

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. Juni 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. Mai 2023 betreffend Einkommensteuer 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird 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

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Am 28.5.2023 reichte der Beschwerdeführer (Bf.) über FinanzOnline seine Einkommensteuererklärung für 2022 ein. Darin machte er **545,00 €** an außergewöhnlichen Belastungen für seine in diesem Jahr geborene Tochter geltend. Noch am selben Tag reichte er über FinanzOnline ein „sonstiges Anbringen“ ein, in welchem er der Abgabenbehörde mitteilte, dass ihm aufgefallen sei, dass er noch Eingaben vergessen habe und um Zurückstellung der Erklärung zur Weiterbearbeitung durch den Bf. ersuchte.

Mit dem nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2022 vom 30.5.2023 führte die belangte Behörde eine erklärungskonforme Veranlagung durch, ohne jedoch das sonstige Anbringen des Bf. zu berücksichtigen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. am 4.6.2023 über FinanzOnline fristgerecht Beschwerde. Darin führte er aus, im angefochtenen Bescheid seien außergewöhnliche Belastungen wegen einer Bandscheiben-Operation (in einer privaten Krankenanstalt) nicht berücksichtigt worden. Der Beschwerde legte der Bf. drei Rechnungen bei, nämlich über Aufzahlungskosten für die Sonderklasse in Höhe von 5.194,79 €, Arzthonorare in Höhe von 4.212,52 € und Kosten eines

COVID-19-Tests in Höhe von 90,00 €; insgesamt sohin **9.497,31 €** an Kosten, welche der Bf. als weitere außergewöhnliche Belastungen geltend macht.

Mit Vorhalt vom 14.7.2023 ersuchte die belangte Behörde den Bf. um eine ärztliche Bestätigung, aus der die dringliche medizinische Notwendigkeit der Behandlung im Privatkrankenhaus hervorgeht, sowie um Nachweise über allfällige Kostenersätze von der gesetzlichen oder einer freiwilligen Krankenversicherung.

Mit Eingabe vom 31.7.2023 übermittelte der Bf. den Entlassungsbrief vom 20.1.2022 sowie Korrespondenz mit der Österreichischen Gesundheitskasse und der privaten Unfallversicherung des Bf., aus welcher hervorgeht, dass von deren Seite keine Kostenersätze geleistet wurden. Hinsichtlich der angeforderten Bestätigung der medizinischen Notwendigkeit ersuchte der Bf. zwar ohne Nennung eines konkreten Datums um Fristverlängerung, welche aber aufgrund des Zusammenhangs nur als Verlängerung bis längstens Ende August 2023 verstanden werden kann.

Am 27.9.2023 reichte der Bf. über FinanzOnline unter Nutzung der Funktion „Nachreichung von Unterlagen zur Jahreserklärung“ eine Darstellung des ambulanten Untersuchungsverlaufs der Privatklinik vom 19.9.2023 nach, in welcher auch ausgeführt wird, dass dem Bf. die zeitnahe Operation empfohlen wurde und die Operation „zur schnellstmöglichen sozialen und beruflichen Rekonvaleszenz“ aufgrund COVID-bedingter Ausfälle von OP-Kapazitäten und langen Wartezeiten nicht im öffentlichen Gesundheitssystem erfolgte.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9.11.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde mit der Begründung ab, die angeforderte ärztliche Bestätigung sei bislang nicht eingereicht worden, weshalb der Beschwerde nicht stattgegeben werden könne. Die Nachreichung vom 27.9.2023 wurde dabei offensichtlich übersehen, da die Behörde diese nicht erwähnte.

Mit rechtzeitigem Vorlageantrag vom 8.12.2023 begehrte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Begründend führt er darin im Wesentlichen aus, die medizinische Notwendigkeit der Operation sei durch den ambulanten Untersuchungsverlauf vom 19.9.2023 nachgewiesen worden. Eine längere Wartezeit hätte zudem seine Arbeitsunfähigkeit verlängert, was zu finanziellen Nachteilen geführt hätte.

Am 14.6.2024 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Akt und Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde ergänzend zusammengefasst aus, der Bf. habe nicht nachgewiesen, dass die Operation in einer Privatklinik aus triftigen medizinischen Gründen notwendig gewesen sei, obwohl ihn diesbezüglich die Beweislast treffe. Bloße Wünsche, Vorstellungen und allgemein gehaltene Befürchtungen würden nicht ausreichen.

Mit Schreiben vom 26.6.2024 ersuchte das Gericht den Bf. um Übermittlung weiterer Unterlagen zur Ablehnung des Kostenersatzes durch die ÖGK und die private Krankenversicherung sowie um Übermittlung der Belege zu den 545,00 € an geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen für die Tochter des Bf., welche der Bf. am 24.7.2024 allesamt dem Gericht übermittelte.

2. Sachverhalt

Beim im Jahr 1987 geborenen Bf. wurde am 3.3.2021 eine linksseitige Diskushernie („Bandscheibenvorfall“) zwischen dem 5. Lendenwirbel (L5) und dem Kreuzbein (S1) als Ursache für die radikulären Schmerzen des Bf. diagnostiziert und zunächst mit Volon therapiert. Nach einer zeitweiligen deutlichen Besserung waren die Schmerzen im Zeitpunkt einer Kontrolluntersuchung am 14.4.2021 wieder aufgeflammt. Daraufhin wurde die Therapie mit Volon am 19.4.2021 wiederholt.

Bei einer weiteren Kontrolluntersuchung am 14.7.2021 wurde eine neuerliche Zunahme der Beschwerden nach zuvor eingetretener Besserungstendenz festgestellt, woraufhin am 19.7.2021 eine MRT-Untersuchung durchgeführt wurde, welche eine milde Progredienz (ein schwaches Fortschreiten) des zuvor diagnostizierten Bandscheibenvorfalls ergab. Daraufhin wurde ein konservativer Therapieversuch mit Steroiden und physiotherapeutischer Behandlung unternommen.

Am 13.1.2022 wurde der Bf. aufgrund neuerlicher Beschwerdezunahme zur operativen Versorgung stationär in der privaten Krankenanstalt ***Sanatorium*** in ***Ort Sanatorium*** aufgenommen. Nachdem der Bf. auf eine weitere Anwendung von Volon am 14.1.2022 nicht ansprach, wurde am 16.1.2022 die Indikation zur operativen Versorgung gestellt. Der Bf. willigte daraufhin nach entsprechender Aufklärung in den operativen Eingriff ein, welcher am 17.1.2022 erfolgreich durchgeführt wurde. Am 21.1.2022 wurde er aus dem Sanatorium entlassen. Die Wundkontrolle am 26.1.2022 ergab, dass die Wunde „bland“ (unauffällig) und der Bf. schmerzfrei waren. Nach der Abschlusskontrolle am 24.2.2022, bei welcher der Bf. ebenfalls keine Schmerzen zeigte, wurde mit der physiotherapeutischen Aufbau Therapie begonnen.

Für die Behandlung im ***Sanatorium*** wurden dem Bf. vom Sanatorium 9.497,31 € in Rechnung gestellt, welche der Bf. auch im streitgegenständlichen Jahr bezahlt hat. Dieser Betrag besteht aus Aufzahlungskosten für die Sonderklasse in Höhe von 5.194,79 €, Arzthonoraren in Höhe von 4.212,52 € und Kosten eines COVID-19-Tests in Höhe von 90,00 €. Der Bf. erhielt keine Kostenersätze von der gesetzlichen oder einer privaten Versicherung.

Der gegenständliche chirurgische Eingriff wird – und wurde auch während der COVID-19-Pandemie – an öffentlichen Krankenanstalten wie beispielsweise der Universitätsklinik

Innsbruck durchgeführt. Triftige medizinische Gründe, den Eingriff dennoch in einer privaten Krankenanstalt durchzuführen, lagen nicht vor.

Neben den strittigen Aufwendungen erwuchsen dem Bf. im streitgegenständlichen Jahr nach Abzug der diesbezüglichen Rückerstattung durch die ÖGK 545,00 € an Ausgaben für seine minderjährige Tochter ***Tochter***.

3. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Behandlungsverlauf ergeben sich unmittelbar aus dem vom Bf. vorgelegten Unterlagen (vorläufiger Ärztlicher Entlassungsbrief vom 20.1.2022, ambulanter Untersuchungsverlauf vom 19.9.2023), deren sachliche Richtigkeit weder die belangte Behörde noch das erkennende Gericht bezweifeln. Die Feststellungen zur Höhe der in Rechnung gestellten Beträge ergeben sich in gleicher Art und Weise unmittelbar aus den vorgelegten Rechnungen. Dass der Bf. keine Kostenersätze von der gesetzlichen oder einer privaten Versicherung erhalten hatte, hat der Bf. nach Ansicht des Gerichtes mit der Vorlage der Korrespondenz mit der ***private Versicherung*** sowie der ÖGK glaubhaft gemacht und wurde auch von der belangten Behörde nicht bestritten. Dasselbe gilt für die Ausgaben, welche der Bf. für seine minderjährige Tochter getätigt hat.

Dass der streitgegenständliche Eingriff insbesondere auch an der Universitätsklinik Innsbruck durchgeführt wird, ergibt sich für das Gericht einerseits aus dem Umstand, dass diese Klinik erheblich größer als das ***Sanatorium*** ist und nach Erfahrung des erkennenden Richters ein deutlich breiteres Spektrum an Behandlungen anbietet, sowie andererseits aus den von der Universitätsklinik Innsbruck im Internet bereitgestellten Informationen (Seite der Universitätsklinik für Neurochirurgie zur Wirbelsäulenchirurgie: <https://neurochirurgie.tirol-kliniken.at/page.cfm?vpath=aufgabenbereiche/spinale-chirurgie>).

Dass solche Eingriffe auch während der COVID-19-Pandemie an der Universitätsklinik Innsbruck erfolgten, ergibt sich für das Gericht aus dem Umstand, dass OP-Wartelisten auch aus diesem Zeitraum vorliegen. Im Wege des *Internet Archive (Wayback Machine)* abgefragte historische OP-Wartelisten der Neurochirurgie (Universitätsklinik Innsbruck) für Bandscheibenoperationen weisen z.B. im März 2021 eine durchschnittliche Wartezeit von 7 Wochen bei 15 wartenden Patienten und im Juli 2022 eine durchschnittliche Wartezeit von 6 Wochen bei 20 wartenden Patienten auf.

Vom Bf. wurde kein ärztliches Gutachten vorgelegt, aus welchem hervorgeht, dass triftige medizinische Gründe für eine Behandlung im ***Sanatorium*** vorlagen. Als Nachweis legte der Bf. lediglich eine Darstellung des ambulanten Untersuchungsverlaufs von einem der beiden behandelnden Ärzte des Sanatoriums vor. Dieser wurde am 19.9.2023 und somit über 1½ Jahre nach der gegenständlichen Behandlung erstellt. Aus dem zeitlichen Zusammenhang kann geschlossen werden, dass dieser allein zur Vorlage an die Abgabenbehörde angefertigt wurde.

Bei diesem Schreiben handelt es sich nicht um ein Gutachten und es geht daraus auch keinesfalls hervor, dass triftige medizinische Gründe dafür vorlagen, den Eingriff in einer privaten Krankenanstalt durchzuführen. Der behandelnde Arzt führt darin vielmehr lediglich aus, dass dem Bf. die Operation „*zeitnah empfohlen*“ und diese „*zur schnellstmöglichen sozialen und beruflichen Rekonvaleszenz*“ im Sanatorium durchgeführt wurde. Konkrete gesundheitliche Nachteile, die aus der Durchführung der Operation im öffentlichen Gesundheitssystem resultieren würden, sind in diesem Schreiben keine angeführt.

Aus den vorliegenden Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass sich der Bf. um einen Termin im öffentlichen Gesundheitssystem bemüht und sich erst dann (etwa aufgrund einer unzumutbar langen Wartedauer) für die Operation im Sanatorium entschlossen hätte. Ob bzw. wie lange der Bf. auf einen Operationstermin im öffentlichen Gesundheitssystem hätte warten müssen, kann daher nicht festgestellt werden, zumal auch die öffentlichen Krankenanstalten eine Priorisierung nach medizinischen Gesichtspunkten vornehmen und Operationen vorreihen, wenn dies medizinisch geboten ist (vgl. die OP-Warteliste der Tiroler Landeskrankenanstalten, <https://www.tirol-kliniken.at/page.cfm?vpath=ueber-uns/patientinneninformation/op-warteliste>). Daher kommt auch den vom Bf. vorgelegten Nachweisen über seine Arbeitsunfähigkeit keine Bedeutung zu, da er nicht nachweisen konnte, dass seine Arbeitsunfähigkeit (erheblich) länger gedauert hätte, wenn er sich einer Operation im öffentlichen Gesundheitssystem unterzogen hätte.

Insgesamt wurde der Nachweis eines triftigen medizinischen Grundes für die Durchführung des Eingriffes im ***Sanatorium*** daher nach Ansicht des Gerichtes nicht erbracht.

4. Rechtliche Beurteilung

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

Gemäß § 34 EStG 1988 sind außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens in Abzug zu bringen. Für die Abzugsfähigkeit müssen nach dieser Bestimmung kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die Belastung muss außergewöhnlich sein, also höher als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen;
- der Steuerpflichtige kann sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen (Zwangsläufigkeit);
- die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, das heißt, sie übersteigt den nach der Höhe des Einkommens gestaffelten Selbstbehalt.

Fraglich ist bei den gegenständlichen Sonderklassegebühren und Arzthonoraren insbesondere das Vorliegen der Zwangsläufigkeit. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder

Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; 22.12.2004, 2001/15/0116). Bloße Wünsche oder Befürchtungen der Betroffenen reichen nicht, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind. Triftige Gründe liegen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs dann vor, wenn sie in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen (VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064; 13.5.1986, 85/14/0181).

Um beurteilen zu können, ob derartige ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen, wird regelmäßig ein medizinisches Gutachten bzw. ein Attest eines Arztes erforderlich sein. Aus diesem müsste hervorgehen, dass die Behandlung in einer öffentlichen Krankenanstalt bzw. in der Allgemeinklasse gegenüber der gewählten Behandlung in einer privaten Krankenanstalt zu konkreten Nachteilen für den Bf. führen würde. Ein solches (regelmäßig bereits vor Beginn der Behandlung auszustellendes) Gutachten bzw. Attest hat der Bf. nicht vorgelegt.

Die Befürchtung des Bf., es könne in der Allgemeinklasse eventuell zu längeren und allenfalls unzumutbaren Wartezeiten kommen, erscheint dem Gericht grundsätzlich nicht unplausibel. Entsprechende Nachweise, dass es auch im konkreten Fall zu einer unzumutbaren Verzögerung der Behandlung gekommen wäre, wurden jedoch nicht erbracht, weshalb das Gericht davon ausgeht, dass diesbezüglich eine bloße Befürchtung des Bf. vorlag, die nach der zitierten Judikatur nicht zur Annahme der Zwangsläufigkeit genügt.

Die freie Arztwahl ist zweifellos ein hohes Gut und der Bf. ist keineswegs verpflichtet, den „billigsten“ anstelle des „besten“ Arztes auszuwählen. Der freie Entschluss des Bf., sich einer teureren medizinischen Behandlung zu unterziehen, als zur Heilung oder Linderung notwendig gewesen wäre, kann allerdings nicht dazu führen, dass die daraus entstehenden Mehrkosten auf die Allgemeinheit überwältzt werden können.

Es kann an dieser Stelle dahingestellt bleiben, ob infolgedessen nur den Sonderklassegebühren oder auch den mit den Aufenthalten im ***Sanatorium*** ebenfalls untrennbar verbundenen Privatarzthonoraren das Element der Zwangsläufigkeit fehlt. In beiden Fällen unterschreiten die verbleibenden Aufwendungen nämlich den Selbstbehalt, der 7.377,40 € beträgt. Mangels Auswirkung auf das Ergebnis kann auch eine nähere Auseinandersetzung mit der Abzugsfähigkeit der Krankheitskosten für die minderjährige Tochter des Bf. unterbleiben.

4.2. 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.

Im vorliegenden Fall waren zunächst im Wege der freien Beweiswürdigung Tatfragen zu beurteilen, die einer Revision nicht zugänglich sind. In der rechtlichen Beurteilung weicht das Erkenntnis nicht von der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 30. Juli 2024