

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hepberger Steuerberatung GmbH, Schulstraße 36, 6710 Nenzing, über die Beschwerde vom 29. Mai 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 27. Mai 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, 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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt Bf.) machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 unter anderem Kosten in Höhe von 10.454,70 € für eine Operation einschließlich eines stationären Aufenthalts in einer Privatklinik als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend.

Mit Vorhalt vom 3. Mai 2019 brachte das Finanzamt der Bf. zur Kenntnis, dass die Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten, die die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten überstiegen, nur dann gegeben sei, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgten. 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 würden noch

keine triftigen medizinischen Gründe für die Aufwendungen darstellen. 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. Betreffend der Rechnung des Sanatoriums in ***1*** sei anhand einer geeigneten Arztbestätigung das Vorliegen solcher triftigen medizinischen Gründe zu bestätigen.

Mit Schriftsatz vom 26. April 2019 übermittelte die Bf. dem Finanzamt folgende Unterlagen:

- Eine mit Jänner 2019 datierte Bestätigung der ***4*** über für das Jahr 2018 vorgeschriebene Krankenversicherungsprämien in Höhe von 1.916,28 €.
- Eine mit Jänner 2019 datierte Bestätigung der ***4*** über für das Jahr 2018 vorgeschriebene Lebensversicherungsprämien in Höhe von 300,00 €
- Eine vom Sanatorium der ***5*** in ***1*** ausgestellte Rechnung über insgesamt 12.435,69 €. Aufgrund der am 3. Jänner 2018 erfolgten Anzahlung in Höhe von 3.500,00 € enthielt die Rechnung einen offenen Betrag von 8.935,69 €.
- Eine Zahlungsbestätigung über 8.935,69 €, Zahlungsempfänger war das Sanatorium der ***5***.
- Eine Zahlungsbestätigung über 3.500,00 €, Zahlungsempfänger war das Sanatorium der ***5***.
- Eine Bestätigung über den Erhalt eines Pflegekostenzuschusses der GKK für den stationären Aufenthalt im Sanatorium in Höhe von 1.980,90 €.
- Folgende Stellungnahme eines Facharztes für Neurochirurgie vom 8. Mai 2019: „Frau ***3*** litt unter einer therapieresistenten ISG Schmerzsymptomatik rechts und war in ihrer Lebensqualität deutlich eingeschränkt.
Nach einer diagnostischen Infiltration war die Patientin für ca. eine Woche beinahe schmerzfrei. Frau ***3*** wurde sodann zeitnah im Sinne einer Arthrodesse des ISG rechts operiert.
Eine derartige Operation kann nicht unter tagesklinischen Voraussetzungen durchgeführt werden, sondern bedarf aus Gründen der Patientensicherheit der stationären Aufnahme.“

Ergänzend erläuterte die Bf. die Höhe der geltend gemachten Krankheitskosten wie folgt:

Gesamtkosten Sanatorium ***1***	12.435,69 €
Rückerstattung GKK	-1.980,90 €
Selbstbehalt Taggeld (3 Tage à 5,23 €)	-15,69 €
Als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Krankheitskosten	10.439,10 €

In dem am 27. Mai 2019 erlassenen Einkommensteuerbescheid wurden die gegenständlichen Krankheitskosten mangels Zwangsläufigkeit nicht als Aufwendungen im Sinne von § 34 EStG 1988 berücksichtigt.

In der am 29. Mai 2019 eingebrachten Beschwerde wurde bemängelt, dass die Anerkennung der Operationskosten lediglich mit dem Verweis auf eine fehlende Zwangsläufigkeit verwehrt worden sei. Eine solche Begründung sei absolut nichtssagend und deshalb nach ständiger Rechtsprechung nicht ausreichend. Die Behörde werde daher zur Abgabe einer Begründung aufgefordert. Beantragt werde die Anerkennung der bereits in der Erklärung geltend gemachten Krankenbehandlungskosten sowie der Fahrtkosten (6 Fahrten nach ***6*** zu Vor- und Nachuntersuchungen sowie zur Operation) als außergewöhnliche Belastung.

Mit Schriftsatz vom 3. Juni 2019 teilte das Finanzamt der Bf. mit, aus den bisher vorgelegten Unterlagen seien keine triftigen medizinischen Gründe ersichtlich, die die Behandlung in einer Privatklinik als notwendig erscheinen lassen würden, da sonst ernsthafte gesundheitliche Nachteile entstanden wären. Die Notwendigkeit sei vielmehr durch ein ärztliches Gutachten nachzuweisen, wobei im Regelfall bei medizinischer Notwendigkeit von der gesetzlichen Krankenversicherung auch die Kosten übernommen werden würden.

Bei den Fragen, ob die Operation in der Privatklinik aus triftigen Gründen medizinisch geboten gewesen sei, handle es sich nicht um eine Rechts-, sondern um eine Tatsachenfrage. Die Beweislast für die Zwangsläufigkeit treffe stets den Steuerpflichtigen, die beizubringenden ärztlichen Gutachten würden der freien Beweiswürdigung unterliegen. Es werde daher nochmals um Vorlage entsprechender ärztlicher Gutachten, die die Notwendigkeit einer Operation in einer Privatklinik bzw. das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für eine Operation in einer Privatklinik belegen würden, ersucht.

Über FinanzOnline übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. dem Finanzamt am 1. Juli 2019 folgende Unterlagen:

- Befund eines Radiologen vom 24. Februar 2017:

„Zuweisung: rezidivierende Lumbalgie und Hüftschmerzen

LWS 2 Ebenen, Aufnahme lumbosakraler Übergang, Beckenübersicht, Hüfte beidseits axial

LWS: Leichte rechtskonvexe Skoliose in den unteren mitabgebildeten BWS-Abschnitten. Lumbosakraler Übergangswirbel.

Der letzte vollständig erhaltene Bandscheibenraum wird willkürlich als L5/S1 bezeichnet. Multisegmentale Höhenminderung der Zwischenwirbelräume in der LWS im Sinne von degenerativen Discopathien.

*Osteochondrose im Segment L1/2 mit osteophytärem Anbau.
Ausgeprägte Osteochondrose L4/5 mit Vakuumphänomen im Zwischenwirbelraum und ebenfalls spondylophytäre Anbauten. Intervertebralgelenksarthrose L3/4 bis L5/S1, in den unteren Abschnitten hypertroph.
Keine wesentlichen Listhesen.*

Becken/Hüfte:

Kein wesentlicher Beckenschiefstand.

*Der Hüftgelenksspalt rechts zentral verschmälert mit zusätzlich inzipienten acetabulärem osteophytärem Anbau und osteophytärem Anbau am rechten Femurkopf.
Der Befund vereinbar mit einer inzipienten Coxarthrose rechts.“*

- Befund eines Radiologen vom 31. Juli 2017 zu Röntgen und MRT:

„Zuweisung: Osteochondrose mit Vakuumphänomen L4/L5 Dorsalgie seit 6 Monaten

MRT der LWS

Technik: 1,5T, Wirbelsäulen-Spule, sag. t1 u.t2 tse, ax. t2 tse

Deutliche Höhenreduktion des Bandscheibenraumes L1/L2 und L2/L3. Flache linkslateral betonte Protrusion L1/L2 und bicornuale Protrusion L2/L3, hier linksbetonte Recessuseinengungen, mittelgradige Spinalkanalstenose. Die extraforaminale 2'er Wurzel wird

links vom Bandscheibengewebe tangiert, aber nicht verlagert.

Bei L3/L4 mittelgradige Höhenreduktion der degenerierten Bandscheibe. Flache Protrusion, beginnend hypertrophe Spondylarthrose. Nur leichte rechtsbetonte Recessuseinengungen.

Keine relevante Neuroforaminalstenose.

Bei L4/L5 deutliche Osteochondrose. Abschlussplattenreaktion Typ II. Restprotrusion links lateral, die extraforaminale 4'er Wurzel wird links vom Bandscheibengewebe tangiert und minimal angehoben.

Bei L5/S1 keine pathologische Bandscheibenvorwölbung. Keine Stenosen.

Ergebnis:

Multisegmentale Diskopathie in der LWS mit flachen Protrusionen. Mittelgradige recessusbetonte Spinalkanalstenose bei L2/L3.“

- Ärztlicher Bericht des Primarius der Abteilung für Neurochirurgie des Landeskrankenhauses ***7*** vom 21. September 2017 betreffend Infiltration der Facettengelenke:

„Behandlung: 21.09.2017 tagesstationär

AUFNAHMEGRUND

*Geplante tagesstationäre Aufnahme zur Facettblockade, zuletzt ambulant am 31.08.2017 bei ***9***.*

DIAGNOSE BEI ENTLASSUNG

- 1. Chronische Lumbago*
- 2. V. a. lumbales Facettsyndrom*
- 3. Multisegmentale Osteochondrose Punct. max L4/L5 Modic 2*

Durchgeführte Maßnahmen

*Röntgen-gesteuerte Facettblockade L3-S1 bds (***10***)*

LETZTE MEDIKATION

siehe unten

EMPFOHLENE MEDIKATION

wie Aufnahmemedikation

WEITERE EMPFOHLENE MAßNAHMEN

- 1. Sofortige Wiedervorstellung im Falle des Auftretens einer akuten neurologischen Verschlechterung oder Anzeichen für Wundinfektion*
- 2. telefonische Kontaktaufnahme mit der Neurochirurgischen Ambulanz (Tel. ***2***) bezüglich Planen des weiteren Procedere in ca. 3-4 Wochen*
- 3. bei gutem temporärem Ansprechen auf Blockaden ggf. Wiederholung sinnvoll*

Anamnese

*Frau ***3*** gibt an, seit ca. 9 Monaten starke Rückenschmerzen v. a. re.seitig zu haben ohne Ausstrahlung in die Beine. Die Schmerzen sind am schlimmsten wenn die Pat. Sport betreibt (Pat. spielt Golf) bzw. länger sitzt oder Hausarbeit macht. Auch in der Nacht hat die Pat. gelegentlich starke Schmerzen. Die Pat. berichtet von keinen Sensibilitätsstörungen oder Kraftminderungen an den UE. Keine Miktions- oder*

Defäkationsstörungen. HNP gelegentlich positiv. Die Pat. hat bereits mehrfach Physiotherapie, zum letzten Mal vor 3 Monaten, bekommen. Sie ist auch beim Chiropraktiker gewesen und hat vom HA mehrfach Infiltrationen im Bereich der LWS bekommen. Alle diese Maßnahmen haben keine wesentliche Schmerzbesserung erbracht. Aktuell nimmt die Pat. gegen die Schmerzen Deflamat 75 mg 1-2 x tgl., was ihr kurzfristig gegen die Schmerzen hilft. Die Pat. hat sonst keine wesentlichen Krankheiten, nimmt keine Antikoagulation ein, ist pensioniert.

Bei der Aufnahme berichtet die Pat. im Verlauf von keiner wesentlichen Änderung der Beschwerden. Die Pat. hat jetzt komplett mit Sport aufgehört und versucht somit möglichst wenig Schmerzen zu haben und möglichst wenig Schmerzmittel einzunehmen.

Vorerkrankungen und Operationen: Z. n. CHE, Z. n. Tennisarm-OP bds., Z. n. Hallux-OP, Z. n. Zystenentfernung an der Brust und an der Gebärmutter

Medikamente: ein Gel gegen „Wallungen“, Deflamat 75 mg 3-4 x pro Woche bei Bedarf

Allergien: keine bekannt

Sozialanamnese: die Pat. ist pensioniert, lebt im Haushalt mit dem Gatten

Vegetative Anamnese: Miktion, Defäkation, Schlaf unauff.

Erhobene Befunde

Im Liegen Hüftbeugung, Kniestreckung, Vorfußhebung und -Senkung, Großzehenflexion, -abduktion, Fußversion bds. KG 5/5, keine Sensibilitätsstörungen objektivierbar. PSR seitengleich mittellebhaft auslösbar, ASR li. untermittellebhaft, re. nicht sicher auslösbar, Babinski bds. negativ, Lasegue bds. neg. Hüftgelenk rotatorisch frei.

Unauff. Gangbild. FBA ca. 5 cm. Fersengang, Zehengang, Einbeinkniebeuge, Einbeinzehenstand seitengleich ausführbar. FBA 5 cm. LWS äußerlich unauff., keine Druckdolenz über den lumbalen Facettgelenken bzw. ISG bds. Kein Reklinationsschmerz. Zusammenfassend neurologisch unauff. neurolog. Status

Beigelegte erhobene Befunde

LWS-MRT nativ vom 31.07.2017: Es zeigt sich eine multisegmentale Osteochondrose mit Modic 2-Veränderungen auf den Etagen L1 - L5 mit Punct. max. L4/L5 und Verschmälerung der Bandscheibenräume. Es zeigen sich leichte Recessus lateralis-Stenosen L2/L3 und L3/L4 bds. Keine wesentlichen Neuroforamenstenosen.

LWS-Röntgen ap seitlich vom 24.02.2017: 5-zählige LWS, keine wesentliche Skoliose, keine Listhese.

Beurteilung

*Es erfolgt Rücksprache mit OÄ ***11***. Eine OP-Indikation ergibt sich nicht. Bei anhaltender Lumbago und positivem Reklinationsschmerz kann der Pat. eine röntgengest. Facettblockade L3-S1 empfohlen werden, die bei temporär gutem Ansprechen wiederholt werden sollen. Die Pat. wird über den Eingriff ausführlich aufgeklärt und willigt der Intervention ein. In der Zwischenzeit soll die Pat. weiterhin Schmerztherapie mit Deflamat 75 mg 2 x tgl. fortführen. Außerdem bekommt die Pat. aktuell Feldenkrais-Therapie. Diese kann auch problemlos fortgeführt werden.*

Bei der Aufnahmeuntersuchung zeigt sich bei der Pat. kein Reklinationsschmerz mehr, es wird der Pat. erklärt, dass die geplante Facettblockade bei fehlendem Hinweis auf eine Facettgelenksirritation möglicherweise keine Schmerzbesserung bringen wird, jedoch möchte die Pat. trotzdem sich dieser Intervention unterziehen, da sie schon alles Mögliche gegen die Schmerzen ausprobiert habe und auch diese Möglichkeit ausnutzen möchte.

Aufnahmelabor: siehe Anhang

Zusammenfassung des Aufenthalts

Komplikationsloser Eingriff. Nach vorgeschriebener Ruhezeit problemlose Mobilisation und Spontanmiktion, keine passagere Hypästhesie im Interventionsgebiet.

Zum Entlassungszeitpunkt Schmerzbesserung um 50% lumbal), keine Paresen L3-S1 bds. (Zehengang, Fersengang, Einbeinzehenstand, Einbeinkniebeuge seitengleich).

*Frau ***3*** wird bei blandem Interventionsgebiet, afebril und ohne neurologische Defizite nach Hause entlassen.“*

- Bericht eines Facharztes für Neurochirurgie über Konsultation der Bf. vom 10. November 2017 betreffend Triggerpunktbehandlung

„Diagnose

klinisch Verdacht auf lumbales Facettengelenkssyndrom

klinisch Verdacht auf ISG Alteration

Massive muskuläre Dysbalance gluteal

Anamnese

Die Patientin berichtet, dass sie seit ungefähr 11 Monaten unter einer, sie in ihrer Lebensqualität deutlich einschränkenden Schmerzsymptomatik leidet. Einerseits betroffen ist die tiefe Lendenwirbelsäule palpatorisch ungefähr in der Höhe L3/4, andererseits gibt die Patientin einen wiederkehrenden Hüftschmerz an. Die Nachtruhe ist täglich gestört, Schmerzspitzen werden mit VAS 7 klassifiziert, der Durchschnitt Schmerz mit VAS 5.

Die Patientin ist in der Durchführung von sportlichen Aktivitäten deutlich eingeschränkt. Die Patientin schildert ebenso eine morgendliche Anlaufschwierigkeit mit ausgeprägter LWS Schmerzsymptomatik paravertebral.

Von Seiten ihres Orthopäden wurde die Patientin bezüglich ihrer Hüfte bereits begutachtet, eine Operationsnotwendigkeit wurde von dieser Stelle nicht festgestellt.

Status

Objektiv neurologisch besteht kein motorisches Defizit, die Muskeleigenreflexe sind seitengleich

mittellebhaft auslösbar, Lasègue beidseits negativ, Pseudolasegue beidseits negativ.

Iliosakralgelenkszeichen beidseits positiv mit Rechtsdominanz. Im Bereich der Glutealmuskulatur

hochsensible Triggerpunktareale. Auf der rechten Seite die Innenrotation der Hüfte schmerzbehaftet, links die Außenrotation führend schmerzbehaftet.

Bildgebung

Es liegt uns eine Schnittbildgebung der Lendenwirbelsäule vor

*(Magnetresonanztomographie, MR ****7**** datierend vom 31.07.2017). Es zeigen sich degenerative Veränderungen im Bereich der Lendenwirbelsäule sowie relative Spinalkanalstenose punctum maximum L2/3. Im Bereich der Wirbelkörper Modic'sche Veränderungen als Zeichen einer fraglichen Mikroinstabilität, sowie degenerativ veränderte Intervertebralgelenke.*

Procedere

Ich habe die Situation mit der Patientin ausführlich besprochen. Einerseits glaube ich, dass die

Facettengelenke für einen guten Teil der Symptomatik verantwortlich sind. Andererseits ist vom klinischen Standpunkt auch das Iliosakralgelenk sehr verdächtig. Wir werden, aufgrund der hochsensiblen muskulären Areale im Bereich der Glutealmuskulatur, am kommenden Dienstag um 15:00 Uhr im Rahmen einer Triggerpunktbehandlung versuchen, den Anteil der Muskulatur an der gesamten Beschwerdesymptomatik..“

- *Arztbrief eines Facharztes für Neurochirurgie vom 10. Jänner 2018 betreffend der beschwerdegegenständlichen Operation in einem Privatkrankenhaus:*

*„Stationärer Aufenthalt an der Privatklinik ***12*** von 03.01.2018 bis 05.01.2018.*

Diagnose:

Schmerzhaftes therapieresistente ISG-Alteration rechts.

Operation:

Fusion des Iliosakralgelenkes rechts mit IFuse-Implantationssystem, 7 mm x 50 mm, 7 mm x 40 mm, 7 mm x 45 mm.

Die Patientin wurde am 03.01.2018 mit oben genannter Diagnose stationär hierorts aufgenommen. Am Folgetag konnte der oben angeführte Eingriff komplikationslos durchgeführt werden und die Patientin am 05.01.2018 mit deutlich gebesserter klinischer Symptomatik aus der stationären Pflege entlassen werden. Wir bitten um 50%ige Teilbelastung des rechten Beines für die nächsten 3 Wochen. Eine bildgebende postoperative Kontrolle wird von unserer Seite mit der Patientin vereinbart werden. Eine Nahtentfernung ist nicht notwendig, die Haut wurde intrakutan vernäht.“

- Bericht eines Facharztes für Neurochirurgie über Konsultation der Bf. vom 17. Juli 2018 betreffend Infiltration ISG-Gelenk:

„Diagnose

Instabilitätssymptomatik L4/5 und L2/3

Anamnese

Die Patientin berichtet über eine führende Rückenschmerzsymptomatik. Starke Schmerzen bestehen beim Vornüberbeugen, auch schon bei sehr kleinen Winkeln. Ebenso ist das Aufrichten schmerzbehaftet. Die Rückenschmerzen bestehen im Wesentlichen den ganzen Tag. Beim Umdrehen wacht die Patientin regelmäßig aus der Nachtruhe auf. Von radikulärer Seite ist am ehesten eine L2 bzw. L3 Symptomatik rechts vorhanden.

Eine daudikative Symptomatik wird von der Patientin nicht geschildert.

Bildgebung

*Es liegt uns eine Schnittbildgebung der Lendenwirbelsäule vor (MR ***7***, datierend vom 8.5.2018). Darin zeigt sich als indirektes Zeichen eine Gefühlsstörung, Modic'sche Veränderungen im Bereich der Wirbelkörper 4 und 5, sowie 2 und 3. Im Bereich L2/3 besteht ebenfalls eine rechtsdominierte veritable Stenosierung des Spinalkanals.*

Procedere

*Ich habe die Situation mit der Patientin besprochen. Zur Segmentdiagnostik empfehle ich die Durchführung einer Facettengelenksinfiitration beginnend mit L2/3, d.h. in die Etage, die auch von Seiten des Radiologen als schlechtere identifiziert wurde. Bei nicht Anschlagen in L2/3, unmittelbar in der gleichen Sitzung Infiltration L4/5. Wir haben einen Termin für den 18.7.2018, 13:00 Uhr, in der Privatklinik ***12*** vereinbart.“*

- Stellungnahme eines Facharztes für Neurochirurgie vom 8. Mai 2019

*„Frau ***3*** litt unter einer therapieresistenten ISG Schmerzsymptomatik rechts und war in ihrer Lebensqualität deutlich eingeschränkt.*

*Nach einer diagnostischen Infiltration war die Patientin für ca. eine Woche beinahe schmerzfrei. Frau ***3*** wurde sodann zeitnah im Sinne einer Arthrodesen des ISG rechts operiert.*

Eine derartige Operation kann nicht unter tagesklinischen Voraussetzungen durchgeführt werden, sondern bedarf aus Gründen der Patientensicherheit der stationären Aufnahme.“

- Schriftsatz der Bf. vom 27. Mai 2019 betreffend bescheidmäßige Ablehnung der Anerkennung ihrer eingereichten Rechnung zur Operation in ***12*** wegen einer nach Auffassung des Finanzamtes nicht zwangsläufig notwendigen Operation:

„Dazu teile ich Ihnen mit, dass diese OP sehr wohl zwangsläufig notwendig war und Sie können sicher sein, dass so ein Eingriff garantiert nicht leichtfertig vorgenommen wird, da dies einen enormen Eingriff darstellt (Versteifung ISG-Gelenk mit 3 Platinplatten). Seit mehreren Jahren leide ich unter sehr starken Rückenschmerzen, die mir den Alltag sehr erschweren. Ich habe schon sämtliche Kuren, Therapien, Physio, Rückenturnen, Rückenjoga, Schmerzmittel etc.... selbst ausprobiert, nichts hat geholfen. In der Folge waren sehr viele Arzttermine notwendig.

Beratungen habe ich eingeholt bei folgenden Ärzten:

****13***,*

****14****

****20****

****15****

****16****

****17****

****18*** hat mir vorgeschlagen - als einzige Möglichkeit - 4 Bandscheiben zu versteifen (10-fache Verschraubung in der Wirbelsäule). Diese OP war mir viel zu gefährlich, da ich nicht im Rollstuhl landen will. Deshalb suchte ich nach einer Alternative.*

*Bei ***19*** war ich dann in Behandlung, bei dem hatte ich eine Triggerpunktbehandlung (nicht angeschlagen), eine Infiltration (nicht angeschlagen), Infiltration des ISG-Gelenkes - diese hat dann sofort angeschlagen. Somit haben ***19*** und ich uns für die Versteifung des ISG- Gelenkes entschieden, da dieser*

*Eingriff nicht eine Versteifung fast der gesamten Wirbelsäule beinhaltet. Eine Begründung von ***19*** als Ergänzung habe ich Ihnen bereits eingereicht.*

Da ich bisher schon so viele Stationen durchgegangen bin, viele Möglichkeiten und Schritte versucht habe und sämtliche Arztrechnungen in nicht unbeträchtlicher Höhe bereits selbst finanzieren musste, bitte ich Sie inständig, mein Anliegen nochmals zu überdenken. Ich bin froh, endlich eine Behandlung gefunden zu haben, die mir den Alltag erheblichst erleichtert.“

- Bestätigung eines Facharztes für Neurochirurgie vom 1. Juli 2019

„Die bei der Bf. durchgeführte Operation des ISG wurde zum damaligen Zeitpunkt von keinem öffentlichen Krankenhaus in Österreich angeboten.“

Ergänzend führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, aus der Krankengeschichte der Bf., den diversen Befunden und der ärztlichen Bestätigung, dass die beschwerdegegenständliche Operation von einem öffentlichen Krankenhaus nicht angeboten werde, gehe hervor, dass die entstandenen Kosten eindeutig zwangsläufig entstanden seien, sofern der Wunsch nach Heilung und Schmerzlinderung nicht als privates Vergnügen betrachtet werde. Gegenständlich handle es sich um eine Operation, die die letzte Hoffnung auf schulmedizinische Hilfe und Lösung des gesundheitlichen Problems dargestellt habe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. Juli 2019 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, die Belastung sei gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 dann zwangsläufig, wenn der Steuerpflichtige sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, könnten insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein. Allerdings sei die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten der Betroffenen reichten nicht aus, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählten nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig seien. Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen würden, könnten dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten seien. Die triftigen medizinischen Gründe müssten in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden.

Die Beweislast für die Zwangsläufigkeit treffe stets den Steuerpflichtigen, die beizubringenden ärztlichen Gutachten unterlägen der freien Beweiswürdigung. Triftige medizinische Gründe im

obig angeführten (steuerlichen) Sinne lägen aber nur dann vor, wenn ohne die mit (in diesem Fall sogar bedeutend) höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung konkrete, ernsthafte gesundheitliche Schäden drohen würden.

Im vorliegenden Fall sei unbestritten davon auszugehen, dass für die durchgeführte Operation medizinische Gründe vorgelegen wären. Dies ergebe sich unzweifelhaft aus dem vorgelegten Arztbriefen.

Dass aber triftige medizinische Gründe vorgelegen wären, die die Operation in einer Privatklinik erforderlich gemacht hätten, habe nicht nachgewiesen werden können. Die Bf. habe zwar vorgebracht, dass die Operation in einem öffentlichen Krankenhaus nicht möglich gewesen wäre. Ob die öffentlichen Krankenhäuser nicht auch die erforderlichen operativen Maßnahmen zur Wiederherstellung der Gesundheit getroffen hätten, könne aber jedenfalls nicht durch den Arzt, der die Operation durchführt oder durch das private Klinikum bestätigt werden. Es liege vielmehr am Steuerpflichtigen, die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit seiner getätigten Maßnahmen zweifelsfrei nachzuweisen.

Laut dem vorgelegten ärztlichen Bericht des Landeskrankenhauses ***7*** vom 21.9.2017 ergebe bzw. habe sich allerdings keine OP-Indikation ergeben. Wenngleich daher die Entscheidung für die Operation in der Privatklinik plausibel und menschlich verständlich sei, seien die Aufwendungen dafür nicht zwangsläufig erwachsen. Eine Berücksichtigung der beantragten Kosten unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastungen sei daher nicht möglich.

In dem am 3. August 2019 eingebrachten Vorlageantrag wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. ergänzend vorgebracht, die Bf. leide seit mehreren Jahren unter sehr starken Rückenschmerzen, die ihr den Alltag sehr erschwerten. Sie habe über die Jahre mittlerweile alle gängigen Maßnahmen zur Schmerzlinderung wie Kuren, Therapien, Physiotherapie, Rückenturnen, Rückenjoga, Schmerzmittel, etc. angewandt, leider habe nichts geholfen.

Von der Bf. seien auch mehrere Ärzte konsultiert worden. Ab November 2017 sei die Bf. bei ***19*** in Behandlung gewesen, der verschiedene Therapien angewendet habe. Weder eine Triggerpunktbehandlung noch eine Infiltration der Wirbelsäule hätte den gewünschten Erfolg gehabt. Erst die Infiltration des ISG-Gelenkes habe zu einer sofortigen Schmerzlinderung geführt. Als dauerhafte Lösung habe ***19*** die Versteifung des ISG-Gelenkes im Zuge einer OP vorgeschlagen (siehe dazu den der Behörde übermittelten Arztbrief vom 10. Jänner 2018). Die Bf. habe sich nach endlosen Therapien und Arztkonsultationen für diese aus ihrer Sicht letzte Möglichkeit einer dauerhaften Schmerzlinderung entschieden. Dieser Eingriff habe nicht eine Versteifung beinahe der gesamten Wirbelsäule zur Folge gehabt und sei mit wesentlich weniger Risiko verbunden gewesen als jene von ***18*** vorgeschlagene OP.

Die OP-Kosten seien von der Sozialversicherung nicht übernommen worden und hätten von der Bf. selbst getragen werden müssen.

Zur rechtlichen Beurteilung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung im Allgemeinen gäbe es zahlreiche Erkenntnisse und Artikel. So werde beispielsweise bei Renner, Alternative Krebstherapie als außergewöhnliche Belastung, RdW 2016/434, Folgendes ausgeführt:

„2.1. Allgemeines zu Krankheitskosten

Das BFG definierte den Begriff der Krankheit als gesundheitliche Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung bzw Heilbetreuung erfordert. Liegt eine Krankheit vor, sind jene Kosten abzugsfähig, die deren Heilung, Besserung oder Erträglichmachen dienen, insb. Arzt- und Krankenhaus honorare, Aufwendungen für Medikamente einschließlich medizinisch verordneter homöopathischer Präparate und für Heilbehelfe. Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal werden von der Verwaltung nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden. Im Falle einer Behandlung durch eine Person, die nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften nicht zur Heilbehandlung befugt ist, kann eine außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich ist. Erfolgt eine Behandlung durch einen im Ausland anerkannten Heilpraktiker, stellen die Behandlungskosten eine außergewöhnliche Belastung dar.

2.2. Krankheitskosten außerhalb der Schulmedizin

Diesbezüglich verwies das BFG darauf, dass die Lehre keine Priorität schulmedizinischer Methoden mehr vertritt. Auch Aufwendungen für alternativmedizinische Maßnahmen sind daher nicht von der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, sofern deren medizinische Notwendigkeit nachgewiesen werden kann.⁵⁵ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹¹ § 34 Tz 78; Renner, Alternative onkologische Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung, SWK 2011, S 28. Die Begründung hiefür liegt darin, diese Kosten von jenen für die Lebensführung abzugrenzen. Dabei ist eine typisierende Betrachtung anzustellen. Denn, so das Erkenntnis, "natürlich sind auch Krankheitskosten insofern freiwillig, als sie durch eine Entscheidung des Erkrankten erfolgen und aufgrund dessen Entscheidung auch unterbleiben könnten". Es geht daher vielmehr darum, ob eine Behandlung aus Sicht der Allgemeinheit als notwendig erscheint. Ein solcher Nachweis kann durch eine ärztliche Bestätigung erbracht werden. Eine Einschränkung auf eine "ärztliche Verordnung der Behandlung im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes" oder die (teilweise) Übernahme der Kosten durch die Sozialversicherung erschien dem BFG in dieser pauschalen Form als zu eng. Entscheidend ist vielmehr, ob eine Behandlung medizinisch indiziert ist und die damit

verbundenen Kosten sich von jenen der privaten Lebensführung abgrenzen, was im Einzelfall zu untersuchen ist.“

Im Erkenntnis des BFG vom 17.11.2016, RV 7104331/2016, werde Folgendes ausgeführt:

„Nach der Lehre wird heute keine Priorität schulmedizinischer Methoden mehr vertreten. Auch Aufwendungen für Maßnahmen der Alternativmedizin sind daher nicht grundsätzlich von der Anerkennung der damit aufgewandten Kosten als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Voraussetzung ist aber, dass sie zwangsläufig erwachsen sind, wovon ausgegangen wird, wenn deren medizinische Notwendigkeit nachgewiesen werden kann (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78; Renner, SWK 2011, 28 ff).

Sinn der Forderung nach einer Notwendigkeit von Krankheitskosten ist es, diese Kosten von Kosten für die Lebensführung abzugrenzen. Dabei ist eine typisierende Betrachtung anzustellen. Denn natürlich sind auch Krankheitskosten insofern freiwillig, als sie durch eine Entscheidung des Erkrankten erfolgen und aufgrund dessen Entscheidung auch unterbleiben könnten. Es geht daher vielmehr darum, ob eine Behandlung und die dadurch entstehenden Kosten aus Sicht der Allgemeinheit als notwendig erscheint.

Ein solcher Nachweis kann durch eine ärztliche Bestätigung bzw. ärztliche Verordnung der Behandlung im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes oder durch die Bestätigung der (teilweisen) Übernahme der Kosten durch die Sozialversicherung erbracht werden. Entscheidend ist somit, ob eine Behandlung medizinisch indiziert ist, um die damit verbundenen Kosten von jenen der privaten Lebensführung abgrenzen zu können. Ob eine solche medizinische Indikation vorliegt, ist im Einzelfall zu untersuchen.“

Entscheidend sei somit offensichtlich, dass die Behandlung medizinisch indiziert sei und die damit verbundenen Kosten von der privaten Lebensführung abgegrenzt werden könnten. In der Beschwerdevorentscheidung werde ausgeführt, *„im vorliegenden Fall ist unbestritten davon auszugehen, dass für die durchgeführte Operation medizinische Gründe gegeben waren. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus dem vorgelegten Arztbriefen.“*

Die medizinische Indikation liege laut Behörde also zweifelsfrei vor.

In diesem Zusammenhang sei die nachfolgende Aussage der Behörde *„laut vorgelegtem ärztlichen Bericht des Landeskrankenhauses ***7*** vom 21. September 2017 ergibt bzw. ergab sich allerdings keine OP-Indikation“* absolut unverständlich. Die Aussagen würden sich widersprechen und die Operationsempfehlung von ****19**** vom 10. Jänner 2018 unbeachtet lassen. Nach der Lebenserfahrung sei davon auszugehen, dass unterschiedliche Ärzte unterschiedliche Maßnahmen empfehlen würden.

Nachdem die medizinische Indikation unzweifelhaft feststehe, gehe es darum, ob die Kosten dafür als Kosten der Lebensführung anzusehen seien. Laut dem zitierten Artikel von Renner

und dem zitierten BFG-Erkenntnis seien die entstehenden Kosten dann nicht als Kosten der Lebensführung anzusehen, wenn sie aus Sicht der Allgemeinheit als notwendig erscheinen.

Die Behörde versuche dies in Abrede zu stellen, indem sie einem in Österreich anerkannten und praktizierenden Arzt unterstelle, dass er eine falsche Aussage darüber treffe (verwiesen werde auf das im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens übermittelte Schreiben von ***19*** vom 1. Juli 2019), ob die vorgenommene Operation in einem öffentlichen Krankenhaus durchgeführt werde oder nicht. Jedenfalls verkenne die Behörde hier eindeutig die Rechtslage, da davon ausgegangen werden könne, dass die Allgemeinheit, unter Kenntnis der der Behörde bekannten Krankheitsgeschichte sowie der mehrfachen Arztkonsultationen und sonstigen Therapien der Bf., durchaus der Ansicht wäre, dass die Ausgaben notwendig erscheinen. Selbst wenn die Behörde die ungeheuerliche Unterstellung einem praktizierenden Arzt gegenüber für sich als Argument in Anspruch nehme, ändere es nichts an der Tatsache, dass aus Sicht der Bf. die Übernahme der Operationskosten zu diesem Zeitpunkt die aussichtsreichste Alternative dargestellt habe. Die Bf. hätte auch keinen Grund gehabt, die Aussage des ***19***, wonach die Operation nicht von einem öffentlichen Krankenhaus durchgeführt werde, anzuzweifeln. Denn sofern aus Sicht der Bf. eine Chance darauf bestanden hätte, dass die Operationskosten durch die öffentliche Hand (Sozialversicherung) getragen würden, hätte sie diese Möglichkeit zweifelsfrei in Anspruch genommen. Die Ausgaben seien daher sowohl nachweislich medizinisch indiziert als auch zwangsläufig erwachsen und keinesfalls der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Im Vorlagebericht vom 9. August 2019 hat das Finanzamt in seiner Stellungnahme unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung ergänzend vorgebracht, durch Krankheit verursachte Aufwendungen würden aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 04.03.1986, 85/14/0149; VwGH 13.05.1986, 85/14/0181; VwGH 19.02.1992, 87/14/0116; LStR 2002 Rz 818) sei die Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten, die die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen würden, jedoch nur dann gegeben, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgen würden. Im Erkenntnis vom 17.09.2014 halte das BFG (RV/2100796/2014) zudem zutreffend fest, dass die im ASVG verankerte Möglichkeit der freien Arztwahl, eine somit nach Sozialversicherungsrecht bestehende Wahlfreiheit, nichts an dem Umstand ändere, dass eine steuerliche Berücksichtigung des über die sozialversicherungsrechtlich gedeckten Kosten hinausgehenden Mehraufwandes nur im Falle des Vorliegens triftiger medizinischer Gründe zulässig sei.

Ob die erforderlichen operativen Maßnahmen zur Wiederherstellung der Gesundheit nicht auch in einem öffentlichen Krankenhaus hätten durchgeführt werden können, könne jedenfalls nicht durch den Arzt, der die Operation durchführe oder durch das private Klinikum bestätigt werden. Die Bestätigung des für die Operation zuständigen Arztes ***19*** vom 1. Juli 2019, wonach die von ihm durchgeführte Operation (Operation des ISG) zum fraglichen Zeitpunkt

von keinem öffentlichen Krankenhaus angeboten worden sei, reiche daher für diesen Zweck nicht aus. Es liege vielmehr an der Bf., die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit ihrer getätigten Maßnahmen zweifelsfrei nachzuweisen.

Triftige medizinischen Gründe im Sinne von feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Behandlung eingetreten wären, seien bislang allerdings nicht nachgewiesen worden. Insbesondere seien weder das Beschwerdevorbringen, wonach der Arzt ***18*** aus ***7***, bei welchem zunächst eine medizinische Beratung eingeholt worden wäre, als "einzige Möglichkeit" vorgeschlagen habe, 4 Bandscheiben zu versteifen (10fache Verschraubung in der Wirbelsäule) noch das Vorbringen im Vorlageantrag, der durchgeführte Eingriff habe nicht eine Versteifung fast der gesamten Wirbelsäule zur Folge und sei mit wesentlich weniger Risiko verbunden gewesen als jene von ***18*** vorgeschlagene Operation, für sich geeignet, den Nachweis für feststehende oder sich konkret abzeichnende ernsthafte gesundheitliche Nachteile, welche nur durch die von ***19*** durchgeführte Behandlung (operative Versteifung des ISG-Gelenks) abgewendet werden hätten können, zu erbringen.

Ob nicht nur medizinische, sondern tatsächlich auch triftige medizinische Gründe im Sinne der Abwendung ansonsten feststehender oder sich konkret abzeichnender ernsthafte gesundheitlicher Nachteile vorgelegen seien, welche die Kosten für die medizinische Behandlung zu einer außergewöhnlichen Belastung machen würden, müsste daher von der Bf. im Verfahren vor dem BFG in Form eines entsprechenden medizinischen Gutachtens nachgewiesen werden, andernfalls nach Ansicht des Finanzamtes die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abzuweisen wäre. Da bereits im Ersuchen auf Ergänzung vom 3. Juni 2019 sowie in der Beschwerdevorentscheidung auf die Notwendigkeit eines ärztlichen Gutachtens hingewiesen worden sei und auch mit dem Vorlageantrag kein Gutachten zur Erbringung des entsprechenden Nachweises vorgelegt worden sei, erfolge die unverzügliche Vorlage der Beschwerde an das BFG ohne vorherige wiederholte Aufforderung zur Vorlage entsprechender Beweismittel.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. litt seit ca. Jänner 2017 unter sehr starken Rückenschmerzen. Sie konsultierte aus diesem Grund mehrere Ärzte, die zur Schmerzlinderung bzw. Schmerzbeseitigung verschiedene Therapien (z.B. orale Schmerzmittel, Infiltrationen im Bereich der Lendenwirbelsäule, Facetteninfiltration, Triggerpunktbehandlung, Feldenkrais-Therapie, Kuren, Physiotherapie, Rückenturnen, Rückenjoga) verordneten. Keine der angewandten Therapien hatte jedoch eine wesentliche und nachhaltige Schmerzlinderung zur Folge.

Einer der konsultierten Ärzte schlug deshalb als Ultima Ratio eine operative Versteifung von 4 Bandscheiben (10-fache Verschraubung in der Wirbelsäule) vor. Ein weiterer Arzt empfahl, nachdem eine von ihm durchgeführte Infiltration des Iliosacralgelenks bei der Bf. zu einer ca. eine Woche andauernden Schmerzf়reiheit führte, als dauerhafte Lösung eine operative Versteifung des Iliosacralgelenks. Die Bf. entschied sich für die Versteifung des Iliosacralgelenks und somit für den geringfügigeren und ungefährlicheren operativen Eingriff.

Da zum damaligen Zeitpunkt die beschwerdegegenständliche Operation in keinem öffentlichen Krankenhaus in Österreich angeboten wurde, wurde der operative Eingriff am 4. Jänner 2018 in einer Privatklinik durchgeführt. Erforderlich war zudem aus Gründen der Patientensicherheit ein stationärer Aufenthalt vom 3. Jänner 2018 bis zum 5. Jänner 2018.

Die Kosten für den operativen Eingriff samt stationären Aufenthalt betrugen 12.435,69 €. Die Gebietskrankenkasse gewährte für den stationären Aufenthalt in der Privatklinik einen Pflegekostenzuschuss in Höhe von 1.980,90 €.

Als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt wurden folgende Aufwendungen geltend gemacht:

- Kosten für Operation und stationären Aufenthalt

Gesamtkosten Sanatorium ***1***	12.435,69 €
Rückerstattung GKK	-1.980,90 €
Selbstbehalt Taggeld (3 Tage à 5,23 €)	-15,69 €
Als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Krankheitskosten	10.439,10 €

- Fahrtkosten (6 Fahrten zur Privatklinik zu Vor- und Nachuntersuchungen sowie zur Operation)

2. Beweiswürdigung

Grundlage für diese Feststellungen ist die Honorarnote des Sanatoriums der ***5***, eine Kostenaufstellung der Bf. sowie die im Verfahrensgang wörtlich wiedergegebenen Stellungnahmen eines Facharztes für Neurochirurgie vom 8. Mai 2019, vom 10. November 2017, vom 10. Jänner 2018, vom 17. Juli 2018 und vom 1. Juli 2019, eines ärztlichen Berichtes des Primarius der Abteilung für Neurochirurgie des Landeskrankenhauses ***7*** vom 21. September 2017 sowie eines Schriftsatzes der Bf. vom 27. Mai 2019.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

In Streit steht, ob die Kosten einer in einem Privatklinikum durchgeführten Operation einschließlich des dortigen stationären Aufenthaltes sowie damit in Zusammenhang stehende Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzuerkennen sind.

Gemäß § 34 Abs. 1 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.

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

Im Beschwerdefall hat die Abgabenbehörde das Vorliegen der Zwangsläufigkeit der in Rede stehenden Aufwendungen verneint.

Aufwendungen erwachsen einem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (vgl. VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024; VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0027; VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066). Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064; VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066).

Sofern triftige medizinische Gründe vorliegen, sind auch höhere Aufwendungen der Steuerpflichtigen als die von Sozialversicherungsträgern finanzierten als zwangsläufig anzusehen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; VwGH 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066). Diesbezüglich trifft den Antragsteller die Behauptungs- und Beweislast (Jakom/Peyerl, EStG, 2014, § 34 Rz 9 mit Judikaturhinweisen). Bloße Wünsche, Vorstellungen und allgemein gehaltene Befürchtungen reichen grundsätzlich nicht aus (siehe dazu z.B. VwGH 19.2.92, 87/14/0116; BFG 24.7.14, RV/5101351/2012; BFG 17.9.14, RV/2100796/2014; BFG 3.11.14, RV/2100726/2013; BFG 25.11.14, RV/3100517/2013; BFG

9.7.15, RV/5101381/2014). Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden.

Die Bf. führt als Grund für die ihr erwachsenen Krankheitskosten, welche die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckten Kosten überstiegen und denen sie sich aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnte, an, dass sämtliche sonstigen ärztlich verordneten und angewandten Therapien letztlich erfolglos waren. Als letztes Mittel zur Erreichung einer dauerhaften Schmerzlinderung oder zumindest einer wesentlichen und anhaltenden Schmerzlinderung war deshalb nach Ansicht zweier von ihr konsultierter Fachärzte eine Operation erforderlich. Die Bf. entschied sich für die von einem der beiden Ärzte angeratene operative Versteifung des Iliosakralgelenks, weil die alternativ von einem Arzt vorgeschlagene operative Versteifung von 4 Bandscheiben (10-fache Verschraubung in der Wirbelsäule) ein umfassenderer und damit risikoreicherer Eingriff gewesen wäre.

Das BFG zieht ebenso wie das Finanzamt nicht in Zweifel, dass die Kosten für die durchgeführte Operation und den Klinikaufenthalt medizinisch indiziert waren. Da eine Versteifung des Iliosakralgelenks zum Operationszeitpunkt in keinem öffentlichen Krankenhaus in Österreich angeboten wurde, liegen nach Auffassung des Finanzgerichtes triftige medizinische Gründe für die geltend gemachten Krankheitskosten vor, zumal der Bf. nicht zuzumuten war, sich einer umfangreicheren und risikoreicheren Operationsmethode zu unterziehen, bloß, weil diese in einem öffentlichen Krankenhaus durchgeführt werden hätte können (siehe dazu z.B. VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010). Da die starken, die Bf. in ihrem Alltag massiv einschränkenden Rückenschmerzen erst durch die vorgenommene Operation beseitigt werden konnten, war diese auch in der Lage, ernsthafte gesundheitliche Nachteile abzuwenden.

Auch der Umstand, dass laut dem ärztlichen Bericht des Primarius der Abteilung für Neurochirurgie des Landeskrankenhauses ***7*** vom 21. September 2017 bei der Bf. keine Operationsindikation vorgelegen ist, spricht nach Auffassung des BFG nicht gegen die Zwangsläufigkeit der beschwerdegegenständlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit der operativen Versteifung des Iliosakralgelenks. Denn laut dem gegenständlichen ärztlichen Bericht führte die durchgeführte Facettblockade selbst unmittelbar nach ihrer Vornahme lediglich zu einer Schmerzlinderung von 50% (siehe dazu den im Verfahrensgang wiedergegebenen medizinischen Bericht) und die Besserung der Schmerzen war überdies auch nicht nachhaltig. Dass sich die Bf. deshalb zur Beseitigung ihrer massiven Schmerzen veranlasst sah, einen weiteren Facharzt für Neurologie aufzusuchen, der letztlich die richtige Diagnose stellte und ihr mittels einer Operation zu einer deutlichen Verbesserung ihres Gesundheitszustandes verhalf, zeigt eindeutig die Zwangsläufigkeit der geltend gemachten Aufwendungen auf.

Das BFG teilt auch nicht die Ansicht der Abgabenbehörde, lediglich ein medizinisches Gutachten, nicht jedoch eine Bestätigung des die Operation durchführenden Arztes sei als Beweis dafür geeignet, dass zum Operationszeitpunkt in keinem öffentlichen Krankenhaus in Österreich eine Versteifung des Iliosakralgelenks angeboten worden wäre. Vielmehr teilt das Finanzgericht die Auffassung der Bf., dass kein Grund besteht, die Richtigkeit der schriftlichen Angaben des behandelnden Neurochirurgen in Zweifel zu ziehen (siehe dazu auch BFG 18.1.2021, RV/1100276/2020 sowie VwGH 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; VwGH 5.10.2021, Ra 2021/15/0059). Als glaubhaft wird zudem die Aussage der Bf. erachtet, wonach diese, hätte es eine Chance gegeben, dass die Operationskosten durch die öffentliche Hand (Sozialversicherung) getragen worden wären, sie diese Möglichkeit zweifelsfrei in Anspruch genommen hätte.

Gesamthaft kommt das BFG daher zum Ergebnis, dass die geltend gemachten Kosten einer in einem Privatklinikum durchgeführten Operation einschließlich des dortigen stationären Aufenthaltes als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzuerkennen sind.

Zu berücksichtigen sind auch die geltend gemachten Fahrtkosten für 6 Fahrten zur Privatklinik zu Vor- und Nachuntersuchungen sowie zur Operation. Laut Routenplaner (<https://www.oeamtc.at/routenplaner/>) beträgt die Entfernung zwischen der Wohnung der Bf. (***21***, ***22***) und der Privatklinik (***23***, ***24***) 160 km. Für die Hin- und Rückfahrt sind somit 320 km anzusetzen, sodass das Kilometergeld für 6 Fahrten 806,40 € (1920 km x 0,42 € = 806,40 €) beträgt.

Im Beschwerdefall waren somit folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt zu berücksichtigen:

Kosten einer in einem Privatklinikum durchgeführten Operation einschließlich des dortigen stationären Aufenthaltes abzüglich Rückerstattung GKK sowie abzüglich Selbstbehalt Taggeld	10.439,10 €
Fahrtkosten für 6 Fahrten zur Privatklinik zu Vor- und Nachuntersuchungen sowie zur Operation	806,40 €
	11.245,50 €

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.

Ob die geltend gemachten Kosten einer in einem Privatklinikum durchgeführten Operation einschließlich des dortigen stationären Aufenthaltes sowie damit in Zusammenhang stehende Fahrtkosten als zwangsläufig im Sinne von § 34 Abs. 3 EStG 1988 einzustufen sind, ist auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Derartige nur für den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen sind einer (ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich. Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. November 2024