

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Richter1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18. September 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. September 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (BF) ist beim Finanzamt Österreich (belangte Behörde) unter der Steuernummer ***BF1StNr1*** veranlagt.

Am 28.3.2023 brachte die BF die Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2022 ein. Hierin machte sie als außergewöhnliche Belastungen Krankheitskosten iHv insgesamt € 8.166,00 geltend.

Am 28.3.2023 ersuchte die belangte Behörde um Ergänzung, insbesondere eine detaillierte Kostenaufstellung zu den beantragten Krankheitskosten.

Mit Schreiben vom 30.3.2023, bei der belangten Behörde eingelangt am 31.3.2023, schlüsselte die BF die Kosten detailliert auf und übermittelte entsprechende Rechnungen, Honorarnoten und Kontenauszüge. Nach Abzug der Erstattung durch die ÖGK seien ihr Kosten für Ärzte, Aufenthalte in einer Privatklinik und Physiotherapie im Ausmaß von € 8.033,32 verblieben. Daneben seien Ihr Kosten für Medikamente von € 73,95 angefallen.

Am 12.9.2023 erließ die belangte Behörde den gegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2022. Hierin wurden, abweichend von der Einkommensteuererklärung, außergewöhnliche Belastungen lediglich iHv € 956,72 anerkannt, von denen jedoch nach § 34 Abs 4 EStG ein Selbstbehalt in der gleichen Höhe abgezogen wurde. Begründend wurde ausgeführt, der Wunsch, vom Arzt des Vertrauens operiert zu werden, sei zwar verständlich, jedoch seien die damit verbundenen erhöhten Kosten nicht als zwangsläufig iSd § 34 EStG anzusehen, weshalb die Kosten für die Aufenthalte in der Privatklinik nicht anerkannt werden könnten.

Mit Schreiben vom 17.9.2023, eingelangt bei der belangten Behörde am 18.9.2023, erhob die BF dagegen fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde. Hierin schilderte sie ihre gesundheitlichen Probleme am rechten Vorfuß. *Dieser sei bereits 2016 und 2020 im ***LKH1*** operiert worden, wodurch jedoch keine Besserung der Beschwerden eingetreten sei. Die BF habe daher ihr Vertrauen in die dortigen Ärzte verloren und sich an einen Spezialisten in ***Ort2*** gewandt. Dieser habe zu einer 3. OP geraten, die im Jänner 2022 durchgeführt worden sei, jedoch auch nicht die gewünschte Besserung gebracht habe, weshalb im September 2022 letztendlich eine vierte OP durchgeführt worden sei. Sie habe kein Vertrauen mehr in die bisherigen Ärzte gehabt. Es habe sich nicht um bloße Wünsche und Vorstellungen gehandelt, sondern seien diese OPs notwendig gewesen, um einigermaßen schmerzfrei gehen zu können. Dies sei aber auch aktuell lediglich mit Spezialschuhen, die von der ÖGK übernommen würden, möglich.* Zu dieser Beschwerde wurden Arztbriefe und Entlassungsbriefe übermittelt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.11.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab, mit der Begründung, ein mangelndes Vertrauen in die bisher behandelnden Ärzte begründe keinen medizinisch triftigen Grund.

Mit Schreiben vom 11.12.2023 beantragte die BF fristgerecht die Vorlage an das Bundesfinanzgericht (BFG).

Mit Vorhalt vom 6.3.2024 stellte das BFG der BF ergänzende Fragen, insbesondere zur Abklärung der Zwangsläufigkeit und zur Kostenerstattung durch die ÖGK.

Im Schreiben vom 2.4.2024 führte die BF dazu aus, ****Privatarzt1*** sei ihr durch einen Bekannten empfohlen worden, der bei ihm mit Erfolg behandelt worden sei. Erst nach der zweiten, nicht erfolgreichen OP, habe sie sich auf die Suche nach einem Spezialisten begeben. Zunächst habe sie mit ihrem Orthopäden in ***Ort1*** gesprochen, warum die OP Metatarsalgie II-IV nicht, wie von ihm vorgeschlagen, mit der zweiten OP durchgeführt worden sei. Sie habe auch nochmals mit ***Arzt2*** gesprochen, der eine Schmerztherapie vorgeschlagen habe, jedoch sei der Termin und eine Aussicht auf Erfolg nicht absehbar gewesen, da aufgrund der Pandemie große Rückstände bestanden hätten. Die BF habe auch versucht, bei ***Arzt3*** im ***UKH1***, einen OP-Termin zu bekommen, diese seien jedoch aufgrund der Pandemie nur an Notfälle vergeben worden. Der mit der ÖGK verrechenbare*

*Kostenanteil sei direkt zwischen Klinik und ÖGK verrechnet worden. Der in den Rechnungen der Privatklinik ***Privatklinik1*** vom 31.1.2022 und 29.9.2022 mit „Aufzahlung Sonderklasse“ bezeichnete Betrag von je € 571,14 falle für Aufenthalt und Vollverpflegung für Selbstzahler an. Die BF habe keine Sonderklasse beantragt und sei in einem normalen Zweibettzimmer untergebracht gewesen. Sie habe sich nicht aus Bequemlichkeit an die Spezialisten gewandt, sondern aufgrund der Erfolglosigkeit der ersten beiden OPs. Da die meisten Spezialisten jedoch nur über eine Privatordination zu kontaktieren seien, habe sie den Weg über das Privatkrankenhaus als notwendig erachtet.*

Mit diesem Schreiben wurde ein Leistungsblatt der ÖGK für 2022, ein Kostenvoranschlag der Privatklinik ***Privatklinik1*** vom 17.8.2022, Arztbriefe und Befundberichte übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Die BF unterzog sich im Jahr 2016 einer Hallux-Operation, die im ***LKH1*** durchgeführt wurde. Auch nach dieser OP hatte die BF noch Probleme am rechten Fuß, die ihre Ursache in einer Großzehengrundgelenksarthrose und Krallenzehe II + III hatten. Aus diesem Grund riet ihr ***Arzt2***, Facharzt für Orthopädie und orthopädische Chirurgie, am 10.10.2019 zur Durchführung einer Großzehengrundgelenksarthrodese und einer Metatarsale II + III. (Befund ***Arzt2*** vom 10.10.2019)

Am 4.2.2020 wurde die Großzehengrundgelenksarthrodese im ***LKH1***, durchgeführt. (Entlassungsbrief vom 7.2.2020)

Aufgrund weiterhin bestehender Schmerzen ließ sich die BF am 10.9.2021 durch ***Ärztin4***, Fachärztin für Neurologie, untersuchen. Diese vermutete eine beginnende Polyneuropathie, konnte jedoch noch keine klare Ursache der Symptome feststellen. Sie empfahl einen Therapieversuch mit Medikamenten. (Befundbericht ***Ärztin4*** vom 10.9.2021)

Es bestanden bei der Verwendung von Alltagsschuhen weiterhin belastungsbedingte Schmerzen im rechten Vorfuß. Bei der Verwendung von weichem Schuhwerk hatte die BF jedoch keine Schmerzen. Die BF wandte sich erneut an ***Arzt2***. Dieser stellte im Rahmen einer Untersuchung am 25.11.2021 eine Transfermetatarsalgie bei Spreizfuß fest. ***Arzt2*** empfahl eine Infiltration mit Kortison und eine nachfolgende Evaluierung der OP-Notwendigkeit. (Befund ***Arzt2*** vom 25.11.2021)

Am 7.12.2021 wandte sich die BF zudem an ***Privatarzt1***, Facharzt für Orthopädie und Orthopädische Chirurgie. Auch dieser stellte eine Matatarsalgie fest und schlug zunächst eine konservative Therapie, insbesondere die Anpassung der Schuheinlagen, und – für den Fall der

Nichtbesserung – eine OP vor. Durch die Schuheinlagen trat zwar eine Schmerzlinderung ein, die BF wollte dennoch die OP durchführen. Sie wurde daher am 21.1.2022 in der Privatklinik ***Privatklinik1*** operiert und war von 21.1.2022 – 23.1.2022 dort stationär aufgenommen. (Arztbrief ***Privatarzt1*** vom 30.6.2022)

Die Schmerzen der Metatarsale II – IV waren dadurch gebessert, allerdings bestanden weiterhin Schmerzen, die vom Inter-Phalangeal Gelenk herrührten. Zur Behandlung dieser Schmerzen gab es neben der operativen Möglichkeit der Versteifung des betroffenen Gelenkes auch konservative Behandlungsmöglichkeiten. (Arztbrief ***Privatarzt1*** vom 30.6.2022)

Nach diversen konservativen Behandlungsversuchen, insbesondere Physiotherapie und Injektionen, die keinen Erfolg brachten, wurde am 19.9.2022 erneut eine Operation am rechten Vorfuß durchgeführt, bei dem die alten Implantate entfernt und die Großzehe gehoben wurde. (glaubhafte Stellungnahme der BF in der Beschwerde vom 18.9.2023) Diese OP wurde wiederum von ***Privatarzt1*** in der Privatklinik ***Privatklinik1*** durchgeführt und die BF war von 19.9.2022 – 21.9.2022 dort stationär aufgenommen. (Rechnung der Privatklinik ***Privatklinik1*** vom 29.9.2022)

In Zusammenhang mit der Behandlung der beschriebenen Schmerzen sind der BF am 7.12.2021 Kosten für die Untersuchung bei ***Privatarzt1*** iHv € 150,00 angefallen, von denen ihr € 34 von der ÖGK rückerstattet wurden. Im Jahr 2022 sind ihr folgende Kosten angefallen (OZ 7):

Bezeichnung	Datum	Kosten	Erstattung ÖGK
Privatarzt1 OP	27.1.2022	€ 1.641,00	
Privatklinik ***Privatklinik1***	31.1.2022	€ 2.395,46	
Lymphdrainage	3.3.2022	€ 240,00	€ 227,28
Lymphdrainage	3.3.2022	€ 120,00	
Physiotherapie	25.4.2022	€ 335,00	
Privatarzt1	7.4.2022	€ 275,00	€ 217,20
Privatarzt1	7.7.2022	€ 320,00	€ 78,75
Privatklinik ***Privatklinik1*** und ***Privatarzt1*** OP (Anzahlung)	16.9.2022	€ 1.500,00	
Privatklinik ***Privatklinik1*** und	29.9.2022	€ 1.669,09	

Privatarzt1 OP			
Privatarzt1	8.11.2022	€ 180,00	€ 180,00
Div. Medikamente in Apotheke	Jänner 2022	€ 73,95	
Gesamt		€ 8.749,50	703,23

Die Wartezeit auf einen OP-Termin in einem öffentlichen Krankenhaus ist tendenziell länger als in einer Privatklinik. (Thomas Czypionka, Markus Kraus, Gerald Röhring – *Wartezeiten auf Elektivoperationen – Neues zur Frage der Transparenz in Health System Watch II*/Oktober 2013 - <https://irihs.ihs.ac.at/id/eprint/3141>)

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist grundsätzlich unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere den in Klammer angeführten Aktenteilen.

3. Rechtliche Beurteilung

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

Strittig ist im Wesentlichen die Frage, ob sämtliche von der BF geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 zu beurteilen sind.

Nach § 34 Abs 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Eine solche Belastung muss folgende Voraussetzungen (kumulativ) 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.

zur Außergewöhnlichkeit:

Nach § 34 Abs 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die

der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Im gegenständlichen Fall werden Kosten für die Behandlung diverser Krankheiten geltend gemacht. Diese sind grundsätzlich als außergewöhnlich anzusehen, da eine Krankheit einen regelwidrigen Körperzustand darstellt, und ein im Vergleich zu gesunden Personen damit in Zusammenhang stehender Mehraufwand für Medikamente, Heilbehandlungen, etc. notwendig ist.

zur Zwangsläufigkeit:

Nach § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist. (VwGH vom 7.9.2022, Ra 2021/13/0157, ua.)

Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss auch der Höhe nach gegeben sein. (VwGH 22.2.2023, Ro 2021/15/0005)

Im Rahmen der Krankenbehandlung ist das Recht auf freie Arztwahl grundsätzlich anzuerkennen. Liegen triftige medizinische Gründe vor, sind auch höhere Aufwendungen als die von der Sozialversicherung finanzierten, als zwangsläufig zu beurteilen. (VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062, ua.)

Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten der Betroffenen reichen nicht, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. (VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064, ua.)

Bei der Angemessenheitsprüfung ist nicht nach den subjektiven Vorstellungen des Abgabepflichtigen, sondern allein nach objektiven Umständen zu beurteilen, inwieweit eine Aufwendung notwendig und angemessen ist. (VwGH 14.1.1992, 91/14/0243, ua.)

Freiwillig getätigte Aufwendungen können nach § 34 EStG keine Berücksichtigung finden. (VwGH 18.9.2013, 2011/13/0029)

Die Beweislast dafür trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann. (VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159, ua.)

Hätte sich die BF in einem öffentlichen Krankenhaus operieren lassen, wären ihr dafür grundsätzlich keine Kosten angefallen. Die Möglichkeit einer Operation in einem öffentlichen Krankenhaus wäre ihr offen gestanden, jedoch wäre mit einer längeren Wartezeit zu rechnen gewesen. Es ist daher zu beurteilen, ob aus objektiven Gesichtspunkten triftige medizinische Gründe vorgelegen haben, aufgrund derer die BF die gegenständlichen OPs auf privatem Wege durchführen lassen musste. Bei der Beurteilung, ob solche Gründe vorlagen, ist zu beachten, dass die Krankheit, aufgrund derer man eine OP durchführen möchte, naturgemäß bis zur tatsächlichen Operation weiterbesteht, weshalb jedermann möglichst schnell operiert werden möchte, was aus Kapazitätsgründen unmöglich ist. Die Mehrkosten für eine erwartete schnellere Durchführung einer Operation in einer Privatklinik können daher nur in Ausnahmefällen –insbesondere, wenn durch das längere Zuwarten der Eintritt zusätzlicher gesundheitlicher Probleme zu befürchten ist – zur außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG führen können, da ansonsten jede in einer Privatklinik aus medizinischen Gründen durchgeführte Operation zu außergewöhnlichen Belastungen, und somit zusätzlichen Kosten für die öffentliche Hand, führen würden.

Es ist nachvollziehbar, dass die BF danach trachtete, den Schmerz möglichst schnell zu beenden und daher die Operationen so schnell wie möglich durchführen wollte. Objektiv ist jedoch kein medizinisch indizierter Grund zur Eile ersichtlich, was sich daraus ergibt, dass der BF von sämtlichen behandelnden Ärzten geraten wurde, zunächst eine konservative Therapie abzuklären und lediglich in einem zweiten Schritt eine OP durchzuführen. Auch vonseiten des ***UKH1*** wurde der BF gegenüber kommuniziert, dass es sich bei ihrem Fall um keinen Notfall handelt. Durch das Zuwarten auf einen Termin in einem öffentlichen Krankenhaus wären keine gesundheitlichen Nachteile, insbesondere keine zusätzlichen Schäden, eingetreten. In der Wartezeit hätte die BF – wie bereits zuvor – die Schmerzen durch Fortführung der grundsätzlich funktionierenden, konservativen Methoden, insbesondere die Verwendung von weichem Schuhwerk und entsprechenden Einlagen, lindern können.

Es ist auch nachvollziehbar, dass nach zwei erfolglosen OPs das Vertrauen in die Ärzteschaft des ***LKH1*** erschüttert war, allerdings gibt es auch an anderen öffentlichen Kliniken, insbesondere dem ***LKH2***, entsprechende „Spezialisten“, nämlich Fachärzte für Orthopädie. Da die BF sich ohnehin in ***Ort2*** operieren lassen wollte, wäre es naheliegend gewesen, die OP im dortigen öffentlichen LKH durchführen zu lassen.

Zusammengefasst lagen keine triftigen medizinischen Gründe vor, die die Zwangsläufigkeit der OP in einem Privatklinikum, anstatt einem öffentlichen Krankenhaus, begründen würden, weshalb die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Kosten nicht als außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 zu qualifizieren waren und spruchgemäß zu entscheiden 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.

Der Fall konnte aufgrund des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalts unter Heranziehung der vorhandenen, einheitlichen Rechtsprechung des VwGH gelöst werden, weshalb die ordentliche Revision als unzulässig zu erklären war.

Graz, am 15. Mai 2024