahrt- und Behandlungskosten im Zusammenhang mit der Konsolidierung eines Psychologen akzeptiert werde. Strittig waren daher zuletzt die Fahrtkosten für die in der Tabelle angeführten Kilometer:

[...]

1.) Die Beschwerdeführerin wird ersucht, triftige medizinische Gründe für die Inanspruchnahme von Wahlärzten bzw. eines Privatkrankenhauses anzuführen und dem Bundesfinanzgericht die entsprechenden Nachweise für diese triftigen medizinischen Gründe vorzulegen. Sollten Überweisungen von Kassen- zu Fachärzten vorgelegen haben, wird die Beschwerdeführerin ersucht, diese Überweisungen dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

2.) Für den Fall, dass die Beschwerdeführerin sich auch um die Behandlung bei Kassenärzten bzw. in öffentlichen Krankenhäusern bemüht haben sollte, wird die Beschwerdeführerin aufgefordert, Nachweise dafür vorzulegen, bei welchen Kassenärzten bzw. in welchen öffentlichen Krankenhäusern sie vorstellig geworden ist und welche Informationen sie hinsichtlich eines Behandlungs- bzw. Operationstermins erhalten hat.

Am 16. April übermittelt die Bf. dem Bundesfinanzgericht ein Mail mit folgendem Inhalt:

„Sehr geehrter Herr (...)!“

In Beantwortung Ihres Schreibens vom 18. März 2024 möchte ich die anstehenden Fragen aufklären.

Die Kilometeraufstellung weist tatsächlich einen Fehler auf, als ab 3.12.2018 die Eintragungen ***Name Krankenkasse*** ***PLZ*** mit 36 km getätigt wurden. Alle anderen Eintragungen von ***Name Stadt2*** sind mit 18 km richtig dargestellt. Ich nehme an, daß im Zuge der Aufstellung der Liste durch die Automatik im Programm sich dieser Fehler eingeschlichen hat.

Zu dem Thema Wahlärzte und Privatkrankenhaus möchte ich nur anführen, daß man ja eine freie Arztwahl hat und für ein Privatkrankenhaus eine teure Zusatzversicherung braucht. Ich möchte gar nicht näher darauf eingehen, denn daß die Wartezeiten bei einem Krankenkassenarzt sehr lang sind ist allgemein bekannt. Zum Privatkrankenhaus ist anzumerken, daß manche Ärzte eine Kassenordination betreiben, aber eine OP (Knieprothese) lieber in einem Privatkrankenhaus durchführen. Beispiel dafür ist ***Name Arzt1***, der in der Privatklinik ***Bezirk Privatklinik*** operiert und eine Kassenordination besitzt. Das müßte Ihnen aber bei Durchsicht der Liste aufgefallen sein, daß bei ***Name Arzt1*** keine Arztkosten angeführt sind.

Ich hoffe, daß Ihre Fragen nunmehr ausreichend geklärt sind und Sie den Akt Arbeitnehmerveranlagung 2018 6 Jahre später abschließen können.

Mit freundlichen Grüßen (...)"

Mit Mail des Bundesfinanzgerichts vom 18. April 2024 wurde die Stellungnahme der Bf. der belangten Behörde zur Wahrung des rechtlichen Gehörs übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die am ***TT. Monat*** 1943 geborene Bf. war im beschwerdegegenständlichen Jahr 2018 Pensionistin und nahm die Leistungen diverserter Ärzte in Anspruch. Für die Fahrten zu den

einzelnen Ärzten beehrte die Bf. an Fahrtkosten Kilometergelder für pauschal für diese Fahrten angesetzte Kilometer.

Die Aufstellung hinsichtlich der einzelnen Behandlungen und die angeblich gefahrenen Kilometer wurden nachträglich in eine Liste (möglicher Weise Excel) eingetragen, wobei für die Fahrten pauschale Kilometer angesetzt bzw. in diese Liste eingetragen worden sind.

Die Aufzeichnungen der Bf. enthalten weder Beginn und Ende der Fahrt in zeitlicher Hinsicht noch die Kilometerstände am Beginn und am Ende der jeweiligen Fahrt und es enthalten die Aufzeichnungen auch keine Informationen zu den gefahrenen Fahrtstrecken.

Betreffend die Behandlung in der Privatklinik ***Bezirk Privatklinik*** hat die Bf. triftige medizinische Gründe für die Inanspruchnahme dieser Privatklinik nicht nachgewiesen – die Verrechnung der Kosten für die Behandlung in der Privatklinik erfolgte über die UNIQA-Versicherung über den von der Bf. zu tragenden Selbstbehalt.

Triftige medizinische Gründe für die Inanspruchnahme von Wahlärzten hat die Bf. ebenfalls nicht nachgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Dass die Bf. Ärzte besucht hat, die Honorarnoten beglichen hat sowie Medikamentenkosten, die Kosten für eine Brille und den Selbstbehalt für orthopädische Maßeinlagen bezahlt hat, ergibt sich aus den von der Bf. vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig.

Dass die Fahraufstellung und die gefahrenen Kilometer nachträglich pauschal in eine Liste eingetragen wurden, ergibt sich aus der Stellungnahme der Bf. vom 16. April 2024, wonach sind im Zuge der (nachträglichen) Aufstellung der Liste durch die Automatik im Programm sich dieser Fehler eingeschlichen hat.

Dass in den Fahraufzeichnungen der Bf. Beginn und Ende der Fahrten in zeitlicher Hinsicht, die Kilometerstände am Beginn und am Ende der jeweiligen Fahrt und die gefahrene Strecke nicht enthalten, ergibt sich aus den von der Bf. vorgelegten Unterlagen.

Dass die Bf. triftige medizinische Gründe für die Inanspruchnahme von Wahlärzten und der Privatklinik ***Bezirk Privatklinik*** nicht nachgewiesen hat, ergibt sich aus dem Antwortschreiben der Bf. vom 16. April 2024.

3. Rechtliche Beurteilung

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

Strittig waren im finanzbehördlichen Verfahren die Höhe der als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigenden Fahrtkosten für die Fahrten der Bf. zu diversen Arztterminen. Darüber hinaus waren seitens des Bundesfinanzgerichtes auf Grund dessen, dass die Bf. triftige medizinische Gründe für die Inanspruchnahme von Wahlärzten einerseits und einer Privatklinik andererseits nicht nachgewiesen hat, auch die Krankheitskosten dem Grunde und der Höhe nach zu hinterfragen.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, sofern sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 34 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung 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.

(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%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe, den Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs. 3a, den Kindermehrbetrag gemäß § 33 Abs. 7 sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

(Anm.: Z 3 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.
5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Da die §§ 34f EStG 1988 Begünstigungsbestimmungen sind, obliegt die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Steuerpflichtigen. Ein Steuerpflichtiger, der abgabenrechtliche Begünstigungen (hier: außergewöhnliche Belastungen) in Anspruch nehmen möchte, hat selbst einwandfrei und „unter Ausschluss jeden Zweifels“ das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191); es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen und die entsprechenden Nachweise vorzulegen (VwGH 26.03.2003, 98/13/0072; vgl. Peyerl in Jakom, EStG, 16. Aufl., § 34, Rz 9).

Nach ständiger Rechtsprechung (Jakom/Peyerl, EStG, 14.A, Rz 90 zu § 34, "Krankheitskosten" mit Judikaturhinweisen) erwachsen Krankheitskosten, welche die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, nur dann zwangsläufig, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen anfallen. Auch diesbezüglich trifft den Antragsteller die Behauptungs- und Beweislast (aaO, Rz 9 zu § 34 mit Judikaturhinweisen). Bloße Wünsche, Vorstellungen und allgemein gehaltene Befürchtungen (laut Stellungnahme der Bf. vom 16.

April 2024: „allgemein bekannte“ lange Wartezeiten auf einen Termin bei einem Kassenarzt, der die Bf. behandelnde Arzt führt die Operation „lieber“ in einer Privatklinik durch) reichen für die Rechtfertigung triftiger medizinischer Gründe nicht aus. Die subjektive Sicht und der subjektive Leidensdruck der Beschwerdeführerin mögen in eine medizinische Fachbeurteilung einfließen, können eine solche aber nicht ersetzen.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen insofern zwangsläufig erwachsen, als es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. z.B. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136, zum Erfordernis eines „vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens“ betreffend Aufwendungen für ein Fitnessstudio). Ansonsten sind auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, nur dann als zwangsläufig erwachsen zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. z.B. VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064). Krankheitskosten können sohin nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß der Vorbeugung von Krankheiten dienen; die Kosten der ohne eine konkrete ärztliche Verordnung eingenommenen Vitaminpräparate und Nahrungsergänzungsmittel bilden beispielsweise keine außergewöhnliche Belastung (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254 und 0255). Diese triftigen medizinischen Gründe müssen 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).

a.) Kosten einer Mundhygiene (Honorarnote vom 05.10.2018):

Bei den Kosten für eine Mundhygiene handelt es sich um eine vorbeugende Maßnahme und nicht um eine Heilbehandlung, weswegen die Kosten aus der Honorarnote und die Fahrtkosten zu dieser Mundhygiene schon dem Grunde nach nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind.

b.) Wahlarztkosten:

Der Bf. ist zwar zuzugestehen, dass es in Österreich eine freie Arztwahl gibt, von der Frage der freien Arztwahl ist aber jene zu unterscheiden, ob die Kosten oder ein Teil davon auf die Allgemeinheit durch Geltendmachen von außergewöhnlichen Belastungen überwält werden können. Auch Krankheitskosten müssen die in § 34 EStG 1988 normierten Voraussetzungen erfüllen, nämlich außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (siehe auch VwGH 5.06.2003, 99/15/0111). Fehlt auch nur eine dieser Voraussetzungen ist eine Aufwendung nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Das mit höheren Kosten verbundene In-Anspruch-Nehmen eines

Privatspitals oder eines Wahlarztes kann nur dann zu außergewöhnlichen Belastungen führen, wenn triftige medizinische Gründe für diese Konsolidierung vorliegen.

Die Bf. wurde seitens des Bundesfinanzgerichts aufgefordert, triftige medizinische Gründe für die Inanspruchnahme von Wahlärzten bzw. eines Privatkrankenhauses anzuführen und dem Bundesfinanzgericht die entsprechenden Nachweise für diese triftigen medizinischen Gründe vorzulegen (vgl. VwGH vom 13.3.2023, Ra 2020/13/0057). Derartige Nachweise wurden nicht vorgelegt. Die von der Bf. in der Stellungnahme vom 16. April 2024 angeführte „allgemein bekannte“ lange Wartezeiten auf einen Termin bei einem Kassenarzt oder der Umstand, dass der die Bf. behandelnde Arzt eine Operation „lieber“ in einer Privatklinik durchführen will, sind keine triftigen medizinischen Gründe, eine Behandlung in einer Privatklinik oder bei einem Wahlarzt durchführen zu lassen.

Der Umstand, dass ein die Bf. behandelnder Arzt in diesem Krankenhaus Operationen durchführt, ist ebenfalls kein triftiger medizinischer Grund, eine Behandlung in einer Privatklinik durchführen zu lassen. Die Bf. hat sich – unter Zugrundelegung ihres Antwortschreibens vom 16. April 2024 - nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes nicht um eine Behandlung in einer „Kassenarztpraxis“ oder in einem öffentlichen Krankenhaus bemüht und konnte aus diesem Grund die vom Bundesfinanzgericht abverlangten Unterlagen zu den triftigen medizinischen Gründen für die Behandlungen bei einem Wahlarzt oder einer Privatklinik nicht vorlegen. Die fehlenden triftigen medizinischen Gründe einerseits und der Umstand, dass sich der Bf. gar nicht um eine Behandlung in einer Ordination eines „Kassenarztes“ oder in einem Krankenhaus nach der allgemeinen Gebührenklasse bemüht hat andererseits, bedingen, dass die Mehrkosten aus den Behandlungen bei Privatärzten einerseits und in einem Privatkrankenhaus andererseits nicht als außergewöhnliche Belastungen absetzbar sind.

Nachdem bei der Bf. keine triftigen medizinischen Gründe für die Inanspruchnahme von Wahlärzten oder eines Privatkrankenhauses vorgelegen haben und sich die Bf. nicht einmal um Behandlungen bei „Kassenärzten“ bzw. in der allgemeinen Gebührenklasse bzw. in einem öffentlichen Krankenhaus bemüht hat, war der angefochtene Bescheid in diesem Punkt zum Nachteil der Bf. abzuändern und die Wahlarzthonorare einerseits sowie der Selbstbehalt für eine Behandlung der Bf. in einer Privatklinik andererseits nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Anzuerkennen waren daher die Kosten für eine Brille (€ 7,50), die Kosten für orthopädische Maßeinlagen (€ 34,20), die Kosten für Injektionen, da die Kosten für den Impfstoff auch in Wahlarztpraxen anfallen (€ 780,00) und die Kosten für das Ambulatorium ***Bezirk Privatklinik*** (€ 9,30).

Von den „Krankheitskosten“ konnten daher € 831,00 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

c.) Fahrtkosten:

Zu den Fahrtkosten ist festzuhalten, dass Fahrten zu ärztlichen Behandlungen zu außergewöhnliche Belastungen führen können. Derartige Fahrtkosten sind aber nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn diese Fahrten ausschließlich mit ärztlichen Behandlungen, Therapien oder Krankenhausbesuchen im Zusammenhang stehen. Fahrtkosten, die im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten, Brillen, Einlegesohlen, Fahrten zum Optiker usw. anfallen, sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden. Ausgenommen davon sind – wie oben ausgeführt – andere Fahrten z.B. zu Ärzten oder Physiotherapien (UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08-RS5; BFG vom 17.04.2015, RV/2101415/2014; UFSW vom 23.08.2012, RV/0890-W/12; UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08).

Jene Fahrten, die die Bf. im Zusammenhang mit einer Therapie bzw. einer Behandlung unternommen hat, sind seitens der belangten Behörde dem Grunde nach bereits zuerkannt worden, wobei die belangte Behörde aber zu Recht hinterfragt hat, ob diese Fahrtkosten zur Therapie/Behandlung auch der Höhe nach zwangsläufig erwachsen sind. Thema für die belangte Behörde waren insbesondere, ob die Bf. bei der Verrechnung der Kilometer privat veranlasste Umwege gefahren ist.

Zu den als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend gemachten Fahrtkosten hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit verrechneten Kilometergeldern für Fahrten zu Kursen, deren Kosten dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen absetzbar waren, ausgesprochen, dass das Merkmal der Zwangsläufigkeit für Fahrtaufwendungen auch der Höhe nach gegeben sein muss. Für den VwGH waren in diesem Revisionsverfahren sogar die verrechneten Kilometergelder der Höhe nach als nicht zwangsläufig angefallen anzusehen (VwGH vom 18.12.2017, Ra 2017/15/0016).

Die Kosten für die Fahrten zu Ärzten betrugen nach der der Bf. im Beschluss des Bundesfinanzgerichts übermittelten Aufstellung für 3.845 km an Kilometergeld € 1.614,90 und sind diese Kilometergelder schon per se der Höhe nach als nicht zwangsläufig angefallen anzusehen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind Fahrtaufzeichnungen zeitnah, vollständig, übersichtlich, fortlaufend und wahrheitsgemäß zu führen (vgl. Doralt, EStG13, § 16 Tz 220; VwGH 16.09.1970, 373/70). Ordnungsgemäß geführte Fahrtaufzeichnungen haben daher zumindest zu enthalten: Datum der Fahrt, Uhrzeiten am Beginn und am Ende der Fahrt, Kilometerstand am Beginn und am Ende der Fahrt, gefahrene Kilometer Fahrtstrecke und Zweck der Fahrt.

Schon die belangte Behörde hat in ihrem Vorlagebericht auf die Differenzen zwischen den seitens der Bf. verzeichneten Kilometer und den Kilometern laut Routenplaner hingewiesen. Die Bf. hat im finanzbehördlichen Verfahren diesbezüglich lediglich darauf verwiesen, dass diese die Kilometerstände laut Autotacho verzeichnet habe und hat die Bf. darüber hinaus auf ein Mail des BMF vom 27. April 2012 verwiesen, wonach die Kilometergelder für tatsächlich durchgeführte Fahrten zu Ärzten als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden könnten.

Die Fahrtaufzeichnungen der Bf. enthalten – wie oben ausgeführt - weder Beginn und Ende der Fahrt in zeitlicher Hinsicht noch die Kilometerstände am Beginn und am Ende der jeweiligen Fahrt und es enthalten die Aufzeichnungen auch keine Informationen zu der gefahrenen Fahrtstrecke. Es wurden je Ziel nur eine vermeintlich mit dem Auto gefahrene Anzahl an Kilometern angeführt und diese Kilometer mit dem Kilometergeld von € 0,42 multipliziert. Darüber hinaus hat die Bf. selbst in ihrer Stellungnahme vom 16. April 2024 eingestanden, in ihrer Aufstellung bei den Fahrten zur ***Name Krankenkasse*** anstelle von insgesamt 18 Kilometer je Fahrt unrichtiger Weise 36 Kilometer je Fahrt verzeichnet zu haben – dieser Fehler habe sich im Zuge der Aufstellung der Liste durch eine Automatik im Programm eingeschlichen.

Auch ist aus einem seitens der Bf. vorgelegten Kontoauszug ersichtlich, dass von diesem Konto Anfang Oktober 2018 ein Betrag für ein „ÖBB-Ticket ***Wohnort Bf.*** ***PLZ2*** 040“ abgebucht worden ist. Es existiert zwischen dem Wohnort der Bf. in ***Wohnort Bf.*** und ***Name Stadt*** eine direkte Zugverbindung (sowohl zum Bahnhof ***Name Bahnhof1*** als auch zum ***Name Bahnhof2***) und es existiert auch eine direkte Zugverbindung zwischen ***Wohnort Bf.*** und ***Name Stadt2*** sowie eine Busverbindung zwischen ***Wohnort Bf.*** und ***Name Stadt3***.

Bei der von der Bf. vorgelegten Liste handelt es sich unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen sohin um keine ordnungsgemäß geführten Fahrtaufzeichnungen, die der Ermittlung der Kosten für die Fahrten zu Ärzten und deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung hätten zu Grunde gelegt werden können, weswegen die Fahrtkosten der Bf. für Ihre Fahrten zu den Behandlungsterminen durch das Bundesfinanzgericht im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO zu ermitteln waren.

Der Schätzung der als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Fahrtkosten zu den Behandlungen werden die Preise für öffentliche Verkehrsmittel zu Grunde gelegt, wobei (für das Jahr 2018)

- für eine Fahrt von ***Wohnort Bf.*** nach ***Name Stadt*** und retour € 17,60
- für eine Fahrt von ***Wohnort Bf.*** nach ***Name Stadt2*** und retour € 4,40 und

- für eine Fahrt von ***Wohnort Bf.*** nach ***Name Stadt3*** und retour mit dem Bus € 16,00

im Schätzungsweg angesetzt werden. Ermäßigungen für Senioren wurden bei dieser Schätzung (obgleich die Bf. zweifellos eine Seniorenermäßigung hätte in Anspruch nehmen können oder bei Fahrten mit den ÖBB möglicher Weise auch tatsächlich in Anspruch genommen hat) zum Vorteil der Bf. nicht berücksichtigt.

Zu dem seitens der Bf. ins Treffen geführte Mail des BMF vom 27. April 2012, wonach die Kilometergelder für tatsächlich durchgeführte Fahrten zu Ärzten als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden könnten, ist festzuhalten, dass ein Mail des BMF keine für das Bundesfinanzgericht maßgebliche Rechtsquellen darstellt.

Für die von der Bf. durchgeführten Fahrten errechnen sich daher im Schätzungsweg (§ 184 BAO) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigende Fahrtkosten in der Gesamthöhe von € 604,00.

d.) Berechnung der Steuer für 2018

Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen berechnet sich die Einkommensteuer der Bf. für 2018 wie folgt:

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Übermittelte Lohnzettel laut Anhang

Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	19.259,01 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	19.259,01 €
---	--------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen,

Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben)	- 730,00 €
--	------------

Kirchenbeitrag	- 136,44 €
----------------------	------------

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§34 (4) EStG 1988)	- 1.435,00 €
---	--------------

Selbstbehalt	1.435,00€
--------------------	-----------

Einkommen	18.392,57 €
------------------------	--------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

0 % für die ersten 11.000,00	0,00 €
25 % für die nächsten 7.000,00	1.750,00 €
35 % für die restlichen 392,57	137,40 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.887,40 €
Pensionistenabsetzbetrag	- 287,05 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.600,35 €
--	-------------------

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:

0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 2.589,84	155,39 €

Einkommensteuer.....	1.755,74 €
-----------------------------	-------------------

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 1.829,76 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,02 €

Festgesetzte Einkommensteuer	- 74,00 €
Bislang festgesetzte Einkommensteuer	- 564,00 €

Abgabennachforderung	490,00 €
-----------------------------------	-----------------

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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat – wie oben dargelegt - wiederholt ausgesprochen, dass Kosten für Behandlungen bei Wahlärzten oder in Privatkliniken nur bei triftigen medizinischen Gründen zu außergewöhnlichen Belastungen führen und ist das Bundesfinanzgericht von dieser Judikatur nicht abgewichen.

Dass Fahrtkosten im Zusammenhang mit außergewöhnlichen Belastungen auch der Höhe nach außergewöhnlich sein müssen hat der Verwaltungsgerichtshof – wie oben ausgeführt –

ebenfalls judiziert und ist das Bundesfinanzgericht auch von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen.

Da das Bundesfinanzgericht von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen ist, lag gegenständlich keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weswegen die ordentliche Revision als nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 22. April 2024